

Lieta C-39/23

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši Tiesas Reglamenta
98. panta 1. punktam kopsavilkums**

Iesniegšanas datums:

2023. gada 26. janvāris

Iesniedzējtiesa:

Högsta förvaltningsdomstolen (Zviedrija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2023. gada 24. janvāris

Prasītāji:

KEVA

Landskapet Ålands pensionsfond

Kyrkans Centralfond

Atbildētājs:

Skatteverket

Valsts tiesā izskatāmās lietas priekšmets

Tiesības uz Zviedrijas kupona nodokļa atmaksu par dividendēm, ko Zviedrijas uzņēmumi izmaksājuši Somijā reģistrētām pensiju iestādēm.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu mērķis un juridiskais pamats

LESD 63. pantā paredzētās kapitāla brīvas aprites un Eiropas Savienības Tiesas judikatūras interpretācija, lai noskaidrotu, vai kupona nodokļa uzlikšana dividendēm Somijas pensiju iestādēm ir saderīga ar kapitāla brīvu apriti. LESD 267. pants.

Prejudiciālie jautājumi

Pirmais jautājums: Vai tas, ka dividendes, ko iekšzemes uzņēmumi izmaksā ārvalstu valsts pensiju iestādēm, tiek apliktas ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, savukārt attiecīgās dividendes netiek apliktas ar nodokli, ja tās tiek izmaksātas iekšzemē ar tās vispārējo pensiju fondu starpniecību, ir negatīva diskriminācija, kas ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kurš principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu?

2. jautājums: Ja atbilde uz 1. jautājumu ir apstiprinoša, kādi kritēriji būtu jāņem vērā, novērtējot, vai ārvalstu valsts pensiju iestāde ir situācijā, kas ir objektīvi salīdzināma ar savas valsts un tās vispārējo pensiju fondu situāciju?

Trešais jautājums: Vai iespējamo ierobežojumu var uzskatīt par pamatotu ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem?

Atbilstošie Savienības tiesību akti un Eiropas Savienības Tiesas judikatūra

LESD 63.–66. pants

Spridums lietā C-252/14, *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (ECLI:EU:C:2016:402), 44., 47., 48. un 63. punkts.

Atbilstošās tiesību normas

Kupongskattelagen (1970:624) [Kuponu nodokļa likums (1970:624)]: 1., 4., 5. un 27. pants

Inkomstskattelagen (1999:1229) [Likums par ienākuma nodokli (1999:1229)]: 6. nodaļas 3., 4., 7. pants un 9. panta pirmā daļa; 7. nodaļas 2. panta pirmā daļa, 2. nodaļas 2. panta pirmā daļa

Lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (1996:1512) (det nordiska skatteavtalet: artiklarna 10.3 och 25) [Likums par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas nolīgumiem starp Ziemeļvalstīm (1996:1512) (Ziemeļvalstu nodokļu konvencija: 10.3. un 25. pants)

Faktisko apstākļu un tiesvedības iesniedzējtiesā kopsavilkums

- 1 Somijā aroda pensiju apdrošināšana ir likumā noteikta un obligāta. Somijas aroda pensiju sistēmas pamatā ir darba devēja iemaksas pensiju iestādei par attiecīgo darbinieku. Iesniedzējtiesā izskatāmās lietas attiecas uz trim pensiju iestādēm, kas ietilpst šajā pensiju shēmā: *KEVA*, *Landskapet Ålands pensionsfond* (Ålandu salu komūnas pensiju fonds; turpmāk tekstā – “Fonds”) un *Kyrkans Centralfond* (Baznīcas Centrālais fonds; turpmāk tekstā – “Baznīcas fonds”), kas pārvalda vai

ir pārvaldījuši līdzekļus saskaņā ar likumā noteikto aroda pensiju apdrošināšanas shēmu.

- 2 KEVA ir atbildīga par pašvaldību sektorā strādājošo darbinieku aroda pensijām un veic arī dažus administratīvus uzdevumus, tostarp pensiju izmaksu un pensiju iemaksu iekasēšanu. KEVA ir publisko tiesību juridiska persona.
- 3 Fonds ir atbildīgs par Ālandu salu komūnas darbinieku aroda pensijām, bet neveic maksājumus. Fonds nav atsevišķa juridiska vienība, bet gan daļa no Ālandu salu komūnas. Fonda līdzekļi tiek glabāti atsevišķi no komūnas budžeta.
- 4 Baznīcas fonds bija līdz 2016. gada 1. janvārim Somijas evaņģēliski luteriskās baznīcas darbinieku aroda pensiju iestāde. Šis fonds ir pārvaldījis baznīcas kapitālu arī citiem mērķiem, piemēram, lai sniegtu finansiālu palīdzību baznīcas draudzēm. Baznīcas fonds nav atsevišķa juridiska persona, bet gan Evaņģēliski luteriskās baznīcas daļa.
- 5 Runājot par nodokļiem, KEVA Somijā ir atbrīvota no nodokļiem. Baznīcas fonds Somijā praktiski ir atbrīvots no ienākuma nodokļa. Fonds Somijā ir daļēji atbrīvots no nodokļiem, un tam nav jāmaksā nodoklis par dividendēm no akciju sabiedrībām.
- 6 Zviedrijas vispārējo pensiju fondu (*AP-fonderna*) (turpmāk tekstā – “VP fondi”) galvenais uzdevums ir pārvaldīt kapitālu, kas pieder uz ienākumiem balstītai vecuma pensijai, kura ir daļa no Zviedrijas vispārējās vecuma pensiju shēmas. Tas savukārt ir daļa no valsts un obligātās sociālās nodrošināšanas sistēmas. VP fondi kā valsts iestādes ir daļa no valsts. Tāpēc uz tiem attiecas valsts atbrīvojums no nodokļiem.
- 7 Trīs Somijas pensiju iestādes saņēma dividendes no Zviedrijas uzņēmumiem laikposmā no 2003. līdz 2016. gadam. Dividendes ir apliktas ar Zviedrijas kupona nodokli. Tā kā dividendes netika apliktas ar nodokli Somijas pensiju iestādēs, Zviedrijas kupona nodokli nevarēja atskaitīt saskaņā ar Ziemeļvalstu nodokļu konvenciju.
- 8 Pensiju iestādes vērsās *Skatteverket* (Zviedrijas Ieņēmumu dienests) ar lūgumu atmaksāt Zviedrijas kupona nodokli un procentus. Savu prasījumu atbalstam pensiju iestādes apgalvoja, ka kupona nodokļa uzlikšana ir pretrunā LESD paredzētajai kapitāla brīvai aprītei, jo tās ir pielīdzināmas VP fondiem, kuriem nav jāmaksā ienākuma nodoklis.
- 9 Zviedrijas Ieņēmumu dienests noraidīja pieteikumus, pamatojoties uz to, ka šo pensiju iestāžu situācija nav objektīvi salīdzināma ar Zviedrijas VP fondu situāciju. Pensiju iestādes pārsūdzēja lēmumu *Förvaltningsrätten i Falun* (Fālunas administratīvā tiesa). Pēc tam tās iesniedza apelāciju *Kammarrätten i Sundsvall* (Administratīvā apelācijas tiesa Sundsvallā) un pēc tam – *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa).

Lietas dalībnieku galvenie argumenti

- 10 Pensiju iestādes apgalvo, ka kupona nodoklis dividendēm no Zviedrijas, ko Zviedrija uzlikusi Somijas valsts pensiju iestādēm, ir pretrunā LESD 63. pantā paredzētajai kapitāla brīvai aprītei. Somijas valsts pensiju iestādes būtu jāsalīdzina ar Zviedrijas VP fondiem. Tā kā Somijas pensiju iestādes ir atbrīvotas no Somijas ienākuma nodokļa, tās nevar atskaitīt Zviedrijas kupona nodokli Somijā. Tādējādi Somijas valsts pensiju iestādēm tiek radīta neizdevīgāka situācija salīdzinājumā ar Zviedrijas VP fondiem, kas ir kapitāla brīvas aprītes ierobežojums LESD izpratnē. Ierobežojumu nevarot pamatot.
- 11 Somijas valsts pensiju iestādes uzskata, ka tām esot jābūt līdzvērtīgām salīdzinājumā ar Zviedrijas VP fondiem. Zviedrijas un Somijas pensiju shēmām ir tāds pats juridiskais veidols un struktūra, tās tiek finansētas tādā pašā veidā un tām ir tāda pati sociālā funkcija un mērķis. Turklāt pensiju sistēmu iestādes darbojas gandrīz vienādi. Fonds un Baznīcas fonds attiecīgi ir Ālandu salu komūnas daļa un Evaņģēliski luteriskās baznīcas daļa – tāpat kā Zviedrijas VP fondi ir daļa no Zviedrijas valsts. KEVA ir atsevišķa juridiska persona, taču tas neliedz to aplūkot tāpat kā VP fondus, jo salīdzināmība ir jāanalizē kopumā, t. i., ņemot vērā iestāžu funkcijas un mērķi un to veiktās darbības.
- 12 Ieņēmumu dienests apgalvo, ka Somijas pensiju iestāžu un Zviedrijas VP fondu situācijas nav objektīvi salīdzināmas. VP fondi nav vis neatkarīgas juridiskas personas, bet katra iestāde kā juridiska persona esot daļa no valsts. Tādējādi valsts iestādes neesot neatkarīgi tiesību subjekti, bet gan daļa no valsts kā tiesību subjekta. Pat ja Somijas pensiju iestādes un VP fondi būtu uzskatāmi par tādiem, kas organizācijas, funkciju un mērķa ziņā darbojas līdzīgos apstākļos, nevarot uzskatīt, ka tie valsts darbību un valsts atbrīvojuma no nodokļiem mērķa kontekstā atrodas objektīvi salīdzināmā situācijā.
- 13 Fakta par valsts atbrīvošanu no nodokļu maksāšanas pamatā esot tas, ka nodokļi valsts budžetā nenodrošina līdzekļus plašai sabiedrībai, toties prasa visaptverošu pārvaldību. Tādējādi atbrīvojuma no nodokļa mērķis esot pavisam cits, nekā izvairīšanās no nodokļu dubultas uzlikšanas vai tās ekonomiskas mazināšanas.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma kopsavilkums

- 14 Komisija ir uzsākusi pārkāpuma procedūru pret Zviedriju un 2021. gada 2. decembra argumentētajā atzinumā ir norādījusi – tas, ka Zviedrijā netiek uzlikti nodokļi dividendēm, kuras tiek izmaksātas VP fondiem, savukārt kupona nodoklis tiek uzlikts dividendēm, kuras tiek izmaksātas citās dalībvalstīs reģistrētām līdzīgām valsts pensiju iestādēm, ir pretrunā LESD 63. pantam.
- 15 Eiropas Savienības Tiesa lietā C-252/14 nolēma, ka atšķirīga attieksme pret rezidentu un nerezidentu pensiju fondiem izmaksātajām dividendēm, kuras rezultātā nerezidentu pensiju fondiem tiek uzlikti lielāki nodokļi, ir kapitāla brīvas aprītes ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu. Šajā lietā ES

Tiesa konstatēja, ka ārvalstu pensiju fondu situācija nav salīdzināma ar vietējo pensiju fondu situāciju.

- 16 Aplūkotajā lietā runa gan bija par privāto tiesību subjektiem, un tā, kā aplūkotajā lietā ir runa par publisko tiesību subjektiem, spriedums lietā C-252/14 nesniedz nekādas tiešas norādes.
- 17 Nav arī neviena cita ES Tiesas sprieduma, kurā būtu skaidrots, vai LESD 63.pants liedz piemērot nodokli ienākumu gūšanas vietā dividendēm, ko iekšzemes uzņēmums izmaksā ārvalstu valsts pensiju iestādei, lai gan attiecīgās dividendes netiek apliktas ar nodokli, ja tās tiek izmaksātas iekšzemē ar tās vispārējo fondu starpniecību.
- 18 Jāvērtē būtu šādi apakšjautājumi: vai Zviedrijas tiesību normu piemērošana nozīmē negatīvu atšķirīgu attieksmi pret ārvalstu pensiju iestādēm, ja tā, vai šajā gadījumā pastāv objektīvi salīdzināmas situācijas, un, ja tā – vai atšķirīgā attieksme ir pamatota ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.
- 19 Lietas dalībnieku paustais, kā arī sarakste starp Komisiju un Zviedrijas valdību liecina par to, pastāv šos jautājumus var vērtēt dažādi. Jautājumā par to, vai pastāv negatīva atšķirīga attieksme, Zviedrijas valdība apgalvo, piemēram, ka valsts izvēle neaplikt sevi kā subjektu ar nodokļiem ir tikai instruments, lai izvairītos no valsts līdzekļu novirzīšanas Zviedrijas sociālās nodrošināšanas sistēmas finansēšanai. Valstij faktiski nav nekādu reālu ekonomisko priekšrocību, jo tādu pašu rezultātu varētu sasniegt ar citu instrumentu, piemēram, piešķirot valsts līdzekļus. Valdības skatījumā cita pieeja praksē nozīmētu to, ka jebkuru citu dalībvalstu nodokļu uzlikšanu varētu apstrīdēt, pamatojoties uz kapitāla brīvu apriti, kas valdības ieskatā pārsniedz LESD 63. pantā noteikto.
- 20 Komisija uzskata, ka attiecībā uz mērķi samazināt vajadzību noteikt valsts iestādēm nodokļus, kas tām būtu jāmaksā, ja tās nebūtu no tiem atbrīvotas, situācijas ir objektīvi salīdzināmas un ka iestādes ar līdzīgu regulējumu un ar tādu pašu uzdevumu citās dalībvalstīs ir objektīvi salīdzināmā situācijā ar VP fondu situāciju.
- 21 No otras puses, var apgalvot, kā to dara Zviedrijas valdība, ka saskaņā ar Savienības tiesību aktiem dalībvalstīm nav kopīga pienākuma piedalīties citu dalībvalstu sociālā nodrošinājuma shēmu finansēšanā. Nav situācijas, kurā ārvalstu valsts pensiju iestādei *de facto* varētu piešķirt tādu pašu lomu kā VP fondiem Zviedrijas sociālās nodrošināšanas sistēmā. Līdz ar to ārvalstu valsts pensiju iestāde nekad nevar būt situācijā, kas būtu objektīvi salīdzināma ar Zviedrijas valsts un tās VP fondu situāciju.
- 22 Ja Zviedrijas valdības pieeja netiek pieņemta, tālāk rodas jautājums, kādas situācijas šajā gadījumā būtu salīdzināmas. Šajā kontekstā Komisija norāda, ka pret citu dalībvalstu valsts pensiju iestādēm attieksme ir mazāk labvēlīga neatkarīgi no to darbības un mērķiem vai regulējuma, organizācijas un finansēšanas veida. To var saprast tā, ka Komisija uzskata – tieši šāda veida

apstākļi ir jāņem vērā, novērtējot, vai situācijas ir salīdzināmas. *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) lūdz sniegt norādes par to, vai šādā vērtējumā izšķirošiem ir jābūt šiem un/vai citiem kritērijiem.

- 23 Jautājums ir arī par to, vai salīdzinājums būtu jāveic ar Zviedrijas valsti kā tādu vai tikai ar pašiem VP fondiem. Piemēram, vai konkrētā gadījumā novērtējumu ietekmē tas, ka Somijas pensiju iestādes veic arī dažus citus uzdevumus salīdzinājumā ar Zviedrijas VP fondiem? VP fondi nav atbildīgi par pensiju iemaksu iekasēšanu vai pensiju izmaksu, bet to vienīgais uzdevums ir pārvaldīt līdzekļus saskaņā ar apdrošināšanas shēmu uz ienākumiem balstītām vecuma pensijām. Šos pārējos uzdevumus, savukārt, veic citas Zviedrijas valsts iestādes, uz kurām arī attiecas valsts atbrīvojums no nodokļiem.
- 24 Attiecībā uz jautājumu par to, vai atšķirīgā attieksme ir pamatota ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, ir jānorāda – kā to ir darījusi Komisija –, ka Eiropas Savienības Tiesa ir konsekventi noraidījusi iespēju, ka ienākumu zudums vai administratīvas grūtības ir pamatoti iemesli, lai ierobežotu pārvietošanās brīvību. Savukārt Zviedrijas valdība uzskata, ka atšķirīgā attieksme ir pamatota ar nepieciešamību aizsargāt Zviedrijas sociālās politikas mērķi un tās finansējumu.