

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2021. gada 29. apr?l? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – LESD 63. pants – Kapit?la br?va aprite – len?kuma nodoklis – len?kumi no kapit?la – P?rvedamu v?rtspap?ru kolekt?vo ieguld?jumu uz??muma (PVKIU), kas izveidots atbilst?gi l?gumties?b?m, sadal?tie ien?kumi – Cit? dal?bvalst? dabin?ta un saska?? ar stat?tiem izveidota PVKIU sadal?tie ien?kumi – Atš?ir?ga attieksme – LESD 65. pants – Objekt?vi sal?dzin?mas situ?cijas

Liet? C?480/19

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto?oikeus* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Somija) iesniedza ar 2019. gada 19. j?nija l?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2019. gada 24. j?nij?, tiesved?b?, ko s?cis

E,

piedaloties

Veronsaajien oikeudenvontayksikkö,

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekš?d?t?js A. Arabadžjevs [A. Arabadjievs], tiesneši A. Kumins [A. Kumin], T. fon Danvics [T. von Danwitz], P. Dž. Šv?rebs [P. G. Xuereb] (referents) un I. Ziemele,

?ener?ladvok?ts: Dž. Hogans [G. Hogan],

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [A. Calot Escobar],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- E v?rd? – A. Leppänen, varatuomari,
- Somijas vald?bas v?rd? – M. Pere, p?rst?ve,
- Eiropas Komisijas v?rd? – W. Roels un I. Koskinen, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2020. gada 19. novembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz LESD 63. un 65. panta interpret?ciju.
- 2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b?, ko E s?cis saist?b? ar *keskusverolautakunta* (Centr?l?

nodok?u p?rvalde, Somija) 2017. gada 10. novembra l?mumu, ar kuru t? atzina, ka ien?kumi, ko saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dibin?ta main?ga kapit?la ieguld?jumu sabiedr?ba (S/CAV izmaks?jusi E, Somij? ir apliekami ar nodokli k? ien?kumi no algota darba.

Atbilstoš?ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 Saska?? ar Eiropas Parlamenta un Padomes Direkt?vas 2009/65/EK (2009. gada 13. j?lijs) par normat?vo un administrat?vo aktu koordin?ciju attiec?b? uz p?rvedamu v?rtspap?ru kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem (PVKIU) (OV 2009, L 302, 32. lpp.; turpm?k – “PVKIU direkt?va”) 4. apsv?rumu š?s direkt?vas m?r?is ir nodrošin?t kop?gus pamatnoteikumus par dal?bvalst?s nodibin?to p?rvedamu v?rtspap?ru kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumu (PVKIU) darb?bas at?aušanu, uzraudz?bu, strukt?ru, darb?bu un inform?ciju, kas tiem j?public?.

4 PVKIU direkt?vas 83. apsv?rum? ir noteikts:

“Šai direkt?vai nevajadz?tu ietekm?t valstu noteikumus par aplikšanu ar nodok?iem, tostarp par pas?kumiem, kurus dal?bvalstis paredz?jušas, lai nodrošin?tu atbilst?bu šiem noteikumiem to teritorij?.”

5 Š?s direkt?vas 1. panta 1.–3. punkt? ir paredz?ts:

“1. Šo direkt?vu piem?ro [PVKIU], kas nodibin?ti dal?bvalstu teritorij?.

2. Šaj? direkt?v?, iev?rojot 3. pantu, PVKIU ir uz??mumi:

a) kuru vien?gais m?r?is ir sabiedr?bas naudas l?dzek?u kolekt?vie ieguld?jumi v?rtspap?ros un/vai citos 50. panta 1. punkt? nor?d?tajos likv?dajos finanšu akt?vos un kuri darbojas p?c dal?ta riska principa; un

b) kuru sertifik?ti p?c tur?t?ju l?guma tieši vai netieši tiek atpirkti vai izpirkti no šo uz??mumu akt?viem. Pas?kumus, ko PVKIU veic, lai nodrošin?tu, ka to sertifik?tu fondu biržas cena b?tiski neatš?iras no to t?r?s akt?vu v?rt?bas, uzskata par l?dzv?rt?giem š?dai atpirkšanai vai izpirkšanai.

Dal?bvalstis var at?aut, ka PVKIU tiek izveidots no daž?d?m ieguld?jumu kategorij?m.

3. Saska?? ar ties?bu aktiem 2. punkt? min?tos uz??mumus dr?kst izveidot atbilst?gi l?gumties?b?m (k? kop?gos fondus, ko p?rvalda p?rvald?bas sabiedr?bas) vai trasta ties?b?m (k? ieguld?jumu fondus) vai saska?? ar stat?tiem (k? ieguld?jumu sabiedr?bas).

[..]”

6 Saska?? ar Eiropas Parlamenta un Padomes Direkt?vas 2011/61/ES (2011. gada 8. j?nijs) par alternat?vo ieguld?jumu fondu p?rvaldniekiem un par groz?jumiem Direkt?v? 2003/41/EK, Direkt?v? 2009/65, Regul? (EK) Nr. 1060/2009 un Regul? (ES) Nr. 1095/2010 (OV 2011, L 174, 1. lpp.) 4. panta 1. punkta a) apakšpunktu:

““AIF” ir jebkurš kolekt?vu ieguld?jumu uz??mums (tostarp t? ieguld?jumu apakšstrukt?ras):

i) kas piesaista kapit?lu no vair?kiem ieguld?t?jiem, lai ieguld?tu to šo ieguld?t?ju lab? saska?? ar defin?tu ieguld?jumu politiku; un

ii) kam nav nepieciešama at?auja saska?? ar [PVKIU direkt?vas] 5. pantu”.

Somijas tiesības

7 1999. gada 29. janvāra *sijoitusrahastolaki* (48/1999) (Likums par ieguldījumu fondiem (48/1999)) 1. nodaļas 2. panta 1. un 2. apakšpunktā ir noteikts:

“Šajā likumā:

1) ieguldījumu darbība ir aktīvu iegūde no sabiedrības kolektīvo ieguldījumu veikšanai un šo aktīvu ieguldīšana galvenokārt finanšu instrumentos, nekustamajā īpašumā, ar nekustamo īpašumu nodrošinātās vērtspapīros vai citos ieguldījumu objektos, kā arī ieguldījumu fondu, specializēto ieguldījumu fondu pārvaldība un fondu daļu tirdzniecība [..];

2) ieguldījumu fondi ir kolektīvo ieguldījumu darbības rezultāti, kā arī saskaņā ar Somijas spēkā esošajiem noteikumiem un saskaņā ar 11. nodaļu ieguldītie līdzekļi, kā arī no tiem izrietošās saistības [..].”

8 Saskaņā šajā likuma 1. nodaļas 2. panta 10. apakšpunktā “kolektīvo ieguldījumu uzņēmums” ir uzņēmums, kurš veic kolektīvo ieguldījumu darbību, kas ir atbildīta citā Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) dalībvalstī, kas nav Somijas Republika, un kurš saskaņā ar tā izcelsmes dalībvalsts tiesību aktiem atbilst PVKIU direktīvas prasībām.

9 1992. gada 30. decembra *tuloverolaki* (1535/1992) (Likums par ienākuma nodokli (1535/1992); turpmāk tekstā – “Likums par ienākuma nodokli”) 3. pants “Uzņēmumi” ir formulēts šādi:

“Šajā likumā “uzņēmums” ir:

[..]

4) akciju sabiedrības, kooperatīvās sabiedrības, krājbankas, ieguldījumu fondi, universitātes, savstarpējās apdrošināšanas sabiedrības, labības krājumu noliktavas, bezpečības apvienības vai ekonomiskās apvienības, fondi un iestādes;

[..].”

10 Likuma par ienākuma nodokli 20. panta “Uzņēmumi, kas ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa” pirmās daļas 2. punktā ieguldījumu fondiem ir paredzēts atbrīvojums no ienākuma nodokļa.

11 Šajā likuma 32. pantā “ienākumi no kapitāla” ir noteikts:

“Ar nodokli apliekami ienākumi no kapitāla saskaņā ar turpmāk minētajiem detalizētajiem noteikumiem ir ieņēmumi no aktīviem, peļņā no aktīvu nodošanas un citi ienākumi, ko var uzskatīt par tādiem, kuri ir radušies, pamatojoties uz aktīviem. Ienākumi no kapitāla tostarp ir procentu ienākumi, ienākumi no dividendām saskaņā ar 33.a–33.d panta noteikumiem, ienākumi no rezerves un nomas, peļņas daļas, ienākumi no dzīvības apdrošināšanas, kapitāla ienākumi no mežsaimniecības, ienākumi no dabas resursiem un kapitāla pieaugums. Ienākumi no kapitāla ir arī ienākumi no kapitāla daļa no izmaksātajiem uzņēmumi ienākumiem, no konsorcija dalībnieka ienākumiem, kā arī no ienākumiem no ziemeļbriežu audzēšanas.”

12 Minētā likuma 33.a pantā “Biržas sarakstā iekāutas sabiedrības dividenžu sadale” ir noteikts:

“85 % no biržas sarakstā iekāutas sabiedrības sadalītajām dividendām ir ienākumi no kapitāla

un 15 % ir ar nodokli neapliekami ien?kumi.

Dividendes no biržas sarakst? iek?autas sabiedr?bas ir dividendes no t?das sabiedr?bas, kuras akcijas br?d?, kad t? nolemj izmaks?t dividendes:

- 1) tiek tirgotas regul?t? tirg? *laki kaupankäynnistä rahoitusvälineillä* (748/2012) [Likums par finanšu instrumentu tirdzniec?bu (748/2012)] izpratn?;
- 2) tiek tirgotas cit? regul?t? tirg?, ko kontrol? valsts iest?de ?rpus [EEZ]; vai
- 3) tiek tirgotas daudzpus?j? tirdzniec?bas sist?m? vai regul?t? tirg? Likuma [(748/2012)] izpratn? ar nosac?jumu, ka akciju tirdzniec?ba ir notikusi p?c sabiedr?bas piepras?juma vai ar t?s piekrišanu.

Biržas sarakst? iek?autas sabiedr?bas t?du akt?vu sadale *osakeyhtiölaki* (624/2006) [Likums par akciju sabiedr?b?m (624/2006)] 13. noda?as 1. panta 1. punkta izpratn?, kas izriet no pieejam? pašu kapit?la uzkr?jumiem, tiek uzskat?ta par dividendi, un uz to attiecas š? panta noteikumi.”

13 Atbilstoši likuma par ien?kuma nodokli 33.b pantam “Biržas sarakst? neiek?autas sabiedr?bas dividenžu izmaks?šana”:

“25 % no biržas sarakst? neiek?autas sabiedr?bas izmaks?taj?m dividend?m ir ar nodokli apliekami ien?kumi no kapit?la un 75 % ir ar nodokli neapliekami ien?kumi l?dz summai, kas nep?rsniedz 8 % no gada ien?kumiem un kas tiek apr??in?ta, pamatojoties uz akcijas matem?tisko v?rt?bu taks?cijas gad? *laki varojen arvostamisesta verotuksessa* (1142/2005) [Likums par akt?vu nov?rt?šanu nodok?u vajadz?b?m (1142/2005)] izpratn?. Ja nodok?u maks?t?ja sa?emto dividenžu summa p?rsniedz 150 000 EUR, 85 % no dividend?m ir uzskat?mi par ien?kumiem no kapit?la un 15 % ir ar nodokli neapliekami ien?kumi.

No t?s dividenžu da?as, kas p?rsniedz š? panta pirmaj? da?? min?tos gada ien?kumus, 75 % ir uzskat?mi par ien?kumiem no algota darba un 25 % ir ar nodokli neapliekami ien?kumi.

Neskarot citus š? likuma noteikumus par dividenžu aplikšanu ar nodokli, dividende ir uzskat?ma par ien?kumiem no algota darba, ja saska?? ar stat?tiem, kopsapulces l?mumu, akcion?ru l?gumu vai cita veida vienošanos dividenžu sadale ir uzskat?ma par atl?dz?bu par ieguld?jumiem darb?, kurus veicis dividendes sa??m?js vai tieši ieinteres?ta persona. Dividende ir uzskat?ma par t?s personas ien?kumiem, kura ir veikusi ieguld?jumus attiec?gaj? darb?.

[..]

Biržas sarakst? neiek?autas sabiedr?bas t?du akt?vu sadale Likuma (624/2006) 13. noda?as 1. panta 1. punkta izpratn?, kas izriet no pieejam? pašu kapit?la uzkr?jumiem, tiek uzskat?ta par dividendi, un uz to attiecas š? panta noteikumi [...].”

14 Likuma par ien?kuma nodokli 33.c pant? “?rvalstu uz??muma izmaks?tas dividendes” ir paredz?ts:

“Dividendes, kas sa?emtas no ?rvalstu uz??muma, ir ar nodokli apliekami ien?kumi saska?? ar š? likuma 33.a un 33.b pantu ar nosac?jumu, ka uz??mums ir sabiedr?ba [Padomes Direkt?vas 2011/96/ES (2011. gada 30. novembris) par kop?jo sist?mu nodok?u uzlikšanai, ko piem?ro m?tesuz??mumiem un meitasuz??mumiem, kuri atrodas daž?d?s dal?bvalst?s (OV 2011, L 345, 8. lpp.), kas ir groz?ta ar Padomes Direkt?vu 2014/86/ES (2014. gada 8. j?lijs) (OV 2014, L 219, 40. lpp.),] 2. panta izpratn? [...].”

Dividendes, kas sa?emtas no citiem ?rvalstu uz??mumiem, kuri nav min?ti pirmaj? da??, ir ar nodokli apliekami ien?kumi saska?? ar š? likuma 33.a un 33.b panta noteikumiem ar nosac?jumu, ka uz??mumam bez izv?les iesp?jas un atbr?vojuma ir pien?kums samaks?t nodokli vismaz 10 % apm?r? no t? g?taijemi ien?kumiem, no kuriem izmaks?tas dividendes, un:

- 1) saska?? ar EEZ valsts nodok?u ties?bu aktiem uz??muma juridisk? adrese ir šaj? valst? un uz??muma juridisk? adrese saska?? ar konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu nav valst?, kas nav EEZ valsts; vai
- 2) starp uz??muma rezidences valsti un Somijas Republiku taks?cijas gad? ir sp?k? konvencija par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, kas ir piem?rojama uz??muma izmaks?taj?m dividend?m.

Dividendes, kas sa?emtas no citiem ?rvalstu uz??mumiem, kuri nav min?ti š? panta pirmaj? un otraj? da??, ir piln? apm?r? ar nodokli apliekami ien?kumi no algota darba.

[..]"

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

15 E ir fiziska persona, kura ir Somijas rezidents un kura ir veikusi ieguld?jumus saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dibin?tas S/CAV apakšstrukt?r?, kas ir "saska?? ar stat?tiem" izveidots PVKIU (ieguld?jumu sabiedr?ba) PVKIU direkt?vas 1. panta 3. punkta izpratn?. E ieguld?jumi attiecas uz t? sauktaj?m pe??as da??m, no k? g?tos ien?kumus S/CAV ik gadu sadala ieguld?t?jiem.

16 2017. gada 20. j?nij? E l?dza Centr?lo nodok?u p?rvaldi pie?emt s?kotn?ju l?mumu par nodok?u rež?mu, kurš attiecin?ms uz ie??mumiem, ko vi?am izmaks? attiec?g? saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dibin?t? S/CAV.

17 Šaj? l?gum? E apgalvoja, ka saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dibin?t? S/CAV esot j?piel?dzina saska?? ar Somijas ties?b?m dibin?tam ieguld?jumu fondam, proti, "atbilst?gi l?gumties?b?m" izveidotam PVKIU (kop?gie fondi, ko p?rvalda p?rvald?bas sabiedr?bas) PVKIU direkt?vas 1. panta 3. punkta izpratn?. P?c vi?a dom?m, S/CAV sadal?tie ie??mumi t?tad bija j?apliek ar nodokli t?pat k? saska?? ar Somijas ties?b?m dibin?tu ieguld?jumu fondu sadal?tie ie??mumi, proti, k? ien?kumi no kapit?la saska?? ar Likuma par ien?kuma nodokli 32. pantu. Šaj? zi?? E it ?paši uzsv?ra, ka attiec?g? saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dibin?t? S/CAV veic darb?bu, kas ir l?dz?ga saska?? ar Somijas ties?b?m dibin?to ieguld?jumu fondu darb?bai, un ka S/CAV p?rvald?ba atbilst šo fondu p?rvald?bai.

18 Centr?l? nodok?u p?rvalde 2017. gada 10. novembra s?kotn?j? gal?gaj? l?mum? konstat?ja, ka saska?? ar valsts judikat?ru, lai lemtu par t?du ien?kumu aplikšanu ar nodokli Somij?, kuri sa?emti no cit? dal?bvalst? dibin?ta uz??muma, ir j??em v?r? š? uz??muma funkcion?l?s un juridisk?s ?paš?bas sal?dzin?jum? ar l?dz?giem uz??mumiem Somij?.

19 Centr?l? nodok?u p?rvalde uzskat?ja, ka S/CAV ir Somijas ieguld?jumu fonda funkcion?l?s ?paš?bas, ta?u l?dz?gas visp?r?j?s funkcion?l?s ?paš?bas varot nov?rot, piem?ram, kop?giem ieguld?jumiem akciju sabiedr?bu form?. Centr?l? nodok?u p?rvalde uzskat?ja, ka attiec?g? saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dibin?t? S/CAV, it ?paši t?s juridisk?s formas d??, ir objekt?vi piel?dzin?ma Somijas akciju sabiedr?bai, kas veic ieguld?jumu darb?bas.

20 P?c š?s p?rvaldes ieskata S/CAV sadal?tie ie??mumi t?tad ir j?uzskata par dividend?m un tie ir apliekami ar nodokli k? ien?kumi no algota darba saska?? ar Likuma par ien?kuma nodokli

33.c panta trešo da?u.

21 E v?rs?s iesniedz?jties? – *Korkein hallinto?oikeus* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Somija), l?dzot atcelt Centr?l?i? nodok?u p?rvaldes l?mumu. Šaj? ties? E apgalvo, ka, apliekot ar nodokli saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dibin?tas *S/CAV* sadal?tos ie??mumus k? ien?kumus no algota darba atbilstoši min?t? 33.c panta trešajai da?ai, tiku uzlikts smag?ks slogs nek? tad, ja saska?? ar Somijas ties?b?m dibin?ta ieguld?juma fonda sadal?tie ie??mumi tiku aplikti ar nodokli k? ien?kumi no kapit?la, un t?d?j?di tas b?tu pretrun? LESD 63. pant? paredz?tajai kapit?la br?vai apritei.

22 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka ien?kuma nodoklis, kas maks?jams par ien?kumiem no algota darba, var b?t vair?k nek? 50 %, savuk?rt attiec?b? uz ien?kumiem no kapit?la šis nodoklis ir tikai 30 % vai 34 %, ja ar nodokli apliekam? summa p?rsniedz 30 000 EUR. T? piebilst, ka, lai noteiktu, k?ds raksturs ir ien?kumiem Likuma par ien?kuma nodokli izpratn?, kurus veido attiec?gie ie??mumi, ir j?noskaidro, k?dam Somijas uz??mumam ir piel?dzin?ma min?t? *S/CAV*, p?rbaudot, vai Centr?l?i? nodok?u p?rvaldes interpret?cija, kas balst?ta uz uz??muma juridisko formu, nav pretrun? LESD 63. un 65. pantam, un tai tostarp rodas jaut?jums, vai atš?ir?gas formas PVKIU, kas izveidoti saska?? ar PVKIU direkt?vu, ir savstarp?ji j?piel?dzina ieguld?t?ju sa?emto ie??mumu aplikšanas ar nodokli nol?k?.

23 Š?dos apst?k?os *Korkein hallinto?oikeus* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem netiek pie?auta t?da valsts [ties?bu normu] interpret?cija, saska?? ar kuru ien?kumi, ko Somij? dz?vojoša fiziska persona sa?em no cit? Savien?bas dal?bvalst? re?istr?ta, saska?? ar stat?tiem izveidota [PVKIU] PVKIU direkt?vas [...] izpratn?, piem?rojot ien?kuma nodokli, nevar tikt piel?dzin?ti ien?kumiem, kas tiek sa?emti no atbilst?gi l?gumties?b?m izveidota Somijas ieguld?jumu fonda š?s pašas direkt?vas izpratn? [...], t?p?c, ka cit? dal?bvalst? re?istr?ta PKVIU juridisk? forma neatbilst Somijas ieguld?jumu fonda juridiskajai strukt?rai?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

24 Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?da dal?bvalsts nodok?u prakse, saska?? ar kuru šaj? dal?bvalst? dz?vojošas fiziskas personas ien?kumu aplikšanas ar nodokli vajadz?b?m ien?kumi, kurus ir izmaks?jis saska?? ar stat?tiem izveidots cit? dal?bvalst? dibin?ts PVKIU, nav piel?dzin?mi ien?kumiem, ko izmaks? pirmaj? dal?bvalst? dibin?ti PVKIU, pamatojoties uz to, ka min?tajiem PVKIU nav vien?da juridisk? forma.

25 Saska?? ar Tiesas judikat?ru dal?bvalst?m sava kompetence tiešo nodok?u jom? ir j??steno, iev?rojot Savien?bas ties?bas un it ?paši LESD garant?t?s pamatbr?v?bas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2019. gada 18. j?nijs, Austrija/V?cija, C?591/17, EU:C:2019:504, 56. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

26 Ar LESD 63. panta 1. punktu princip? ir aizliegti ierobežojumi kapit?la br?vai apritei starp dal?bvalst?m (spriedums, 2020. gada 16. septembris, *Romenergo* un *Aris Capital*, C?339/19, EU:C:2020:709, 31. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra). T?di ar šo ties?bu normu aizliegti pas?kumi k? kapit?la aprites ierobežojumi ietver pas?kumus, kas attur nerezidentus veikt ieguld?jumus dal?bvalst? vai ar? š?s dal?bvalsts rezidentus attur veikt ieguld?jumus cit?s dal?bvalst?s (spriedums, 2020. gada 30. apr?lis, *Société Générale*, C?565/18, EU:C:2020:318, 22. punkts).

27 It ?paši atš?ir?ga attieksme, ja t? rada nelabv?l?g?ku attieksmi pret t?da dal?bvalsts rezidenta ien?kumiem, kuru izcelsme ir cit? dal?bvalst?, sal?dzin?jum? ar attieksmi pret ien?kumiem, kuru izcelsme ir pirmaj? dal?bvalst?, var attur?t š?du rezidentu no kapit?la ieguld?šanas cit? dal?bvalst? (šaj? noz?m? skat. spriedums, 2011. gada 10. febru?ris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, C?436/08 un C?437/08, EU:C:2011:61, 80. punkts; 2016. gada 24. novembris, *SECIL*, C?464/14, EU:C:2016:896, 50. punkts, k? ar? 2018. gada 20. septembris, EV, C?685/16, EU:C:2018:743, 63. punkts).

28 ?emot to v?r?, saska?? ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. pants tom?r neskar dal?bvalstu ties?bas piem?rot attiec?gos nodok?u ties?bu aktus, kuros ir noš?irti nodok?u maks?t?ji, kas ir atš?ir?g? situ?cij? attiec?b? uz savu rezidences vietu vai kapit?la ieguld?juma vietu.

29 Š? ties?bu norma k? atk?pe no kapit?la br?vas aprites pamatprincipa ir j?interpret? šauri. L?dz ar to t? nevar tikt interpret?ta t?d?j?di, ka jebkuri nodok?u ties?bu akti, kuros ir paredz?ta atš?ir?ga attieksme pret nodok?u maks?t?jiem atkar?b? no vietas, kuras rezidenti tie ir, vai valsts, kur? tie iegulda savu kapit?lu, autom?tiski ir sader?gi ar LESD. Proti, pašu LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkt? paredz?to atk?pi ierobežo 65. panta 3. punkts, kur? ir paredz?ts, ka šaj? 1. punkt? min?t?s valsts ties?bu normas “nerada iesp?ju patva??gi diskrimin?t vai sl?pti ierobežot kapit?la br?vu apriti un maks?jumus, k? to nosaka [LESD] 63. pants” (spriedums, 2018. gada 21. j?nijs, *Fidelity Funds u.c.*, C?480/16, EU:C:2018:480, 47. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

30 Tiesa ir ar? nospriedusi, ka l?dz ar to LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkt? at?aut? atš?ir?g? attieksme ir j?noš?ir no LESD 65. panta 3. punkt? aizliegt?s diskrimin?cijas. T?d?j?di, lai valsts ties?bu normas nodok?u jom? var?tu tikt uzskat?tas par sader?g?m ar L?guma norm?m par kapit?la br?vu apriti, ir nepieciešams, lai no t? izrietoš? atš?ir?g? attieksme skartu situ?cijas, kas objekt?vi nav sal?dzin?mas, vai ar? to pamatotu prim?ri visp?r?jo interešu apsv?rumi (spriedums, 2020. gada 30. apr?lis, *Société Générale*, C?565/18, EU:C:2020:318, 24. punkts).

31 L?dz ar to vispirms ir j?p?rbaua, vai past?v atš?ir?ga attieksme, p?c tam – situ?ciju iesp?jam? sal?dzin?m?ba un visbeidzot vajadz?bas gad?jum? – iesp?ja pamatot atš?ir?go attieksmi.

Par atš?ir?gas attieksmes esam?bu

32 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka prejudici?lais jaut?jums ir uzdots tiesved?b?, kas attiecas uz t?du ien?kumu aplikšanu ar nodokli, ko personai E ir izmaks?jusi saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dibin?ta S/CAV, proti, PVKIU, kas ir izveidots saska?? ar stat?tiem PVKIU direkt?vas izpratn?. Somij? PVKIU, uz kuriem attiecas PVKIU direkt?va, ir izveidoti atbilst?gi l?gumties?b?m un tie nevar tikt izveidoti saska?? ar stat?tiem.

33 E uzskata, ka S/CAV izmaks?tie ien?kumi ir apliekami ar nodokli k? ien?kumi no saska?? ar Somijas ties?b?m dibin?ta PVKIU, kas ir izveidots atbilst?gi l?gumties?b?m. Savuk?rt Centr?l? nodok?u p?rvalde uzskata, ka, cikt?i S/CAV, kas ir saska?? ar stat?tiem izveidots PVKIU, l?dzin?s Somij? re?istr?tai akciju sabiedr?bai, t?s izmaks?tie ien?kumi b?tu j?uzskata par dividend?m, ko izmaks? š?das sabiedr?bas.

34 T?d?j?di, pirmk?rt, ir j?p?rbaua, vai pamatljet? apl?kot?s saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dibin?t?s S/CAV izmaks?tajiem ien?kumiem piem?rojot atš?ir?gu attieksmi nek? PVKIU izmaks?tajiem ien?kumiem, pirmie min?tie ien?kumi tiku pak?auti maz?k labv?l?gam nodok?u re?mam.

35 Saska?? ar Likuma par ien?kuma nodokli 32. pantu ien?kumos no kapit?la ietilpst ie??mumi no akt?viem, pe??a no akt?vu nodošanas un citi š?di ien?kumi, ko var uzskat?t par t?diem, kuri ir radušies, pamatojoties uz akt?viem. Starp tiem ien?kumu no kapit?la piem?riem, kurus Somijas likumdev?js ir skaidri uzskait?jis 32. pant?, ir ietvertas gan PVKIU izmaks?t?s pe??as da?as, gan dividendes, ko izmaks?jušas akciju sabiedr?bas. No l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ietvertaj?m nor?d?m izriet, ka ien?kumiem no kapit?la piem?rojam? likme – tai ien?kumu da?ai, kas nep?rsniedz 30 000 EUR, – ir 30 %, bet ien?kumu da?ai, kas p?rsniedz 30 000 EUR, piem?rojam? likme ir 34 %.

36 Lai gan pe??as da?as, ko izmaks? saska?? ar Somijas ties?b?m dabin?ti PVKIU, tiek apliktas ar nodokli sa??m?ja l?men? k? ien?kumi no kapit?la, saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dabin?tas S/CAV izmaks?tie ien?kumi tiek uzskat?ti par dividend?m, kuras izmaks? cit? valst?, kas nav Somijas Republika, dabin?ts uz??mums Likuma par ien?kuma nodokli 33.c panta izpratn?, un saska?? ar t? trešo da?u tie tiek aplikti ar nodokli k? ien?kumi no algota darba, piem?rojot progres?vo likmi, kas var sasnietg 50 %.

37 Š?da atš?ir?ga attieksme var rad?t nelabv?l?g?ku attieksmi pret saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dabin?t?s S/CAV sadal?taijiem ien?kumiem sal?dzin?jum? ar saska?? ar Somijas ties?b?m dabin?ta PVKIU sadal?taijiem ien?kumiem.

38 Otrk?rt, ir j?uzskata, ka nodok?u rež?ms, kurš tiek piem?rots ien?kumiem, ko pamatliet? apl?kot? saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dabin?t? S/CAV izmaks?ja E, nav piel?dzin?ms rež?mam, kurš piem?rojams ien?kumiem, ko izmaks?juši alternat?vi ieguld?jumu fondi Direkt?vas 2011//61 4. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratn?, uz kuriem neattiecas PVKIU direkt?va un kuriem ir akciju sabiedr?bas forma. K? Somijas vald?ba ir preciz?jusi rakstveida atbild? uz uzdotajiem jaut?jumiem, š?di fondi var tikt izveidoti saska?? ar Somijas ties?b?m.

39 No Tiesas r?c?b? esošajiem lietas materi?liem izriet, ka Somij? dabin?tu akciju sabiedr?bu ien?kumi tiek aplikti ar nodokli dubulti, vienreiz sabiedr?bas l?men? k? sabiedr?bas ien?kumi un otrreiz sa??m?ja l?men? k? ien?kumi no kapit?la. Lai mazin?tu nodok?u dubultas uzlikšanas sekas, Likuma par ien?kuma nodokli 33.a un 33.b pant? paredz?tie pas?kumi atvieglo nodok?a uzlikšanu sa??m?ja l?men?, it ?paši – atbr?vojot da?u ien?kumu no nodok?a par ien?kumiem no kapit?la.

40 Šaj? zi??, atbildot uz Tiesas uzdotajiem jaut?jumiem, Somijas vald?ba nor?da, ka tad, ja akciju sabiedr?ba veic t?da veida ieguld?jumu darb?bu, kas ir analoga ieguld?jumu fondiem, t? netiku atbr?vota no nodok?a, bet gan parasti tiku aplikta ar uz??mumu ien?kuma nodokli un t?s sadal?tie ie??mumi tiku pak?auti noteikumiem par dividenžu aplikšanu ar nodokli, kuru pamat? ir da??ja nodok?u dubulta uzlikšana.

41 K? izriet no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, tas t? nav saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dabin?tas S/CAV gad?jum?. Proti, no š? l?muma izriet, ka – p?c Centr?l?is nodok?u p?rvaldes ieskata – š?da S/CAV Likuma par ien?kuma nodokli 33.c panta piem?rošanas nol?k? ir uz??mums, uz kuru neattiecas Direkt?va 2011/96, ar groz?jumiem, kurš ir citas EEZ dal?bvalsts, nevis Somijas Republikas rezidents, kuram ir piem?rojama konvencija par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu un kuram nav j?maks? nodoklis par t? g?taijiem ien?kumiem ar minim?lo likmi 10 % apm?r?. T?d?j?di pas?kumi valsts l?men?, kuru m?r?is ir samazin?t dubultu nodok?u uzlikšanu, nav piem?rojami t?s izmaks?taijiem ien?kumiem.

42 Š?dos apst?k?os ir j?uzskata, ka pret ien?kumiem, ko pamatliet? apl?kot? saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dabin?t? S/CAV izmaks? sa??m?jam Somijas rezidentam, ir maz?k labv?l?ga attieksme nek? pret ien?kumiem, ko izmaks? gan akciju sabiedr?bas, gan saska?? ar

Somijas ties**?b?**m dibin**?ti** atbilst**?gi** l**?gumties?**b**?m** izveidoti PVKIU.

43 Š**?atš?ir?g?** attieksme var attur**?t** Somijas rezidentus veikt ieguld**?jumus** cit**?s** dal**?bvalst?**s, kas nav Somijas Republika, un t**?d?j?di** ierobežot kapit**?la** br**?vu** apriti.

Par objekt?vi sal?dzin?mas situ?cijas esam?bu

44 K**?izriet** no š**?sprieduma** 29. un 30. punkt**?atg?din?t?s** judikat**?ras**, š**?da** atš**?ir?ga** attieksme ir pie**?aujama** tikai tad, ja t**?attiecas** uz situ**?cij?m**, kas nav objekt**?vi sal?dzin?mas**.

45 Ir j**?konstat?**, ka pamatliet**?apl?kot?** saska**??** ar Luksemburgas ties**?b?**m dibin**?t?** S/CAV un saska**??** ar Somijas ties**?b?**m dibin**?ts** PVKIU atbilstoši PVKIU direkt**?vai** ir divu veidu PVKIU.

46 K**?izriet** no PVKIU direkt**?vas** 1. panta 1. punkta, to vien**?gais m?r?is** ir sabiedr**?bas** naudas l**?dzek?u** kolekt**?vie** ieguld**?jumi v?rtspap?ros** vai citos likv**?dajos** finanšu akt**?vos**, tie darbojas p**?c** dal**?ta** riska principa un to sertifik**?ti** p**?c** tur**?t?ju** l**?guma** tieši vai netieši tiek atpirkti vai izpirkti no šo uz**?mumu** akt**?viem**.

47 Tom**?r**, k**?ener?ladvok?ts** nor**?d?jis** secin**?jumu** 45. punkt**?atseviš?u** situ**?ciju** juridisk**?kvalifik?cija** komercties**?bu** m**?r?iem** nav oblig**?ti** transpon**?jama** nodok**?u** m**?r?iem**. T**?d?j?di** ir j**?nor?da**, t**?pat** k**?to** dara Somijas vald**?ba**, ka tas vien, ka PVKIU rezidenti un nerezidenti atbilstoši PVKIU direkt**?vai** ir PVKIU, nav noteicošs, lai konstat**?tu** attiec**?go** situ**?ciju** sal**?dzin?m?bu**.

48 Pirmk**?rt**, ar šo direkt**?vu** nav saska**?ots** PVKIU un to sadal**?tajiem** ie**?mumiem** piem**?rojamais** nodoklis. It **?paši** no min**?t?s** direkt**?vas** 4. un 83. apsv**?ruma** izriet, ka, lai gan taj**?ir** paredz**?ti** kop**?gi** pamatnoteikumi par PVKIU darb**?bas** at**?aušanu**, uzraudz**?bu**, strukt**?ru**, darb**?bu** un inform**?ciju**, kas tiem j**?public?**, t**?neietekm?** valstu noteikumus nodok**?u** jom**?.**

49 Otrk**?rt**, no Tiesas judikat**?ras** izriet, ka p**?rrobežu** situ**?cijas** sal**?dzin?m?ba** vai nesal**?dzin?m?ba** ar valsts iekš**?ju** situ**?ciju** ir j**?p?rbauda**, **?emot** v**?r?** attiec**?go** valsts ties**?bu** normu m**?r?i**, k**?ar?** to priekšmetu un saturu, un ka, lai nov**?rt?tu**, vai no š**?diem** ties**?bu** aktiem izrietoš**?atš?ir?g?** attieksme atspogu**?o** objekt**?vu** situ**?cijas** atš**?ir?bu**, ir j**?em** v**?r?** tikai attiec**?gajos** ties**?bu** aktos noteiktie atbilstošie noš**?iršanas** krit**?riji** (spriedums, 2018. gada 21. j**?nijs**, *Fidelity Funds u.c.*, C**?480/16**, EU:C:2018:480, 50. un 51. punkts, k**?ar?** taj**?min?t?** judikat**?ra**).

50 Šaj**?zi??** no Somijas vald**?bas** rakstveida atbildes uz Tiesas jaut**?jumiem** izriet – ar nosac**?jumu**, ka iesniedz**?jtiesa** to p**?rbauda** –, ka var tikt uzskat**?ts**, ka Somijas nodok**?u** ties**?bu** aktos paredz**?t?** ieguld**?jumu** fondu darb**?bas** nodok**?u** rež**?ma** m**?r?is** ir ieviest vienreiz**?ju** aplikšanu ar nodokli ieguld**?t?ja** l**?men?**. Savuk**?rt** noteikumi par fizisko personu sa**?emtaj?m** dividend**?m** piem**?rojamo** nodok**?u** rež**?mu** ir v**?rsti** uz to, lai sabiedr**?bas** ien**?kumi** tiktu aplikti ar nodokli ar**?t?s** akcion**?ru** l**?men?**, vienlaikus paredzot nodok**?u** dubult**?s** uzlikšanas šiem ien**?kumiem** samazin**?šanu**.

51 Attiec**?b?** uz šiem m**?r?iem** š**?iet**, ka saska**??** ar Luksemburgas ties**?b?**m dibin**?ta** S/CAV ir situ**?cij?**, kas ir objekt**?vi** sal**?dzin?ma** ar saska**??** ar Somijas ties**?b?**m dibin**?ta** PVKIU situ**?ciju**. K**?izriet** no Tiesas r**?c?b?** esošajiem lietas materi**?liem** – un tas ir j**?p?rbauda** iesniedz**?jtiesai** –, sie abi uz**?mumi** ir atbr**?voti** no ien**?kuma** nodok**?a** un to izmaks**?tie** ie**?mumi** ar nodokli tiek aplikti tikai vienreiz sa**?m?ju** l**?men?**.

52 Protams, atš**?ir?b?** no saska**??** ar Somijas ties**?b?**m dibin**?ta** PVKIU saska**??** ar Luksemburgas ties**?b?**m dibin**?ta** S/CAV ir izveidota saska**??** ar stat**?tiem** un šaj**?zi??** ir

piel?dzin?ma akciju sabiedr?bai, kuras izmaks?tie ien?kumi tiek aplikti ar nodokli atbilstoši Likuma par ien?kuma nodokli 33.c panta trešajai da?ai.

53 Tom?r ir ar? j?nor?da, k? tas ir atg?din?ts š? sprieduma 35. punkt?, ka ien?kumu no kapit?la piem?ri, kas uzskait?ti Likuma par ien?kuma nodokli 32. pant?, ietver gan PVKIU izmaks?t?s pe??as da?as, gan dividendes, ko izmaks?jušas akciju sabiedr?bas. L?dz ar to š?iet, ka Somijas likumdev?js atš?ir?bu starp ien?kumiem no kapit?la, no vienas puses, un ien?kumiem no algota darba, no otras puses, nav padar?jis atkar?gu no izmaks?t?ja uz??muma juridisk?s formas, bet, gluži pret?ji, ir uzskat?jis, ka gan ie??mumi, ko sadal?juši atbilst?gi l?gumties?b?m izveidotu uz??mumi, gan saska?? ar stat?tiem izveidotu uz??mumi, ir ien?kumi no kapit?la.

54 No t? izriet – tas, ka saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dibin?ta S/CAV ir izveidota saska?? ar stat?tiem, nerada šim uz??mumam atš?ir?gu situ?ciju sal?dzin?jum? ar saska?? ar Somijas ties?b?m dibin?tu PVKIU attiec?b? uz sadal?tajiem ie??mumiem piem?rojamo nodok?u rež?mu.

55 No t? izriet – ar nosac?jumu, ka tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai –, ka atš?ir?g? attieksme pret saska?? ar Luksemburgas ties?b?m dibin?tas S/CAV izmaks?tajiem attiec?gajiem ien?kumiem un saska?? ar Somijas ties?b?m dibin?ta PVKIU izmaks?tajiem ien?kumiem attiecas uz objekt?vi sal?dzin?m?m situ?cij?m.

Par prim?ra visp?r?jo interešu apsv?ruma past?v?šanu

56 Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru kapit?la br?vas aprites ierobežojums var b?t pie?emams tikai tad, ja tas ir pamatots ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, ja ar to var nodrošin?t izvirz?t? m?r?a sasniegšanu un ja tas nep?rsniedz š? m?r?a sasniegšanai vajadz?go (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2019. gada 26. febru?ris, X (Treš?s valst?s re?istr?tas starpnieksabiedr?bas), C?135/17, EU:C:2019:136, 70. punkts, k? ar? 2020. gada 30. janv?ris, *Köln ?Aktienfonds Deka*, C?156/17, EU:C:2020:51, 83. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

57 Šaj? gad?jum? pietiek konstat?t, ka nedz Somijas vald?ba, nedz iesniedz?jtiesa nav izvirz?jušas š?dus iemeslus.

58 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?da dal?bvalsts nodok?u prakse, saska?? ar kuru šaj? dal?bvalst? dz?vojošas fiziskas personas ien?kumu aplikšanas ar nodokli vajadz?b?m ien?kumi, kurus ir izmaks?jis saska?? ar stat?tiem izveidots cit? dal?bvalst? dibin?ts PVKIU, nav piel?dzin?mi ien?kumiem, ko izmaks? pirmaj? dal?bvalst? dibin?ti PVKIU, pamatojoties uz to, ka min?tajiem PVKIU nav vien?da juridisk? forma.

Par ties?šan?s izdevumiem

59 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?da dal?bvalsts nodok?u prakse, saska?? ar kuru šaj? dal?bvalst? dz?vojošas fiziskas personas ien?kumu aplikšanas ar nodokli vajadz?b?m ien?kumi, kurus ir izmaks?jis saska?? ar stat?tiem izveidots cit? dal?bvalst? dibin?ts PVKIU, nav piel?dzin?mi ien?kumiem, ko izmaks? pirmaj? dal?bvalst? dibin?ti PVKIU, pamatojoties uz to, ka min?tajiem PVKIU nav vien?da

juridisk? forma.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – somu.