



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MACIEJ SZPUNAR
esitatud 10. septembril 2015¹

Kohtuasi C-252/14

Pensioenfonds Metaal en Techniek versus Skatteverket

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud kõrgeim halduskohus (Högsta förvaltningsdomstolen, Rootsi))

Eelotsusetaotlus — Kapitali vaba liikumine — ELTL artikkel 63 — Pensionifondidest saadava tulu maksustamine — Residendist ja mitteresidendist pensionifondide erinev kohtlemine — Residendist pensionifondide kindlamääraline maksustamine fiktiivse tulu põhjal — Kinnipidamine, mida kohaldatakse dividenditulu suhtes, mida saavad mitteresidendist pensionifondid

Sissejuhatus

1. Euroopa Kohtu praktikas välja kujunenud põhimõte näeb ette, et ehkki otsesed maksud kuuluvad liikmesriikide pädevusse, peavad nad seda pädevust kasutama nii, et järgivad liidu õigust.² See kohustus kehtib mõistagi ka seoses kapitali vaba liikumisega.³

2. Lisaks tuleb märkida, et ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a kohaselt ei kahjusta kapitali vaba liikumine liikmesriikide õigust kohaldada oma maksustamist käsitlevate õigusaktide asjakohaseid sätteid, milles on tehtud vahet maksukohustuslaste vahel, kes ei ole oma elukoha või kapitali investeerimise koha poolest samas olukorras. Euroopa Kohtu praktikas peegeldub see nõue põhimõttes, mille kohaselt ei ole residentide ja mitteresidentide olukord otseste maksude poolest üldiselt sarnane.⁴

3. Kuigi kohtupraktika selles valdkonnas on juba rikkalik, tekitab küsimus, missugune on õige tasakaal liikmesriikide maksualase pädevuse ja siseturu nõuetekohase toimimise nõuete vahel, ikka uusi küsimusi. Käesolev kohtuasi on üks näide sellest.

Õiguslik raamistik

4. Liidu õiguses koosneb käesoleva kohtuasja õiguslik raamistik ELTL artikli 63 lõikest 1 ja ELTL artikli 65 lõike 1 punktist a.

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — Kohtuotsus Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 21).

3 — Kohtuotsus Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punktid 32 ja 34).

4 — Kohtuotsus Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 31).

5. Rootsi õiguses peavad juriidilised isikud, keda maksustatakse piiramatult Rootsis, tasuma tulumaksuseaduse (1999:1229) (inkomstskattelagen (1999:1229)) alusel tulumaksu. Selle maksuga maksustatakse muu hulgas kapitalikasumit, dividendi ja intressitulu.
6. Tulumaksuseaduse 7. peatüki § 7 lõike 2 punkti 3 kohaselt on pensionifondid selles seaduses ette nähtud maksudest täielikult vabastatud. Pensionifondide tootlusmaksuseaduse (1990:661) (lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel) alusel maksustatakse aga nende kapitalitulu.
7. Seaduse (1990:661) § 2 kohaselt peavad Rootsi pensionifondid ja elukindlustusettevõtjad ning sama liiki välisriikide ettevõtjad, kellel on Rootsis püsiv tegevuskoht, tasuma tootlusmaksu – kindla määraga maksu, mille eesmärk on maksustada pensionisäästu jooksvat tulu.
8. Seaduse (1990:661) §-de 3-8 järgi arvutatakse selle maksu baas kahes etapis. Esiteks arvutatakse omakapital, mis koosneb vara väärtusest majandusaasta alguses, millest on maha arvatud rahalised kohustused sama kuupäeva seisuga. Pärast seda arvestatakse selle kapitali kindlasummaline tulumäär, korrutades omakapitali riigivõlakirjade keskmise intressimääraga majandusaastale vahetult eelneval kalendriaastal. See tulumäär ongi maksu baas.
9. Seaduse (1990:661) § 9 järgi on tootlusmaksu määr 15% sel viisil saadud maksubaasist.
10. Välisriigi juriidilised isikud, kellel on õigus saada Rootsi aktsiaseltside või Rootsi investeerimisfondide aktsiatelt dividendi, on kohustatud dividendi väljamaksmisel tasuma Rootsis kupongimaksuseaduse (1970:624) (kupongskattelagen (1970:624)) §-de 1 ja 4 alusel kinnipidamisele kuuluvat maksu.
11. Seaduse (1970:624) § 5 alusel on kupongimaksu määr 30% dividendi brutosummast. Rootsi Kuningriigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel sõlmitud maksustamislepingu järgi ei tohi see maks aga Madalmaade residendist juriidilise isiku puhul ületada 15%.

Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

12. Pensioenfonds Metaal en Techniek (edaspidi „PMT”) on Madalmaade pensionifond. Ajavahemikus 2002-2006 sai PMT Rootsi aktsiaseltsidest dividendi, millest tehti 15-protsendiline kinnipidamine kogusummas 20 957 836 Rootsi krooni (SEK).
13. PMT palus seejärel Skatteverketil (Rootsi maksuamet) kupongimaks tagastada põhjendusel, et selle maksu sissenõudmine on vastuolus liidu kapitali vaba liikumist käsitlevate õigusnormidega, sest see fond tuleb samastada Rootsi pensionifondiga ja seda tuleb maksustada vastavalt seadusele (1990:661).
14. Et Rootsi maksuhaldur jättis PMT taotluse rahuldamata, esitas viimane Dalarna maakonna halduskohtule (Länsrätten i Dalarnas län) kaebuse, mis jäeti samuti rahuldamata, nagu ka apellatsioonkaebus, mis esitati Sundsvalli apellatsioonistme halduskohtule (Kammarrätten i Sundsvall). PMT esitas kassatsioonkaebuse kõrgeimale halduskohtule (Högsta förvaltningsdomstolen) kui viimasele kohtuastmele.
15. Selles olukorras otsustas kõrgeim halduskohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artikliga 63 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse residendist äriühingu makstud dividend kinnipidamisele kuuluva maksuga, kui aktsionär on mitteresident, samal ajal kui residendist aktsionäri puhul dividend maksustatakse arvestuslikul tootlusel põhineva maksuga kindlamääraliselt, mis peaks aja jooksul hakkama vastama kogu kapitalitulu tavapärasele maksustamisele?”

16. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtusse 23. mail 2014. Kirjalikud seisukohad esitasid Rootsi ja Saksamaa valitsus ning Euroopa Komisjon. Kohtuistungil, mis leidis aset 21. mail 2015, olid esindatud kaebaja põhikohtuasjas, Rootsi ja Saksamaa valitsus ning komisjon.

Õiguslik analüüs

17. Kaebaja väidab põhikohtuasjas, et Rootsi äriühingute aktsiatesse investeerinud välisriigi pensionifondina tuleks teda nende dividendide maksustamisel, milleks need aktsiad õiguse annavad, kohelda võrdselt residendist pensionifondiga, mis on niisugustesse aktsiatesse investeerinud. On aga teada, et välisriikide fonde ei kohelda maksualaselt samamoodi nagu Rootsi fonde.⁵ See erinev kohtlemine kujutab kaebaja sõnul endast kapitali vaba liikumise põhjendamatut piirangut.

18. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad sellised piirangud, mis võivad pärssida mitteresidendi tahet investeerida liikmesriiki või pärssida selle liikmesriigi residendi tahet investeerida teise liikmesriiki, kapitali vaba liikumise piiranguna ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud meetmete hulka.⁶

19. Selline residendist aktsionärile residendist äriühingu poolt makstava dividendi ja mitteresidendist aktsionärile residendist äriühingu poolt makstava dividendi erinev maksustamine võib põhimõtteliselt niisugust mõju avaldada.⁷

20. ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a kohaselt, tõlgendatuna koostoimes sama artikli lõikega 3, ei mõjuta ELTL artikli 63 sätteid siiski liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, milles on eristatud maksukohustuslasi, kes ei ole elu- või asukoha poolest sarnases olukorras, eelkõige tingimusel, et erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased.⁸

21. Üldiselt analüüsib Euroopa Kohus olukordade sarnasuse küsimust pärast seda, kui on tuvastanud piirangu olemasolu.⁹ See lähenemine ei näi mulle käesolevas kohtuasjas siiski sobiv. Siin on nimelt tegemist kahe täiesti erineva maksusüsteemiga, millest üks puudutab residendist pensionifondide kogu kapitalitulu üldist maksustamist, teist kohaldatakse ainult selle dividendi maksustamise suhtes, mida maksavad Rootsi äriühingud mitteresidendist pensionifondidele. Seega on olukordade võrreldavuse küsimus käesolevas kohtuasjas peamine küsimus.

22. Ma teen seega ettepaneku analüüsi tavapärane järjekord ära muuta ja kontrollida kõigepealt, kas Rootsi äriühingute aktsiatesse investeerinud Rootsi pensionifondid ja välisriikide pensionifondid on kõnesolevate siseriiklike õigusaktide seisukohast sarnastes olukordades.

Olukordade sarnasus

Sissejuhatav märkus

23. Rootsi valitsus ja komisjon näivad oma kirjalikes seisukohtades väitvat, et maksu, mida peab tasuma Rootsi residendist pensionifond, võib analüüsida pigem kui varandusemaksu, mitte kui tulumaksu. Ma ei arva, et niisugune analüüs oleks õige.

5 — Seevastu on pooled eriarvamusel küsimuses, kas see erinev kohtlemine viib välisriigi fondi jaoks ebasoodsa tulemuseni osas, mis puudutab saadud dividendi tegeliku maksustamise taset. Ma käsitlen seda probleemi hiljem.

6 — Kohtuotsus Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

7 — Vt selle kohta kohtuotsus Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 42).

8 — *Ibidem* (punktid 54-57 ja seal viidatud kohtupraktika).

9 — Vt näiteks kohtuotsus Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249).

24. Esiteks asendab maks pensionifondide tootluselt, mis seadusega (1990:661) kehtestati, Rootsi maksusüsteemis vormiliselt selgelt juriidiliste isikute tulumaksu, mis kehtestati seadusega (1999:1229)¹⁰ ja millest pensionifondid on vabastatud.

25. Teiseks tuleb märkida, et ehkki varandusemaks arvutatakse sageli tõesti fiktiivse kõnesolevast varast saadava tulu põhjal, mis on teoreetiliselt võimalik, on niisuguste institutsioonide nagu pensionifondid olukord selles osas eripärane. Selliste institutsioonide ülesanne on just investeerida nende käsutuses olev kapital, et luua tulu ja jaotada see tulu seejärel nendele, kellel on õigus seda saada. Kapitali investeerimine on seega pensionifondide peamine majandustegevus. Põhikohtuasjas vaadeldavat maksustamist tuleb niisiis käsitada kui sellest tegevusest saadud tulu maksustamist, ehkki maksusummat ei arvutata tegelikult saadud, vaid fiktiivse tulu põhjal.

26. Seega tuleb nõustuda, et dividendi, mida Rootsi äriühingud Rootsi residentist pensionifondidele maksavad, maksustatakse õigesti nagu nende fondide saadavat muud kapitalitulu seaduse (1990:661) alusel.

Residentist ja mitteresidentist pensionifondide olukordade sarnasus

27. Euroopa Kohtu praktikas on nõustatud, et seoses otseste maksudega ei ole üldiselt riigi residentid ja mitteresidentid esmapilgul sarnases olukorras, nii et nende kahe maksukohustuslaste kategooria erinevat kohtlemist ei saa iseenesest pidada diskrimineerimiseks, mis kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut.¹¹

28. Seda, et mitteresidenti olukord on sarnane residentide omaga, saab Euroopa Kohus järeltada ainult konkreetse maksusätte põhjal.¹²

29. Põhikohtuasjas seisneb asjaomane maksusäte selles, et Rootsi residentist pensionifondidele makstavaid dividende maksustatakse koos nende fondide muude kapitalituludega ja seda maksubaasi arvutamise keeruka valemi kohaselt, samas kui mitteresidentist pensionifondidele makstavaid dividende maksustatakse otse kinnipidamise meetodi kohaselt.

30. Eelotsusetaotluses ja Rootsi valitsuse kirjalikes seisukohtades esitatud teabe kohaselt on selle maksusüsteemi eesmärk niisugune, et pensioni- ja muud liiki pensionisäästude fondide puhul oleks maks neutraalne nii investeerimisvormi (aktsiad, võlakirjad, riigivõlg jms) kui ka majanduskonjunktuuri seisukohast.

31. Mulle näib see eesmärk täiesti õiguspärane ja täielikult kooskõlas liikmesriikide pädevusega, mis puudutab nii otseseid makse kui ka pensionikindlustussüsteemi korraldamist.

32. Niisuguse eesmärgi saab siiski saavutada üksnes isikute puhul, keda asjaomane liikmesriik maksustab piiramatult. Investeerimisvormi seisukohast neutraalne maksustamine eeldab nimelt, et asjaomane liikmesriik saab maksustada kõiki asjaomastest investeeringutest saadud tulusid. Sama on majanduskonjunktuuri seisukohast neutraalse maksustamise puhul. Ainult ühtse maksusüsteemi kohaldamine erinevas vormis investeeringute suhtes – nii nende suhtes, mis on konjunktuuri suhtes väga tundlikud, kui ka nende suhtes, mis seda ei ole – võimaldab saavutada niisuguse neutraalsuse.

10 — Vt käesoleva ettepaneku punktid 5 ja 6.

11 — Kohtuotsus *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, punktid 38 ja 39 ning seal viidatud kohtupraktika).

12 — Vt näiteks kohtuotsus *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 58).

33. See, kui Rootsi maksusüsteemi kohaldatakse ainult ühe investeerimisvormi, nimelt aktsiatesse investeerimise suhtes, ei vii mitte konjunktuuri seisukohast neutraalse maksustamiseni, vaid halva konjunktuuriga aastate põhjendamatu kõrge maksustamiseni ja „maksukinkideni” teistel aastatel. Veelgi enam, see viib ka maksukohustuslaste vahelise ebavõrdsuseni, mis sõltub nende aktsiate tegelikust tootlikkusest, millesse nad investeerisid, sest olenemata majanduskonjunktuurist võivad ühe äriühingu aktsiad anda teataval ajahetkel õiguse kõrgemale dividendile võrreldes investeeritud kapitaliga kui teise äriühingu aktsiad. Kordan veel, et kõnesolev maksusüsteem tagab neutraalsuse, mida Rootsi seadusandja soovis saavutada, ainult siis, kui seda kohaldatakse selle maksukohustuslase – käsitletaval juhul pensionifondi - kogu investeeritud kapitali suhtes, ükskõik missugune on selle maksukohustuslase investeringuportfelli koosseis.

34. Seega ei ole residendist pensionifondide olukord Rootsi riigi seisukohast sarnane Rootsi äriühingute aktsiatesse investeerinud välisriikide pensionifondide omaga. Ühest küljest maksustab see riik residendist fondide kogu pensionitulu ja on seega võimeline tagama selle maksustamise neutraalsuse, kohaldades nende suhtes seaduses (1990:661) ette nähtud süsteemi. Teisalt maksustab ta mitteresidendist pensionifondide puhul üksnes ühte osa nende tuludest, mida nad saavad investeringutest Rootsi äriühingutesse. Seega ei ole tal võimalik kohaldada sama maksusüsteemi, või igatahes ei täidaks see süsteem oma otstarvet.

35. Ka asjaomaste maksukohustuslaste seisukohast ei ole olukorrad sarnased. Kõnesolev Rootsi maksumeede ei ole omane dividendi maksustamisele, vaid puudutab residendist fondide kogu kapitalitulu maksustamist. Seevastu mitteresidendist fondid tasuvad Rootsis ainult lisamaksu, mis on seotud nende investeerimistegevusega selles liikmesriigis, kuna üldiselt maksustatakse neid nende päritoluliikmesriigis.

36. Seega sarnaneb olukord käesolevas kohtuasjas olukorrale kohtuasjas Truck Center selle poolest, et Rootsis maksustatakse residendist äriühingu poolt residendist pensionifondile makstavat dividendi ja residendist äriühingu poolt mitteresidendist pensionifondile makstavat dividendi erinevate õiguslike aluste põhjal erinevalt.¹³

37. Mulle näib, et see, mida Euroopa Kohus tuvastas kohtuotsuses Truck Center ja mille kohaselt maksustati selles kohtuasjas mitteresidendist maksukohustuslasi madalamalt kui residendist maksukohustuslasi,¹⁴ ei väära analoogiat kohtuasja Truck Center ja käesoleva kohtuasja vahel.

38. Esiteks tuvastas Euroopa Kohus seda lisaks eelnenule, olles kõigepealt tuvastanud, et asjaomased olukorrad ei ole sarnased. Maksustamistasemete võrdlus ei ole tema arutluskäigu põhielement. Teiseks on pooled käesolevas kohtuasjas eriarvamusel küsimuses, kas kõnesolevate õigusaktide tulemusena maksustatakse mitteresidendist pensionifonde kõrgemalt. Seda peab vajaduse korral kontrollima siseriiklik kohus.¹⁵ Hinnang olukordade sarnasusele liidu õiguse seisukohast ei saa aga sõltuda sellest, kas konkreetset maksukohustuslast maksustatakse teatavas olukorras kõrgemalt või madalamalt.

39. Seevastu tuleb olukorda käesolevas kohtuasjas selgelt eristada olukorrast, millega on tegemist paljudes teistes kohtuasjades, milles Euroopa Kohus leidis, et puhtalt siseriiklikud ja piiriülesed olukorrad on kapitali vaba liikumise seisukohast (või asutamisevabaduse seisukohast - sest need kaks vabadust tulevad otseselt investeringuid puudutavates kohtuasjades tihti koos mängu) maksualaste piirangute valdkonnas sarnased.

13 — Kohtuotsus Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, punkt 43).

14 — *Ibidem* (punkt 49).

15 — Vt käesoleva ettepaneku punktid 61-68.

Kohtuasjad, mis käsitlevad dividendi majandusliku topeltmaksustamise vältimise meetmeid

40. Käesolevat kohtuasja tuleb eelkõige eristada nendest arvukatest kohtuasjadest, mis käsitlevad erinevaid meetmeid, mida liikmesriigid kohaldavad, et vältida dividendi majanduslikku topeltmaksustamist.

41. Makstes oma aktsionäridele dividendi, jaotab äriühing ainult kasumit, mida ta on saanud. Seda kasumit maksustatakse tavaliselt aga dividendi maksva äriühingu puhul ettevõtte tulumaksuga. Kui riik otsustab sama dividendi maksustada veel kui aktsionäride maksustavat tulu, maksustatakse sama kasumit tegelikult topelt.¹⁶

42. Võttes arvesse niisuguse topeltmaksustamise negatiivseid tagajärgi, võtavad riigid sageli meetmeid selle vältimiseks või leevendamiseks. Nüüdseks väljakujunenud kohtupraktika suuna kohaselt,¹⁷ mis sai alguse „tulumaksukrediidi” kohtuasjast¹⁸, peab liikmesriik juhul, kui ta näeb niisugused dividendi majanduslikku topeltmaksustamist vältivad meetmed ette siseriiklikes olukordades, tegema sama piiriülestes olukordades, see tähendab olukordades, mis hõlmavad teisi liikmesriike, kuid ka kolmandaid riike, kellele kapitali vaba liikumine laieneb.¹⁹ Need piiriülesed olukorrad võivad puudutada dividendi maksustamist nii neid saava aktsionäri elu- või asukoha liikmesriigis²⁰ kui ka neid maksva äriühingu asukoha liikmesriigis.²¹

43. Käesolevas kohtuasjas huvitab meid just see teine olukord. Euroopa Kohus on nimelt leidnud, et siseriiklike õigusnormide korral, mille eesmärk on vältida residendist äriühingute makstava dividendi topeltmaksustamist, on dividendi saava residendist aktsionäri olukord sarnane dividende saava mitteresidendist aktsionäri omaga.²²

44. Tulemus on niisugune, et „[s]elleks et mitte seada dividendi saavatele mitteresidendist äriühingutele [ELTL artikliga 63] keelatud kapitali vaba liikumise piirangut, on dividendi jaotava äriühingu asukohariik kohustatud ka jälgima, et *tema siseriikliku õigusega ette nähtud järjestikuse või topeltmaksustamise vältimise või vähendamise mehhanismi suhtes*²³ saaks mitteresidentidele osaks samaväärne kohtlemine nagu residentidele”.²⁴

45. Kõnesolevate Rootsi õigusaktidega ei püüta vältida residendist pensionifondidele makstava dividendi topeltmaksustamist. Mitte miski eelotsusetaotluses ega Euroopa Kohtule esitatud märkustes ei näita, et ettevõtte tulumaksu, mida tasuvad seda dividendi maksvad äriühingud, võetakse arvesse selle maksu arvutamisel, mis nendelt fondidelt sisse nõutakse, ega seda, et nende suhtes kohaldataks maksu ümberarvutust, ega lõpuks seda, et nendele fondidele makstav dividend on maksuvaba. Vastupidi, nende dividendide suhtes kohaldatakse nagu muude kapitalitulude suhtes maksu, mis kehtestati seadusega (1990:661), ehkki selle maksu summa arvutatakse kaudselt.

16 — Seda ei tohi ajada segi õigusliku (ehk rahvusvahelise topeltmaksustamisega), mis seisneb selles, et sama tulu maksustatakse kahes eraldi riigis. See topeltmaksustamine on tingitud sellest, et erinevad riigid kasutavad oma maksustamispädevust. See ei ole muide põhimõtteliselt vastuolus siseturu põhivabadustega (vt eelkõige kohtuotsus Kerckhaert ja Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, punktid 16 ja 17 ning resolutsioon).

17 — See väljend pärineb kohtujurist Mengozzilt (vt kohtujuristi ettepanek, Mengozzi, kohtuasi Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2013:710, punkt 44).

18 — Kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa (270/83, EU:C:1986:37).

19 — Vt viimasena kohtuotsus Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 — Vt teiste hulgas kohtuotsused Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484) ja Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774).

21 — Vt teiste hulgas kohtuotsused Denkvit Internationaal ja Denkvit France (C-170/05, EU:C:2006:783), Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51), Santander Asset Management SGIIC jt (C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286) ja Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249).

22 — Kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt (C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 — Kohtujuristi kursiiv.

24 — Kohtuotsus komisjon vs. Hispaania (C-487/08, EU:C:2010:310, punkt 52).

46. Selles küsimuses tuleb märkida, et ei asutamislepingus sätestatu ega Euroopa Kohtu praktika ei nõua liikmesriikidelt ega eelkõige dividendi maksvate äriühingute asukoha riikidelt, et nad väldiksid või leevendaksid dividendi topeltmaksustamist. Niisugune kohustus tähendaks, et selline riik peab loobuma oma õigusest maksustada tulu, mida saadakse majandustegevusest tema territooriumil.²⁵

47. Mõistagi on nii, et kui Rootsi õiguses on olemas residendist aktsionäridele makstava dividendi majandusliku topeltmaksustamise vältimise muu süsteem – mida tuleb kontrollida siseriiklikul kohtul –, peab see olema samamoodi kohaldatav mitteresidendist aktsionäridele makstava dividendi suhtes. Näib, et see ei ole siiski ei põhikohtuasjas vaadeldavate õigusnormide, see tähendab pensionifondide maksustamist käsitlevate õigusnormide eesmärk ega tulemus.

48. Seega on käesolevale kohtuasjale võimalik vastupidi üle kanda vahetegemine, mida on tehtud kohtuotsuse Santander Asset Management SGIIC jt²⁶ punktis 43, eristades olukorda kohtuasjas, milles tehti see kohtuotsus, ja olukorda kohtuasjas Truck Center. Euroopa Kohus leidis selles kohtuasjas, et kohtuasjas Truck Center seisnes erinev kohtlemine ainult maksu sissenõudmise meetodis, samas kui kohtuasjas Santander Asset Management SGIIC jt maksustati üksnes mitteresidendist aktsionäridele makstavat dividendi. Käesolevas kohtuasjas maksustatakse ka residendist pensionifondidele makstavat dividendi.

49. Käesolevas kohtuasjas ei esine seega residendist ja mitteresidendist maksukohustuslaste olukordade sarnasust, mille Euroopa Kohus on dividendi majandusliku topeltmaksustamise vältimise meetmeid käsitlevates kohtuasjades tuvastanud.

Muid maksumeetmeid käsitlevad kohtuasjad

50. Euroopa Kohus on mitmel muul puhul juba tuvastanud, et siseriiklikud ja piiriülesed olukorrad on sarnased, mis puudutab liikmesriikidepoolset nende siseriiklike otseseid makse käsitlevate õigusaktide kohaldamist. Ma toon mõned asjakohased näited, et tõendada, et tegemist oli käesolevast kohtuasjast erinevate juhtumitega.

51. Esiteks kohtuasjas, mis käsitles pensionifondidele Soomes makstava dividendi maksustamist,²⁷ tuli näiteks vastata küsimusele, kas residendist ja mitteresidendist pensionifondid on sarnases olukorras selle siseriikliku õigusnormi seisukohast, mille kohaselt peeti saadud ja reservi kantud dividend maksustatavast tulust mahaarvatavaks kuluks. Selle normi tulemus oli niisugune, et residendist pensionifondidele makstavat dividendi praktikas ei maksustatud – vastupidi mitteresidendist pensionifondidele makstavale dividendile, mille suhtes ei saanud seda normi kohaldada.

52. Euroopa Kohus jõudis järeldusele, et residendist ja mitteresidendist pensionifondide olukorrad on sarnased, sest nii ühed kui teised kannavad oma tulud reservidesse, mis on mõeldud vanaduspensionide maksmiseks, mis on pensionifondide spetsiifiline eesmärk.²⁸ Euroopa Kohus märkis ka, et kõnesolevad siseriiklikud õigusaktid viivad praktikas selleni, et maksustatakse ainult mitteresidendist pensionifondide dividendi.²⁹

25 — Kohtuotsus *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, punkt 59).

26 — C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286.

27 — Kohtuotsus komisjon vs. Soome (C-342/10, EU:C:2012:688).

28 — *Ibidem* (punkt 42 ja 43). Vt ka kohtujuristi ettepanek, *Sharpston*, kohtuasi komisjon vs. Soome (C-342/10, EU:C:2012:474, punkt 43).

29 — Kohtuotsus komisjon vs. Soome (C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 44, viitega kohtuotsuse *Santander Asset Management SGIIC jt*, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, punktile 43, mida on viidatud käesoleva ettepaneku punktis 48).

53. Põhikohtuasjas vaadeldavates õigusaktides ei ole siiski ette nähtud mingit vahendit, mis võimaldaks residendist pensionifondidel saadud dividend oma maksustatavast tulust maha arvata, ning need ei vabasta kõnealust dividendi ka maksust ei *de jure* ega *de facto*. Need õigusaktid ei sarnane seega millegi poolest õigusaktidega, millega oli tegemist kohtuasjas, milles tehti kohtuotsus komisjon *vs.* Soome³⁰.

54. Teiseks ilmneb väljakujunenud kohtupraktikast, et residendist ja mitteresidendist maksukohustuslased on sarnates olukordades võimaluse osas arvata maha kulud, mis on otseselt seotud tegevusega, mille tulemusel saadi liikmesriigis maksustatavat tulu.³¹ Põhikohtuasjas vaadeldavates õigusaktides ei ole niisugust võimalust siiski ette nähtud residendist pensionifondide puhul. See tundub mulle nendes õigusaktides ette nähtud maksubaasi arvutamise meetodit arvestades muide raske.

55. Ehkki residendist pensionifondide tootlusmaksu baasi arvutamisel võetakse tõesti ainsana arvesse netovara, see tähendab vara pärast kohustuste (passiva) mahaarvamist, on siiski tegemist hoopis teise küsimusega kui kutsetegevuse kulude mahaarvamise küsimus, nagu Rootsi valitsus oma kirjalikes seisukohtades õigesti rõhutab.

56. Mis puudutab lõpuks kolmandaks olukordade sarnasust dividendi maksva äriühingu seisukohast, siis ma ei arva ka, et see asjaolu võimaldaks tuvastada käesolevas kohtuasjas kapitali vaba liikumise piirangu olemasolu.

57. Esiteks ei lasu kupongimaksu koormus mitte dividendi maksval äriühingul, vaid aktsionäril.

58. Teiseks näib mulle, et kinnipidamisega seotud halduskoormusi ei saa pidada märkimisväärseks aktsiaseltsi puhul, millel peab olema märkimisväärne aparaat, et oma raamatupidamist ja oma maksukohustusi hallata. Seega ei ole tõdemus, et lihtsale teenuste saajale kehtestatud kohustus teenuseosutajale makstud rahaliselt tasuta maks kinni pidada kujutab endast teenuste osutamise vabaduse piirangut, kuna sellega kaasneb täiendav halduskoormus ja sellega seotud vastutusest tulenevad riskid,³² ülekantav käesolevale kohtuasjale.

Vahejärelalus

59. Eelneva põhjal olen arvamusel, et Rootsi residendist pensionifondide olukord ei ole seaduses (1990:661) ette nähtud maksusüsteemi seisukohast sarnane mitteresidendist pensionifondide omaga. ELTL artikkel 63, tõlgendatuna koostoimes ELTL artikli 65 lõike 1 punktiga a, ei ole niisuguse maksusüsteemiga seega vastuolus.

Lõpumärkused

60. Sooviksin käsitleda veel mõnda muud probleemi, mis käesolevas kohtuasjas kerkisid, ja seda juhuks, kui Euroopa Kohus peaks otsustama minu ettepanekut mitte järgida ja jõuab järeldusele, et residendist ja mitteresidendist pensionifondide olukorrad on Rootsi residendist fondide kapitalitulu maksustamist käsitlevate õigusaktide seisukohast sarnased.

30 — C-342/10, EU:C:2012:688.

31 — Vt eelkõige kohtuotsus Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika) ja pensionifondide kohta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (C-600/10, EU:C:2012:737, punkt 17).

32 — Kohtuasi X (C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 32).

Mitteresidendist pensionifondide ebasoodus kohtlemine

61. Põhikohtuasja pooled ja kirjalikke seisukohti esitanud asjaomased isikud on eriarvamusel küsimuses, kas Rootsi pensionifondide maksustamise süsteem sisaldab mitteresidendist pensionifondide ebasoodsamat kohtlemist võrreldes residendist pensionifondidega.

62. Selle üle võib tõesti vaielda. Esiteks näib, et üldiselt maksustatakse residendist fonde riigivõlakirjade tootlikkuse põhjal madalamalt kui mitteresidendist fondide tegelikke tulusid äriühingute makstavast dividendist, sest investeerimine riigivõlakirjadesse, mille puhul on risk väiksem, on üldiselt vähem tulus. Teiseks on residendist fondid kohustatud maksu tasuma igal aastal, sõltumata sellest, kas nad on saanud dividendi või mitte – vastupidi mitteresidentidest fondidele, keda maksustatakse üksnes tegelike tulude põhjal. Lisaks võetakse residendist fondide maksustamise puhul arvesse nende investeeringute väärtust ja seega ka selle väärtuse suurenemist näiteks omatavate aktsiate väärtuse suurenemise tõttu, samas kui mitteresidendist fondide maksustamine sõltub ainult makstava dividendi summast.

63. Eelotsusetaotluse esitanud kohus jõuab ka ise oma otsuses järeldusele, et Rootsi maksusüsteem võib mõnel aastal soosida residendist fonde ja teistel aastatel mitteresidendist fonde.

64. Liidu õiguse seisukohast tuleb küsimust minu arvates analüüsida järgmiselt.

65. Nagu ma juba eespool mainisin,³³ võib mitteresidentidele makstava dividendi ebasoodus maksualane kohtlemine võrreldes residentidele makstava dividendiga väljakujunenud kohtupraktika kohaselt põhimõtteliselt kujutada endast ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud meedet kui kapitali vaba liikumise piirangut. Nii on see isegi siis, kui see ebasoodus kohtlemine ei ole süstemaatiline, vaid juhuslik.³⁴ Siseriikliku maksumeeime ebasoodsa tulemuse hindamine on faktilise asjaolu tuvastamine, mida peavad tegema siseriiklikud kohtud.

66. Põhikohtuasja kontekstis arvutatakse Rootsi residendist pensionifondide maksubaas nii, et fondi varade väärtus aasta algul korrutatakse riigivõlakirjade keskmise tootlusega kalendriaastal, mis eelneb vahetult kõnesolevale majandusaastale. Seejärel kohaldatakse nii kindlaks määratud baasi suhtes 15-protsendilist määra.³⁵

67. Käesoleva ettepaneku punktides 32-34 nimetatud põhjustel ei ole see, kui mitteresidendist pensionifondide suhtes kohaldatakse sama süsteemi – nagu tahaks kaebaja põhikohtuasjas –, võimalik või ei annaks soovitud tulemust. Seega juhul, kui Euroopa Kohus järeldab, et residendist ja mitteresidendist pensionifondide olukorrad on käesolevas kohtuasjas sarnased, on seda, kas kõnesolevad siseriiklikud õigusnormid on mitteresidendist fondidele ebasoodsad, kõige sobivam kontrollida nii, et residendist pensionifondide kapitalitulu kogu maksustamise tase samastatakse – minu arvates täiesti kunstlikult – ainult mitteresidendist fondide aktsiatulu maksustamise tasemega.

68. Dividendi igakordsel maksmisel, mida maksustatakse kinnipidamise vormis, tuleks seega dividendile õiguse andnud varade (aktsiate) väärtus korrutada Rootsi riigivõlakirjade tootlusega kalendriaastal, mis eelnes vahetult majandusaastale, mil see väljamaksmine toimus, ning arvutada 15% nii saadud summast. Kui mitteresidendist fondi tegelikult tasutud kupongimaksu summa ületaks seda 15%, oleks tal õigus sellele, et talle tagastatakse ületav summa kui maks, mis on nõutud sisse liidu õigust rikkudes.

33 — Vt käesoleva ettepaneku punktid 18 ja 19.

34 — Vt selle kohta – ehkki teistsuguses valdkonnas – kohtuotsus Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 — Vt käesoleva ettepaneku punktid 8 ja 9.

69. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks ka hindama, kas mitteresidendist pensionifondid olid rahaliselt ebasoodsas olukorras seetõttu, et kupongimaks, mida need fondid peavad tasuma, peetakse selle dividendi maksmisel kinni, samas kui residendist fondid tasuvad tootlusmaksu ainult üks kord aastas. Niisugune ebasoodus asjaolu võib nimelt kujutada endast ELTL artikli 63 lõikega 1 vastuolus olevat piirangut.³⁶ See rahaliselt ebasoodus olukord võib siiski osutada tähtsusetuks seetõttu, et Rootsi residendist pensionifondidel on kohustus – nagu Rootsi ja Saksamaa valitsus oma kirjalikes seisukohtades rõhutavad – tasuda igakuist ettemaksu tootlusmaksu lõplikult summalt.³⁷

Meetme põhjendatus

70. Kui Euroopa Kohus peaks leidma, et Rootsi residendist pensionifondid ja mitteresidendist pensionifondid, mis saavad residendist äriühingutelt dividendi, on objektiivselt sarnastes olukordades ning et mitteresidendist pensionifondid on – kas või potentsiaalselt – ebasoodsas olukorras seetõttu, et sellest dividendist saadavat tulu maksustatakse residendist ja mitteresidendist fondide puhul erinevalt, peaks ta kontrollima, kas see erinev kohtlemine on põhjendatud mõne ülekaaluka üldise huviga.

71. Eelotsusetaotlusest ilmneb, et võimalike õigustuste hulgast nimetas vastustaja põhikohtuasjas eelotsusetaotluse esitanud kohtus vajadust säilitada Rootsi pensionisüsteem. Probleem liidu õiguse seisukohast ei tulene siiski Rootsi pensionisüsteemist ega isegi residendist pensionifondide maksustamise süsteemist, vaid sellest, et mitteresidendist pensionifonde maksustatakse ebasoodsamalt. Selle ebasoodsa olukorra kaotamiseks ei ole aga minu arvates vaja loobuda Rootsi residendist pensionifondide süsteemist, vaid loobuda lihtsalt ühest osast maksutuludest, mida saadakse mitteresidendist pensionifondide saadavast dividendist.

72. Rootsi valitsus nimetab oma kirjalikes seisukohtades maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotumist Rootsi Kuningriigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel. Selle valitsuse sõnul ei võimalda Madalmaade Kuningriigiga sõlmitud maksustamisleping kohaldada Rootsi residendist pensionifondide maksustamise süsteemi Madalmaade fondide suhtes. Nende suhtes ei ole siiski vaja kohaldada seda süsteemi tervikuna, vaid ainult viia nende maksukoormus vastavusse Rootsi residendist pensionifondide maksukoormusega. Mulle näib, et see ei ole vastuolus Rootsi Kuningriigi ja Madalmaade Kuningriigi vahel sõlmitud maksulepinguga ega üldiselt maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotumisega nende liikmesriikide vahel.

73. Lõpuks tuleb märkida, et Saksamaa valitsus mainib oma kirjalikes seisukohtades vajadust tagada maksude sissenõudmise tõhusus. Selle valitsuse sõnul on maksu kinnipidamine lihtne ja tõhus sissenõudmismeetod nii maksuhalduri kui ka maksukohustuslaste seisukohast ning see sobib eriti hästi mitteresidendist maksukohustuslaste puhul. Et viia mitteresidendist pensionifondide maksukoormus vastavusse residendist fondide omaga, ei pea sellest maksu sissenõudmise meetodist siiski loobuma. Piisab, kui arvutada residendist pensionifondi teoreetiline maksukoormus nende varade väärtuse põhjal, mis andsid õiguse dividendile, ning piirata kinnipidamist selle summaga, kui see osutub madalamaks kui 15% sellest dividendist. See arvutus ei too dividendi maksvale äriühingule kaasa liiga suurt halduskoormust, sest vajalikud andmed, see tähendab riigivõlakirjade eelmise aasta tootlus ja nende aktsiate väärtus, mis kuulusid mitteresidendist fondile dividendi maksmise hetkel, on teada.

36 — Vt selle kohta kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punktid 152-154).

37 — Vt selle kohta kohtuotsus *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, punkt 49) ja kohtujuristi ettepanek, *Kokott*, kohtuasi *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:513, punktid 48 ja 49).

74. Seega tuleb märkida, et kui Euroopa Kohus peaks käesolevas kohtuasjas tuvastama ELTL artikli 63 lõikega 1 vastuolus oleva kapitali vaba liikumise piirangu, ei õigustaks seda piirangut minu arvates üksi ülekaalukas üldine huvi. Olen siiski arvamusel – nagu ma juba eespool märkisin –, et niisugust piirangut ei eksisteeri, sest Rootsi residendist pensionifondide ja mitteresidendist fondide erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, ning kuulub seetõttu ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a nimetatud erandi kohaldamisalasse.

Ettepanek

75. Kõige eelneva põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata kõrgeima halduskohtu (Högsta förvaltningsdomstolen) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

ELTL artikli 63 lõikega 1, tõlgendatuna koostoimes ELTL artikli 65 lõike 1 punktiga a, ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse residendist äriühingu makstud dividend kinnipidamisele kuuluva maksuga, kui aktsionär on mitteresident, samal ajal kui residendist aktsionäri puhul maksustatakse dividend tervikuna, arvutades maksu kindlamääraliselt fiktiivse tootluse põhjal, mille eesmärk on ühtselt maksustada residendist maksukohustuslase konkreetse kategooria kogu kapitalitulu.