Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

2. juuni 2016*

Eelotsusetaotlus — Kapitali vaba liikumine — ELTL artikkel 63 — Pensionifondide tulu maksustamine — Residendist ja mitteresidendist pensionifondide erinev kohtlemine — Residendist pensionifondide kindlamääraline maksustamine arvestusliku tootluse põhjal — Kinnipidamine, mida kohaldatakse dividenditulu suhtes, mida saavad mitteresidendist pensionifondid — Sarnasus

Kohtuasjas C-252/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Högsta förvaltningsdomstolen (kõrgeim halduskohus, Rootsi) 20. mai 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 23. mail 2014, menetluses

Pensioenfonds Metaal en Techniek

versus

Skatteverket,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: A. Tizzano, Euroopa Kohtu asepresident esimese koja presidendi ülesannetes, kohtunikud F. Biltgen, E. Levits (ettekandja), M. Berger ja S. Rodin,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 21. mai 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Pensioenfonds Metaal en Techniek, esindajad: F. Boulogne ja *advokat* G. Andersson,

— Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren ja K. Sparrman ning L. Swedenborg, E. Karlsson ja F. Sjövall,

— Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,

— Euroopa Komisjon, esindajad: J. Enegren ja W. Roels ning C. Tufvesson,

olles 10. septembri 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: rootsi.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artikli 63 tõlgendamist.

2 Taotlus esitati Madalmaade õiguse alusel asutatud pensionifondi Pensioenfonds Metaal en Techniek (edaspidi „PMT“) ja Skatteverket (maksuhaldur) vahelises vaidluses PMT poolt Rootsis 2002–2006 dividendidelt tasutud maksu üle.

Rootsi õiguslik raamistik

Pensionifonde käsitlevad õigusnormid

3 Pensionikohustuste jm tagamise seaduse (1967:531) (lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m.; edaspidi „pensionikohustuste tagamise seadus“) §-s 9 määratletakse pensionifond kui tööandja asutatud fond, mille ainueesmärk on tagada töötajatele või nende pärijatele pensioni saamine.

4 Vastavalt selle seaduse §-le 12 on pensionifondidel selgelt keelatud võtta pensionide maksmise kohustusi ja nad ei tee ka vanaduspensionide väljamakseid. Pensionifond tegeleb ainult tööandja poolt talle üle antud kapitali valitsemisega ning ta tagab, et tööandja võetud pensionikohustusi suudetakse täita.

5 Pensionifondi kohustus tagada tööandja võetud pensionikohustusi on pikaajaline kohustus. Pensionikohustuste tagamise seaduse § 10 kohaselt tuleb pensionifondi vara paigutada riski tõhusat hajutamist võimaldaval viisil, et hallata võimalikult hästi ja ettevaatlikult institutsiooniga seotud isikute huve. Pensionifondid on kohustatud järgima investeerimisjuhiseid, mis vastavad riikliku krediidiasutuste järelevalveinspektsiooni poolt tööandjapensioni kogumisega tegelevate institutsioonide investeerimisjuhiste ja riskianalüüsi suhtes kehtestatud normide ja üldiste suuniste (Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om placeringsriktlinjer och konsekvensanalys för institut som driver tjänstepensionsverksamhet, FFF 2011:16) nõuetele.

6 Pensionifondid on osa meetmetest, mille kaudu toimib Rootsi Kuningriigis vanaduspensioni kogumise ja tagamise kord. Pensionikohustuste tagamiseks on võimalik ka sõlmida eluskindlustusleping või liituda reservfondiga, mida tagab krediidigarantii, kohaliku omavalitsuse tagatis või riik.

Residendist pensionifondi maksustamine

7 Juriidilised isikud, kellel on Rootsis täielik maksukohustus, tasuvad ettevõtte tulumaksu tulumaksuseaduse (1999:1229) (inkomstskattelagen (1999:1229); edaspidi „tulumaksuseadus“) alusel, mis käsitleb muu hulgas kapitalikasumi, dividendide ja intresside maksustamist.

8 Tulumaksuseaduse 7. peatüki § 2 lõike 2 esimese lõigu punkti 3 kohaselt on pensionifondid selle seaduse alusel aga maksudest täielikult vabastatud. See seadus viitab kapitalitulu reguleerivatele sätetele, mis on kehtestatud pensionifondide tootlusmaksuseaduses (1990:661) (lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel; edaspidi „pensionifondide tootlusmaksuseadus“).

9 Pensionifondide tootlusmaksuseaduse § 2 kohaselt on Rootsi pensionifondid ja elukindlustusseltsid kohustatud maksma tootlusmaksu – kindla määraga maksu, mille eesmärk on maksustada pensionisäästu jooksvat tulu ja mille baas arvutatakse kahes etapis vastavalt selle seaduse §-dele 3–8.

10 Esiteks arvutatakse omakapital, mis koosneb pensionifondi vara väärtusest majandusaasta alguses, millest on maha arvatud rahalised kohustused sama kuupäeva seisuga. Rootsi valitsus kinnitab, et pensionifond ei saa vastavalt pensionikohustuste tagamise seaduse § 11 lõikele 4 võtta laenu muul eesmärgil kui ainult enda ajutise likviidsuse parandamise otstarbel ja ainult tingimusel, et laenusumma on väike võrreldes pensionifondi suurusega.

11 Pärast seda arvestatakse selle kapitali kindlasummaline tulumäär, st maksustatav summa, korrutades omakapitali riigivõlakirjade keskmise intressimääraga majandusaastale vahetult eelneval kalendriaastal. Pensionifondide tootlusmaksuseaduse § 9 alusel on tootlusmaksu määr 15% sel viisil saadud maksustatavast summast.

12 Tootlusmaksu maksavad Rootsi pensionifondid ja elukindlustusettevõtjad ning välisriikide elukindlustusettevõtjad ja tööpensionifondid, kellel on Rootsis püsiv tegevuskoht, ning selle maksu eesmärk on eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul maksustada igasugused pensionisäästud ühetaoliselt ja kindla määraga. Seda meetodit kasutatakse kapitalitulu maksustamisel nii isiklike pensionisäästude kui ka pensionikindlustuspoliiside, kapitalikindlustuspoliiside ja muu pensionivara puhul.

Mitteresidendist pensionifondide maksustamine

13 Välisriigi juriidilised isikud, kes saavad Rootsi aktsiaseltside või Rootsi investeerimisfondide aktsiatelt dividendi, on kohustatud dividendi väljamaksmisel tasuma Rootsis kupongimaksuseaduse (1970:624) (kupongskattelagen (1970:624); edaspidi „kupongimaksuseadus“) §-de 1 ja 4 alusel kinnipidamisele kuuluvat maksu.

14 Kupongimaksuseaduse § 5 alusel on kupongimaksu määr 30% dividendide summast. Rootsi ja Madalmaade Kuningriigi vahel sõlmitud maksustamislepingu kohaselt ei tohi nende kahe liikmesriigi vahel välja makstud dividendide maksumäär aga ületada 15% dividendide brutosummast.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

15 Ajavahemikus 2002–2006 sai PMT Rootsi aktsiaseltsidest dividende, millest tehti 15-protsendiline kinnipidamine kogusummas 20 957 836 Rootsi krooni (SEK) (umbes 2 262 861 eurot).

16 PMT taotles 2007. aasta detsembris Rootsi maksuhaldurilt tasutud kupongimaksu tagastamist ja põhjendas oma taotlust sellega, et kupongimaksuga maksustamine Rootsis on vastuolus liidus kehtiva kapitali vaba liikumise põhimõttega. PMT väitis, et teda tuleb pidada sarnaseks fondiga, mida maksustatakse Rootsis pensionifondide tootlusmaksuseaduse alusel, ning seetõttu teda maksustada soodsamalt. Ta väitis, et pensionifondide tootlusmaksuseadusest ja kupongimaksuseadusest tulenev erinev maksustamine ei ole põhjendatud.

17 Kuna Rootsi maksuhaldur jättis PMT taotluse rahuldamata, esitas viimane Länsrätten i Dalarnas län'ile (Dalarna maakonna halduskohus, Rootsi) kaebuse, mis jäeti samuti rahuldamata.

18 PMT kaebas kohtuotsuse edasi ja Kammarrätten i Sundsvall (Sundsvalli apellatsiooniastme halduskohus, Rootsi) otsustas esiteks, et ei ole tõendatud, et PMT-d maksustati võrreldes sarnaste Rootsi pensionifondidega ebasoodsamalt, ja teiseks ei ole tuvastatud, et erinevad maksustamiskorrad olid iseenesest diskrimineerivad.

19 PMT kaebas kammarrätteni otsuse edasi Högsta förvaltningsdomstolen'ile (kõrgeim halduskohus) ja väitis, et siseriikliku pensionifondide maksustamise regulatsiooni ülesehitus on diskrimineeriv. Tootlusmaks ei asenda mitte üksnes kupongimaksu, vaid ka võõrandamise puhul kapitali kasvutululult

makstavat maksu ja intressitulult makstavat maksu ning Rootsi pensionifondidele makstud dividendide maksumäär on oluliselt madalam kui formaalne maksustamine tootlusmaksuga. Välisriigi pensionifonde maksustatakse brutosummalt kupongimaksuga, mida tuleb maksta kohe dividendide jaotamise ajal, mistõttu ei laiene sellele pensionifondile ajalise jaotatuse eelis, mis on kindlamääralise maksustamismeetodi eesmärk.

20 Lisaks võimaldab residendist pensionifondide makstav tootlusmaks maha arvata rahalisi kohustusi, mida ei ole lubatud teha kinnipeetava maksu puhul, mida kohaldatakse nendele aktsionäridest pensionifondidele, kes on mitteresidendid.

21 Lõpuks, kui maksu kinnipidamine toimub dividendide jaotamise ajal, siis tootlusmaksu arvestatakse ja see maks kuulub tasumisele dividendide jaotamisele järgneval aastal, mis on aga mitteresidendist pensionifondidele likviidsuse seisukohast ebasoodsam.

22 Rootsi maksuhaldur on seisukohal, et kehtiv Rootsi maksusüsteem näeb ette kaks erinevat maksustamisviisi ega ole diskrimineeriv. Residentidest pensionifondidele makstud dividendide tegelik maksustamine vastab kinnipeetavale maksule, mida kohaldatakse kahepoolsete maksustamislepingute alusel mitteresidendist pensionifondidele välja makstud dividendidele. Mitteresidendist pensionifondile makstavate dividendide maksustamiskord võib ka olla soodsam tulenevalt osaliselt riigivõlakirjade tootluse muutustest ja osaliselt asjaolust, et välisriigi pensionifondide maksustamine toimub siis, kui dividende tegelikult välja makstakse, samas kui residendist pensionifondid maksavad tootlusmaksu igal aastal. Kulud, mida residendist pensionifond võib oma võlgu arvestades omakapitali arvutamisel maha arvata, ei ole saadud dividendidele ülekantavad, ja puuduvad kohustused, mis oleksid vahetult seotud Rootsi investeeritud kapitalilt saadud dividendidega. Residendist pensionifondid maksavad ettemaksuna igakuiselt maksu oma tulult ja nad ei saa sellest aspektist mingit likviidsuseelist.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitab, et pensionifondile kohaldatav maksustamiskord sõltub sellest, kas fond on Rootsi resident, ja et tema menetluses olevas põhikohtuasjas on nominaalne maksumäär 15% nii tootlusmaksu kui ka kupongimaksu puhul.

24 See kohus täpsustab ka, et tootlusmaks tugineb arvestuslikule tootlusele. See tähendab, et arvestades tootlusmaksuga maksustatava summa arvutamise meetodit, võib teatud aastate maksunduslik tulemus olla residentidest aktsionäridele soodsam ning teistel aastatel nende aktsionäride maksunduslik tulemus olla võrreldes mitteresidendist aktsionäridega ebasoodsam. Ta toonitab, et tootlusmaksu tuleb maksta igal aastal sõltumata sellest, kas dividende on makstud või mitte. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib veel, et tema menetluses on väidetud ka seda, et pensionifonde käsitlevate Rootsi õigusnormide ülesehitus on iseenesest diskrimineeriv, muu hulgas seetõttu, et tootlusmaksuga maksustatava summa arvutamisel on võimalik teha rahaliste kohustustega seotud mahaarvamisi, ja seetõttu, et maksustamise aeg võib välisriigi pensionifondidele tekitada likviidsushalvemust.

25 Neil asjaoludel otsustas Högsta förvaltningsdomstolen (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 kindla määraga, mis peaks aja jooksul hakkama vastama kogu kapitalitulu tavapärasele maksustamisele?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

26 Oma küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohu sisuliselt teada, kas ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse residendist äriühingu makstud dividend kinnipidamisele kuuluva maksuga, kui dividend makstakse mitteresidendist pensionifondile, ja kui see dividend makstakse residendist pensionifondile, maksustatakse dividend arvestuslikul tootlusel põhineva maksuga kindla määraga, mis peaks aja jooksul hakkama vastama kogu kapitalitulu tavapärasele maksustamisele.

27 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud meetmete hulka kuuluvad sellised kapitali liikumise piirangud, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teistesse riikidesse (vt muu hulgas kohtuotsused, 8.11.2012, komisjon *vs*. Soome, C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 28, ja 22.11.2012, komisjon *vs*. Saksamaa, C-600/10, ei avaldata, EU:C:2012:737, punkt 14).

28 Täpsemalt, selline mitteresidentidest pensionifondidele makstud dividendide ebasoodsam kohtlemine liikmesriigi poolt võrreldes dividendidega, mida makstakse residentidest pensionifondidele, võib pärssida teistes liikmesriikides asuvate äriühingute tahet investeerida esimesena nimetatud liikmesriiki ja on seega käsitatav kapitali vaba liikumise piiranguna, mis on üldreeglina ELTL artikliga 63 keelatud (vt kohtuotsused, 8.11.2012, komisjon *vs*. Soome, C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 33, ja 22.11.2012, komisjon *vs*. Saksamaa, C-600/10, ei avaldata, EU:C:2012:737, punkt 15).

29 Põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide kohaselt kohaldatakse pensionifondide suhtes nendele jaotatud dividendide seisukohast kahte erinevat maksustamiskorda, mille valik oleneb sellest, kas nad on või ei ole selle liikmesriigi residendid, kus asub dividende jaotav äriühing.

30 Nimelt tuleneb eelotsusetaotlusest, et 30-protsendilist kinnipeetavat maksu kohaldatakse ainult nende dividendide brutosummale, mida Rootsi äriühing jaotab mitteresidendist pensionifondile, kuigi see määr võib olla väiksem vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingule. Nagu märgib ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, kohaldati PMT saadud dividendile kinnipeetavat maksu määraga 15% just niisuguse lepingu alusel, mille olid sõlminud Rootsi Kuningriik ja Madalmaade Kuningriik.

31 Ent residendist pensionifondile makstud dividendidele ei kohaldata mitte kinnipeetavat maksu, vaid tootlusmaksu, mille maksubaas arvutatakse välja kahes etapis. Kõigepealt määratakse kindlaks kogu olemasoleva vara väärtus majandusaasta alguses, millest arvatakse maha rahalised kohustused sama kuupäeva seisuga. Seejärel korrutatakse see netosumma riigivõlakirjade keskmise intressimääraga majandusaastale vahetult eelneval kalendriaastal. Sel viisil saadud summa on arvestuslik tootlus, mida maksustatakse 15% määraga.

32 Nende kahe maksustamiskorra vaheline erinevus seisneb muu hulgas maksustatava summa väljaarvutamise meetodis ja selle sissenõudmise viisis, kusjuures mõlema korra nominaalne maksumäär on sama.

33 Et vastata küsimusele, kas liikmesriigi õigusnormid nagu need, mille üle vaieldakse põhikohtuasjas, on käsitatavad kapitali vaba liikumise piiranguna, tuleb kindlaks teha, kas erinev kohtlemine pensionifondidele makstavate dividendide maksustamisel olenevalt sellest, kas fond on resident või mitteresident, viib mitteresidendist pensionifondide ebasoodsama kohtlemiseni võrreldes residendist pensionifondidega.

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kes ainsana on pädev tuvastama täpselt faktilisi asjaolusid tema menetluses olevas asjas, tuleb hinnata, kas vaidlusaluste dividendide puhul põhikohtuasja kaebuse esitaja suhtes kohaldatav 15% kinnipeetav maks, mis on ette nähtud kahepoolse topeltmaksustamise

vältimise lepinguga, viib selleni, et kaebuse esitajal on lõppkokkuvõttes Rootsis suurem maksukoormus kui samasuguseid dividende saanud residendist pensionifondidel (vt selle kohta kohtuotsus, 17.9.2015, Miljoen jt, C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 48).

35 Selle kohta märgivad Rootsi ja Saksamaa valitsus, et nimetatud hinnang tuleb anda majandustsüklile vastava mitme aasta kohta; see võimaldab nende valitsuste hinnangul tõendada, et dividendide maksustamine ühe või teise meetodi alusel viib majandustsükli lõpus sama tulemuseni.

36 Seetõttu on oluline kindlaks teha, kas eelotsusetaotluse esitanud kohus peab andma oma hinnangu mitteresidendist pensionifondidele jaotatud dividendide võimaliku ebasoodsama kohtlemise kohta perioodil, mis koosneb mitmest aastast, mida tuleb analüüsida koos, nagu väidavad viidatud valitsused, või tuleb see hinnang anda vaidlusaluse perioodi iga aasta kohta, nagu väidab komisjon.

37 Esiteks tuleb märkida, et kuigi Rootsi valitsuse hinnangul on kindlamääralise maksustamismeetodi eesmärk saavutada otsese ja kaudse säästu ühetaoline maksustamine ning aja jooksul maks võrdsustada, nähtub siiski Euroopa Kohtu toimikust, et residendist pensionifondidele kohaldatavat tootlusmaksu arvutatakse aastapõhiselt. Ent Euroopa Kohus on juba otsustanud, et periood, mille alusel tuleb võrrelda, kas residendile ja mitteresidendile makstud dividendide maksukoormus on sama, on see, mis võetakse aluseks residendile dividendi maksmisel (vt selle kohta kohtuotsus, 17.9.2015, Miljoen jt, C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 51).

38 Teiseks on Euroopa Kohus otsustanud seoses asutamisvabadusega, et isegi eeldusel, et liikmesriigi maksukord on enamasti soodsam mitteresidendist maksukohustuslastele, on juhul, kui see kord on nimetatud maksukohustuslastele vähem soodne, siiski tegemist ebavõrdse kohtlemisega võrreldes residendist maksukohustuslastega ja see takistab seeläbi asutamisvabaduse teostamist (vt selle kohta kohtuotsused, 14.12.2000, AMID, C-141/99, EU:C:2000:696, punkt 27, ja 22.3.2007, Talotta, C-383/05, EU:C:2007:181, punkt 31). Samuti on Euroopa Kohus järeldanud, et asjaolu, et siseriiklikud õigusnormid on mitteresidentidele ebasoodsamad, ei heasta see, et teistes olukordades need samad õigusnormid mitteresidentidel ja residentidel vahet ei tee (kohtuotsus, 18.7.2007, Lakebrink ja Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punkt 23).

39 Sellest tõlgendusest tuleb järeldada, et mitteresidendist pensionifondile makstud dividendide võimalikku ebasoodsamat kohtlemist majandusaasta pikkusel perioodil ei saa heastada nende võimaliku soodsama kohtlemisega teistel majandusaastatel.

40 Igal juhul, nagu väidab ka komisjon, ilma et Rootsi valitsus talle selles küsimuses vastu vaidleks, ei näe kohaldatav õigus ette mehhanismi, mis võimaldaks tagada, et Rootsis residendist pensionifondide saadud dividendide maksukoormus oleks lõpuks sama, mis mitteresidendist pensionifondide saadud samasuguste dividendide maksukoormus.

41 Sellest tuleneb, et mitteresidendist pensionifondidele makstud dividendide võimaliku ebasoodsama kohtlemise esinemise kohta tuleb hinnang anda iga majandusaasta suhtes eraldi.

42 Ent nagu möönab ka Rootsi valitsus ise oma kirjalike seisukohtade punktis 48, oleks aastatel, mil aktsiate tegelik tootlus on suurem kui riigi võlakirjade tootlusest sõltuv kindlamääraline tootlus – millega on tegemist muu hulgas turu praeguses olukorras –, mitteresidendist pensionifondil soodsam maksta kupongimaksu asemel tootlusmaksu, nagu seda maksavad residendist pensionifondid.

43 Selle hinnanguga on sisuliselt nõus ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes täpsustab, et arvestades tootlusmaksu maksustatava summa arvutamise meetodit võib maksustamistulemus olla teatud aastatel soodsam residentidest aktsionärile ja teatud aastatel mitteresidendist aktsionärile.

44 Kui liikmesriigi õigusnormidega nagu need, mida käsitletakse põhikohtuasjas ja mis puudutavad residendist pensionifondidele makstavate dividendide maksustamist ja mitteresidendist pensionifondile makstavate samasuguste dividendide maksustamist, kehtestatud erinev kohtlemine võib viia selleni, et viimati nimetatud fondidele makstud dividendide maksukoormus on suurem kui residendist pensionifondidele makstud dividendide maksukoormus, võib selline erinev kohtlemine pärssida nende mitteresidendist pensionifondide poolt investeeringute tegemist sellesse liikmesriiki ning see on järelikult käsitatav ELTL artikliga 63 põhimõtteliselt keelatud kapitali vaba liikumise piiranguna.

45 Vastavalt ELTL artikli 65 lõike 1 punktile a ei mõjuta ELTL artikkel 63 liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid, kes ei ole oma elukoha või kapitali investeerimise koha seisukohast samas olukorras.

46 Seda sätet kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest tuleb tõlgendada kitsalt. Järelikult ei saa seda tõlgendada nii, et mis tahes maksuseadus, mis eristab maksukohustuslasi nende elu- või asukoha põhjal või selle põhjal, millisesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt EL toimimise lepinguga kooskõlas. Nimelt piirab ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a ette nähtud erandit omakorda selle artikli lõige 3, mis sätestab, et selle artikli lõikes 1 märgitud siseriiklikud meetmed ja kord „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 63 tähenduses“ (kohtuotsus, 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punktid 55 ja 56 ning seal viidatud kohtupraktika).

47 Seega tuleb ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a alusel lubatud erinevat kohtlemist eristada diskrimineerimisest, mis on sama artikli lõikega 3 keelatud. Ent Euroopa Kohtu praktikast ilmneb, et selleks, et niisuguseid siseriiklikke maksuõigusnorme nagu need, mille üle vaieldakse põhikohtuasjas, saaks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, peab erinev kohtlemine puudutama olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või olema põhjendatud ülekaaluka üldise huviga (vt kohtuotsus, 10.5.2012, Santander Asset Management SGIIC jt, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Seoses küsimusega, kas kõnealused olukorrad on objektiivselt sarnased, tuleb meelde tuletada, et piiriülese olukorra ja siseriikliku olukorra sarnasust tuleb hinnata asjaomaste siseriiklike sätete eesmärgi (kohtuotsus, 8.11.2012, komisjon *vs*. Soome, C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika), reguleerimiseseme ja sisu alusel (vt kohtuotsus, 10.5.2012, komisjon *vs*. Eesti, C-39/10, EU:C:2012:282, punkt 51).

49 Selleks et hinnata, kas asjassepuutuv maksustamiskord kohtleb erinevalt objektiivselt erinevaid olukordi, tuleb arvesse võtta ainult selle maksustamiskorraga kehtestatud asjakohaseid eristuskriteeriume. (kohtuotsus, 10.5.2012, Santander Asset Management SGIIC jt, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 28).

50 Nagu on märgitud ka käesoleva kohtuotsuse punktis 29, kehtestavad põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid eristuskriteeriumina dividendi saava pensionifond residentsuse, sätestades, et mitteresidendist pensionifondi saadud dividendile kohaldatakse kinnipeetavat maksu ja residendist pensionifondi saadud dividendile tootlusmaksu.

51 Seetõttu tuleb põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide eesmärki, reguleerimiseset ja sisu arvestades kontrollida, kas residendist pensionifond ja mitteresidendist pensionifond on sarnases olukorras.

52 Selles küsimuses tuleb toonitada, et residendist pensionifondide maksustamisel on reguleerimisese erinev võrreldes mitteresidendist pensionifondide suhtes kohaldatavaga. Kui esimeste puhul maksustatakse kogutulu – mis arvutatakse nende vara alusel, millest on maha arvatud nende

kohustused –, millele kohaldatakse kindlat tootlusmäära, olenemata tegelikust dividendide saamisest asjassepuutuval majandusaastal, siis teisi maksustatakse Rootsis sel majandusaastal saadud dividendidelt.

53 Nimelt on vanaduspensioni kogumise korra – mille osaks on pensionifondid – raames nende fondide maksustamist reguleerivate siseriiklike sätete eesmärk tagada neutraalne ning vara eri liikide konjunktuurist ja pensionisäästu vormist sõltumatu maksustamine.

54 Selle eesmärgi saavutamiseks maksustatakse residendist pensionifondi kogu vara igal aastal kindlamääralise maksuga, mis kajastab selle vara tootlust, olenemata sellest, kas sellelt varalt teeniti tulu ja eelkõige, kas sellelt saadi dividende.

55 Rootsi Kuningriik maksustab selliselt residendist pensionifondide tulu nende pensionifondide asukohariigina, omades seetõttu nende kogutulu maksustamise õigust.

56 Ent Rootsis mitteresidendiks olevate pensionifondide suhtes on sel liikmesriigil vastavalt Madalmaade Kuningriigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingule ainult selle tulu maksustamise õigus, mis on teenutud nende fondide Rootsis asuvalt varalt. Nii maksustab Rootsi Kuningriik mitteresidendist pensionifondide saadud dividende nende väljamaksmise koha riigina.

57 Kuna selle lepingu alusel ei ole Rootsi Kuningriigil õigust maksustada mitteresidendist pensionifondi niisugust tema territooriumil asuvat vara, mida käsitletakse põhikohtuasjas, ei saa lihtsalt vara omamine Rootsis kaasa tuua maksustamist selle liikmesriigi poolt.

58 Kuna mitteresidendist pensionifondide osas on Rootsi Kuningriigi maksustamispädevus piiratud, ei saa see liikmesriik seega maksustada nende pensionifondide kogu vara.

59 Neid asjaolusid arvestades ei saa mitteresidendist pensionifonde puudutavas osas põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormidega saavutada soovitud eesmärki, milleks on neutraalne ning vara eri liikide konjunktuurist ja pensionisäästu vormist sõltumatu maksustamine, mis eeldab, et maksustataks pensionifondide kogu vara.

60 Seda eesmärki, mis eeldab ka, et pensionifonde maksustataks igal aastal ja sõltumata dividendide väljamaksmisest, ei saa ka saavutada mitteresidendist pensionifondide saadud dividendide maksustamisega kindlamääralise maksumeetodi alusel, tuginedes tasumisele kuuluva maksu väljaarvutamisel maksubaasiks oleva vara väärtusele, kuna nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktidest 56–58, saab mitteresidendist pensionifonde igal juhul maksustada ainult siis, kui neile dividende jaotatakse.

61 Lisaks, nagu märgib sisuliselt ka kohtujurist oma ettepanekus punktides 32 ja 33, eeldab investeerimisvormi seisukohast neutraalne maksustamine – mida põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormidega tahetakse saavutada –, et maksustatakse maksukohustuslase kogu investeeritud kapitali, olenemata tema investeerimisportfelli koosseisust.

62 See eesmärk ei saa olla täidetud mitteresidendist pensionifondi osas, kelle puhul Rootsis maksustatakse ainult seda tulu, mis tekib selles liikmesriigis.

63 Seega tuleb järeldada, et arvestades siseriiklike õigusnormide eesmärki, nende reguleerimiseset ja sisu, ei ole mitteresidendist pensionifond residendist pensionifondiga sarnases olukorras.

64 Arvestades seda asjaolu on aga oluline meenutada, et kuigi residendist ja mitteresidendist pensionifondidele kahe erineva maksustamismeetodi kohaldamine on käesolevas asjas põhjendatud sellega, et need kaks maksukohustuslase kategooriat ei ole sarnases olukorras, on Euroopa Kohus juba

otsustanud, et mis puudutab ettevõtluskulusid, mis on otseselt seotud tegevusega, mille tulemusel saadi liikmesriigis maksustatavat tulu, siis on selle liikmesriigi residendid ja mitteresidendid sarnases olukorras (kohtuotsus, 17.9.2015, Miljoen jt, C-10/14, C-14/14 et C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 57).

65 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, kas residendist pensionifondidele kohaldatav maksustamismeetod võimaldab nende fondide maksustatava summa arvutamisel ja konkreetselt nende kohustuste arvessevõtmisega omakapitali väljaarvutamisel, võtta arvesse võimalikke ettevõtluskulusid, mis on otseselt seotud dividendide saamisega, nagu väidab PMT. Kui see on nii, tuleb ka mitteresidendist pensionifondidele lubada nende kulude arvessevõtmist.

66 Arvestades kõiki eespool esitatud kaalutlusi tuleb eelotsusetaotlusele vastata, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega:

— ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse residendist äriühingu makstud dividend kinnipidamisele kuuluva maksuga, kui dividend makstakse mitteresidendist pensionifondile, samas kui selle dividendi maksmisel residendist pensionifondile maksustatakse see arvestuslikul tootlusel põhineva maksuga kindlamääraliselt, mis peaks aja jooksul hakkama vastama kogu kapitalitulu tavapärasele maksustamisele;

— on aga vastuolus see, et niisugust dividendi saavad mitteresidendist pensionifondid ei saa arvesse võtta võimalikke ettevõtluskulusid, mis on otseselt seotud selle dividendi saamisega, kui samas residendist pensionifondide maksustatava summa arvutusmeetod näeb nende kulude arvessevõtmist ette, mida eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb aga kontrollida.

Kohtukulud

67 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega:

— **ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse residendist äriühingu makstud dividend kinnipidamisele kuuluva maksuga, kui dividend makstakse mitteresidendist pensionifondile, samas kui selle dividendi maksmisel residendist pensionifondile maksustatakse see arvestuslikul tootlusel põhineva maksuga kindlamääraliselt, mis peaks aja jooksul hakkama vastama kogu kapitalitulu tavapärasele maksustamisele;**

— **on aga vastuolus see, et niisugust dividendi saavad mitteresidendist pensionifondid ei saa arvesse võtta võimalikke ettevõtluskulusid, mis on otseselt seotud selle dividendi saamisega, kui samas residendist pensionifondide maksustatava summa arvutusmeetod näeb nende kulude arvessevõtmist ette, mida eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb aga kontrollida.**

Allkirjad