Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ANTHONY COLLINS
esitatud 21. märtsil 2024[1]

Kohtuasi C-39/23

Keva,
Landskapet Ålands pensionsfond,
Kyrkans Centralfond
versus
Skatteverket

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

Eelotsusetaotlus – ELTL artikkel 63 – ELTL artikkel 65 – Kapitali vaba liikumine – Maksuõigusnormid – Riiklike pensionifondide saadud dividendide maksustamine – Residentidest riiklikele pensionifondidele makstud dividendide mittemaksustamine – Mitteresidentidest riiklikele pensionifondidele makstud dividendide pealt maksu kinnipidamine – Objektiivne võrreldavus – Õigustatus ülekaaluka üldise huvi põhjendusel

I. Faktilised ja õiguslikud asjaolud

1. Rootsis on kolm pensionitüüpi: 1) riiklik pension,[2] 2) tööandjapensionid ja 3) erapensionid. Riikliku pensioni rahastamiseks peavad tööandjad ja töötajad tegema kohustuslikke makseid, mida arvutatakse töötajate sissetulekute põhjal. Nendest iga-aastastest maksetest rahastatakse sama aasta pensionide väljamaksmist. Kui mingi aasta sissemaksed ületavad väljamakseid, haldavad ülejääki üldised pensionifondid[3]. Seevastu aastal, mil sissemaksed jäävad väljamaksetele alla, katavad üldised pensionifondid puudujäägi. Seega toimivad üldised pensionifondid riikliku pensionisüsteemi puhvri ja stabiliseerijana. Riikliku pensioni maksmise eest ei vastuta mitte üldised pensionifondid, vaid Pensionsmyndigheten (Rootsi pensioniamet).

2. Rootsi riik on kõigist maksukohustustest vabastatud.[4] Et üldised pensionifondid kuuluvad riigile, on nad vabastatud Rootsi residentidest äriühingutelt saadavate dividendide pealt maksu maksmisest.

[1] Algkeel: inglise.

[2] Riiklik pension koosneb tööpensionist ja kogumispensionist, millele lisanduvad lisapension ja garantiipension. 16% isiku pensioni arvutamisel arvesse võetavast sissetulekust ja muudest maksustatavatest väljamaksetest suunatakse tööpensionisse ja 2,5% kogumispensionisse.

[3] Üldiste pensionifondide alla kuuluvad esimene, teine, kolmas, neljas, kuues ja seitsmes fond. Üldised pensionifondid, välja arvatud seitsmes fond, haldavad kapitali eesmärgiga kaitsta sissetulekupõhist pensionisüsteemi, et tasakaalustada konkreetse aasta pensioni sisse- ja väljamaksete üle- ja puudujääk ning toetada pensionisüsteemi pikaajalisust. Seitsmes fond haldab kogumispensionist saadavat kapitali.

[4] Tulumaksuseaduse (1999:1229) (inkomstskattelagen (1999:1229)) 7. peatüki artikkel 2.

3. Soome õiguse kohaselt peavad kõik töötajad olema liitunud tööandjapensioni skeemiga. Neid skeeme rahastatakse peamiselt tööandjate ja töötajate tehtavatest sissemaksetest.

4. Keva, Landskapet Ålands pensionsfond ja Kyrkans Centralfond (edaspidi „kassaatorid“) on Soome tööandjapensionisüsteemis tegutsevate asutuste seas.[5] KEVA on avalik-õiguslik juriidiline isik ja Soomes maksudest vabastatud. Ta tegeleb muu hulgas kohaliku omavalitsuse ja riigiasutuste, Evangeelse Luterliku Kiriku ja Soome Panga töötajate tööandjapensionidega. Tema peamine ülesanne on hallata fonde eesmärgiga tagada pensionide väljamaksmine ja tasakaalustada pensionimaksete laekumist. Keva kogub sissemakseid ja teeb pensionide väljamakseid. Landskapet Ålands pensionsfond on Ahvenamaa piirkonna pensionifond ja kuulub selle piirkonna valitsusele. Ta vastutab Ahvenamaa piirkonna töötajate tööandjapensionide haldamise eest. Tema peamine ülesanne on juhtida selle kapitali, mida hoitakse piirkonna eelarvest eraldi. Landskapet Ålands pensionsfond ei maksa pensione välja. Tema suhtes kehtib Soomes osaline maksuvabastus ja ta ei ole kohustatud tasuma maksu selle liikmesriigi residentidest piiratud vastutusega äriühingutelt saadavatelt dividendidelt. Kyrkans Centralfond kuulub Soome Evangeelse Luterliku Kiriku struktuuri. Kuni 1. jaanuarini 2016 haldas ta kiriku varade haldamise üldise ülesande raames selle töötajate pensionifonde. Praktikas on Kyrkans Centralfond Soomes tulumaksust vabastatud. Keva haldas pensionide väljamaksmist Kyrkans Centralfondi eest.

5. Kassaatorid said aastatel 2003–2016 Rootsi residentidest äriühingutelt dividende. Dividendide maksustamise seaduse (1970:624) (kupongskattelagen (1970:624)) artiklite 1, 4 ja 5 kohaselt peetakse välisriikide juriidilistele isikutele[6] makstavatelt Rootsi residentidest äriühingute aktsiadividendidelt kinni maks määraga 30%. Juriidiliste isikute puhul, kes on Taani, Fääri saarte, Soome, Islandi, Norra ja Rootsi vahel sõlmitud mitmepoolse topeltmaksustamise vältimise lepinguga ühinenud riikide residendid, vähendatakse see maksumäär 15%-le.[7] Seoses sellega, et kassaatorid olid Soomes dividendidelt maksu tasumisest vabastatud, ei saanud nad Rootsis kinni peetud maksu maha arvata oma võimalikest maksukohustustest Soomes. Seega muutus Rootsist saadud dividendidelt kinnipeetav maks lõplikuks.

6. Kassaatorid taotlesid maksu, mille Skatteverket (edaspidi „vastustaja“) oli Rootsi residentidest äriühingutelt saadud dividendide pealt maha arvanud, tagasimaksmist. Kassaatorid olid seisukohal, et nende olukord on võrreldav üldiste pensionifondide olukorraga. Seega väitsid nad, et nende saadud dividendide ja üldiste pensionifondide saadud dividendide erinev maksukohtlemine on vastuolus ELTL artikliga 63. Vastustaja lükkas selle argumendi tagasi põhjendusega, et kassaatorite olukord ei ole üldiste pensionifondide olukorraga objektiivselt võrreldav.

7. Kassaatorid vaidlustasid selle otsuse kehtivuse, esitades kaebuse Förvaltningsrätten i Falunile (Faluni halduskohus, Rootsi), kes jättis nende kaebuse rahuldamata. Kammarrätten i Sundsvall (Sundsvalli haldusasjade apellatsioonikohus, Rootsi) lükkas tagasi apellatsioonkaebuse, mille kassaatorid selle otsuse peale olid esitanud.

[5] Soome pensionisüsteem hõlmab sissetulekupõhist töötamisega seotud pensioni (tööandjapension), riiklikku elukohal põhinevat pensioni ja garantiipensioni.

[6] Välisriigi juriidiline isik („utländsk juridisk person“) on muu riigi kui Rootsi residendist äriühing, kes vastab teatavatele õiguslikele nõuetele, millest tulenevalt loetakse ta Rootsi õiguse kohaselt võrdväärseks Rootsi juriidilise isikuga. Maksustamise mõttes loetakse välisriikide juriidilised isikud Rootsi mitteresidentideks.

[7] Helsingis 23. septembril 1996 allkirjastatud Põhjamaade-vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise leping võeti Rootsi õigusesse üle Põhjamaade topeltmaksustamise vältimise lepingu seadusega (1996:1512) (lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna).

8. Kassaatorid esitasid eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Högsta förvaltningsdomstolenile (Rootsi kõrgeim halduskohus) kassatsioonkaebuse. Kohus menetles kassatsioonkaebust osaliselt, tõstatades küsimuse, kas Soomes asutatud riikliku pensioniasutuse saadud dividendide maksustamine kinnipeetava maksuga on kooskõlas liidu õiguses sätestatud kapitali vaba liikumisega olukorras, kus üldiste pensionifondide saadavaid samasuguseid dividende ei maksustata. Neil asjaoludel otsustas Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas asjaolu, et riigi äriühingute poolt välisriigi riiklikele pensioniasutustele makstud dividendid maksustatakse kinnipeetava maksuga, samal ajal kui asjaomaseid dividende ei maksustata, kui nende saaja on dividendide päritoluriigi üldiste pensionifondide kaudu see riik ise, kujutab endast ebasoodsat erinevat kohtlemist, millega kaasneb kapitali vaba liikumise piirang, mis on ELTL artikli 63 kohaselt põhimõtteliselt keelatud?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis milliseid kriteeriume tuleb arvesse võtta hindamisel, kas välisriigi riikliku pensioniasutuse olukord on objektiivselt võrreldav dividendide päritoluriigi ja selle üldiste pensionifondide olukorraga?

3. Kas võimalikku piirangut võib pidada põhjendatuks ülekaaluka üldise huviga?“

9. Kassaatorid, vastustaja, Hispaania ja Rootsi valitsus ning Euroopa Komisjon esitasid kirjalikud seisukohad. Kohtuistungil, mis peeti 11. jaanuaril 2024, esitasid nad suulised seisukohad ja vastasid Euroopa Kohtu küsimustele.

II. Õiguslik hinnang

A. Esimene küsimus

1. Poolte seisukohad

10. Kassaatorid ja komisjon on seisukohal, et kuna dividendidele, mida mitteresidentidest pensionifondid said Rootsi residentidest äriühingutelt, kohaldati sisuliselt lõplikku kinnipeetavat maksu, samal ajal kui dividendid, mida said samadelt äriühingutelt üldised pensionifondid, on maksust vabastatud, vähendab see tõenäoliselt esimeste huvi Rootsisse investeerida ja piirab seeläbi kapitali vaba liikumist, mis on ELTL artikliga 63 keelatud.

11. Vastustaja ning Hispaania ja Rootsi valitsus leiavad, et residentidest ja mitteresidentidest avalike pensionifondide saadud dividendide erinev maksukohtlemine ei piira kapitali vaba liikumist. Erinev kohtlemine tuleneb asjaolust, et üldised pensionifondid kuuluvad Rootsi riigile, mitte nende asukohast. Samuti märgib vastustaja, et üldised pensionifondid on Rootsi ainsad maksust vabastatud pensionifondid. Rootsi residentidest pensionifondide (välja arvatud üldised pensionifondid) saadud dividendidele kohaldatakse tootlikkuse maksu,[8] samas kui mitteresidentidest pensionifondidele kohaldatakse kinnipeetavat maksu. Vastustaja ja Rootsi valitsus lisavad, et üldiste pensionifondide maksust vabastamine tulenevalt nende seotusest riigiga ei anna ei neile fondidele ega Rootsi riigile mingit majanduslikku eelist. Sellest tuleneb, et

[8] Pensionifondide tootluse maksu seaduse (1990:661) (lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel) kohaselt peavad Rootsi pensionifondid ja elukindlustusandjad maksma fikseeritud määras arvutatavat kapitali tootluse maksu, mille eesmärk on maksustada pensionisäästude praegust tootlust.

üldiste pensionifondide erinev maksukohtlemine ei vähenda muude liikmesriikide residentidest riiklike pensionifondide huvi Rootsisse investeerida. Rootsi valitsuse sõnul tähendaks vastupidine seisukoht seda, et liikmesriike kohustataks rahastama üldist vanaduspensioni teistes liikmesriikides. Seda kohustust ei ole, kuna iga liikmesriik vastutab oma riikliku pensionisüsteemi rahastamise eest. Samuti oleks sellise kohustuse olemasolu vastuolus ELTL artikli 153 lõigetega 1 ja 4. Kuna liidu õigus ei ole sotsiaalkindlustuse valdkonnas ühtlustatud, on igal liikmesriigil õigus välja töötada oma sotsiaalkindlustussüsteem ja seda korraldada, mis hõlmab ka selle rahastamise viisi. Viimaks märgib Rootsi valitsus, et riiklikud pensionisüsteemid ei võistle üksteisega, kuna tulenevalt liikmesriikide sotsiaalkindlustussüsteemide koordineerimisest võib isik saada kohustusliku vanaduspensioni väljamakseid üksnes ühelt liikmesriigilt korraga.

2. Õiguslik analüüs

12. Sissejuhatuseks võib öelda, et ehkki ELTL artikkel 63 keelab igasugused piirangud kapitali vabale liikumisele liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel, jääb liikmesriikidele õigus kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal.[9] Selleks, et selline erinev kohtlemine oleks aluslepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega kooskõlas, peab see kohalduma olukordadele, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või olema põhjendatav ülekaaluka üldise huviga.[10]

13. ELTL artikli 63 lõige 1 keelab ära meetmed, mis võivad vähendada mitteresidentide huvi liikmesriiki investeerida või vähendada selle liikmesriigi residentide huvi investeerida teistesse riikidesse.[11] Sellise piirangu olemasolu põhimõtteliseks tuvastamiseks piisab näitamisest, et mitteresidentidest riiklike pensionifondide Rootsi residentidest äriühingutelt saadud dividendide maksustamine vähendab nende asutuste huvi investeerida sellesse liikmesriiki. Euroopa Kohus on leidnud, et kui liikmesriik maksustab mitteresidentidest pensionifondide saadud dividende ebasoodsamalt kui residentidest pensionifondide saadud dividende, peletab selline erinev maksustamine teistes liikmesriikides asutatud investoreid sellesse liikmesriiki investeerimisest eemale, mis kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut.[12] Samuti on Euroopa Kohus leidnud, et mitteresidentidest pensionifondide saadud dividendidele suurema maksukoormuse panemine võrreldes residentidest pensionifondide saadud dividendidega kujutab endast halvemat kohtlemist.[13] Rootsi residentidest äriühingutelt kassaatoritele makstud dividendidele kohaldati lõplikku kinnipeetavat maksu määraga 15%, samas kui samad dividendid, mis maksti üldistele pensionifondidele, olid maksust vabastatud. Asjaolu, et Rootsi riigi kehtestatud maksukohtlemine

[9] ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a ette nähtud erandit kohaldatakse rangelt ja see on piiratud ELTL artikli 65 lõikega 3, milles on sätestatud, et sellised riigisisesed õigusnormid ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali vabale liikumisele. Vt selle kohta 10. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punktid 55 ja 56 ning seal viidatud kohtupraktika); 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 63) ning 17. märtsi 2022. aasta kohtuotsus AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

[10] Vt selle kohta 10. mai 2012. aasta kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika); 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 64 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 17. märtsi 2022. aasta kohtuotsus AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

[11] Vt selle kohta 8. novembri 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Soome (C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

[12] Vt selle kohta 8. novembri 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Soome (C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

[13] Vt selle kohta 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus Miljoen jt (C-10/14, C-14/14 ja C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 48) ning 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 50).

ei kujuta endast ei riigi ega selle riiklike pensionifondide eeliskohtlemist, ei mõjuta seda, kas selline kohtlemine kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut. Selle, kas see kujutab endast piirangut, määrab ära üksnes see, kas meede mõjutab teistest liikmesriikidest pärit investeeringuid negatiivselt.

14. Sellest tuleneb, et Rootsi residentidest äriühingutelt kassaatoritele makstavate dividendide teistsugune maksustamine võrreldes üldistele pensionifondidele makstavate dividendide maksustamisega kujutab endast põhimõtteliselt ELTL artikliga 63 keelatud kapitali vaba liikumise piirangut.

15. ELTL artikli 153 lõigetes 1 ja 4 on sätestatud, et Euroopa Liit toetab ja täiendab liikmesriikide meetmeid muu hulgas töötajate sotsiaalkindlustuse ja sotsiaalkaitse valdkonnas. Ükski õigusnorm, mille Euroopa Liit selle artikli alusel kehtestab, ei tohi mõjutada liikmesriikide õigust kindlaks määrata oma sotsiaalkindlustussüsteemi aluspõhimõtted ega nende süsteemide finantstasakaalu. Selles valdkonnas Euroopa Liidu pädevuse teostamisele seatud piirangud kohalduvad juba olemuse poolest üksnes selle pädevuse teostamisele ega reguleeri esmastes õigusnormides sisalduvate reeglite kohaldamist. Rootsi valitsus ei nimeta ühtegi sätet, mille Euroopa Liit on ELTL artikli 153 alusel vastu võtnud ja mis võiks mõjutada tema õigust määrata kindlaks oma sotsiaalkindlustussüsteemi aluspõhimõtted või oluliselt mõjutada selle süsteemi finantstasakaalu. Neil põhjustel tuleb väited, mille Rootsi valitsus on selles punktis välja toonud, tagasi lükata.

16. Ka Rootsi valitsuse muud väited, milles viidatakse sotsiaalkindlustussüsteemide ühtlustatusele ja koordineerimise laadile liidu tasandil, ei mõjuta kuidagi küsimust, kas üldiste pensionifondide ja teiste liikmesriikide residentide erinev maksustamine kujutab endast piirangut ELTL artikli 63 mõistes. Liikmesriigid peavad järgima aluslepingu sätteid, sealhulgas neid, mis reguleerivad nelja põhivabadust, olenemata sellest, kas liidu õigusega on liikmesriikidele kehtestatud kohustus osaleda teiste liikmesriikide sotsiaalkindlustussüsteemide rahastamises või mitte.

17. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele küsimusele järgmiselt:

ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et riigi äriühingute poolt välisriigi riiklikele pensioniasutustele makstud dividendid maksustatakse kinnipeetava maksuga, samal ajal kui asjaomaseid dividende ei maksustata juhul, kui nende saaja on dividendide päritoluriigi üldiste pensionifondide kaudu see riik ise, kujutab endast ebasoodsat erinevat kohtlemist, millega kaasneb põhimõtteliselt kapitali vaba liikumise piirang.

B. Teine küsimus

1. Poolte seisukohad

18. Kassaatorid ja komisjon väidavad, et kassaatorite ja üldiste pensionifondide olukorrad on objektiivselt võrreldavad. Kassaatorite väitel tuleb selle hindamisel, kas välisriigi riiklik pensioniasutus on objektiivselt võrreldavas olukorras selle riigi residentidest pensionifondidega, arvesse võtta võrdlusaluste asutuste eesmärki, funktsioone ja põhiülesandeid. Kassaatorid kinnitavad, et nende olemasolu eesmärk on sama nagu üldistel pensionifondidel: tegutseda vastava kohustusliku tööandjapensionikindlustussüsteemi juhtimisel ja haldamisel kasutatavate varade puhvrina. Kuna neil on ühesugune eesmärk, väidavad kassaatorid, et selleks, et neid saaks käsitada objektiivselt võrreldavatena, ei pea nende õiguslik vorm olema täpselt sama nagu üldistel

pensionifondidel.[14] Igal juhul kuuluvad üldised pensionifondid Rootsi riigile, samas kui kassaatorid kuuluvad praktilises mõttes Soome riigile.

19. Sellele, et Soome ja Rootsi riiklikud pensionifondid on objektiivses mõttes võrreldavad, viitab mitu asjaolu. Mõlemat reguleerivad eriseadused. Rootsis tehakse kohustusliku riikliku pensioni sissemaksed üldistesse pensionifondidesse, Soomes aga KEVA-le ja Landskapet Ålands pensionsfondile. Pensionsmyndigheten (Rootsi pensioniamet) maksab pensione välja Rootsis, samas kui Keva (enda ja Kyrkans Centralfondi nimel) ning Ahvenamaa piirkonnavalitsus (Landskapet Ålands pensionsfondi nimel) täidavad sama ülesannet Soomes. Üldised pensionifondid ja kassaatorid on oma liikmesriikide suurimate institutsionaalsete investorite hulgas. Üldised pensionifondid ja kassaatorid, kes tegutsevad ranges õiguslikus raamistikus ja kes peavad lähtuma täpselt määratletud investeerimisstrateegiatest, investeerivad muu hulgas kodu- ja välismaistesse äriühingutesse, kinnisvarasse ja finantsinstrumentidesse. Samuti on nende maksustamine kummagi residentsusliikmesriigis ühesugune, kuna üldisi pensionifonde Rootsis ei maksustata, sest nad kuuluvad Rootsi riigile, samal ajal kui kassaatorid on Soomes seaduse alusel tulumaksust vabastatud.

20. Komisjon märgib, et Rootsi ja Soome pensionifondid teenivad üht ja sama otstarvet ja sotsiaalset eesmärki ning nende organisatsiooniline ja õiguslik struktuur on ühesugune. Nende tegevus, sealhulgas rahastamismudel on praktikas täpselt ühesugune. Samamoodi nagu üldised pensionifondid kuuluvad Rootsi riigile, kuuluvad Landskapet Ålands pensionsfond ja Kyrkans Centralfond vastavalt Ahvenamaa piirkonnale ja Evangeelsele Luterlikule Kirikule. Olgugi et Keva on avalik-õiguslik juriidiline isik, ei tähenda see, et teda ei saaks võrrelda üldiste pensionifondidega. Võrreldavust tuleb hinnata igakülgselt, võttes arvesse vaadeldavate asutuste eesmärke, funktsioone ja tegevust.

21. Vastustaja ning Hispaania ja Rootsi valitsus väidavad, et üldised pensionifondid ja kassaatorid ei ole objektiivselt võrreldavates olukordades. Üldiste pensionifondide ja kassaatorite erinev maksustamine tuleneb asjaolust, et esimesed kuuluvad riigile, mitte sellest, et nad on Rootsi residendid. Samuti märgib vastustaja, et üldised pensionifondid toimivad Rootsi riiklikus pensionisüsteemis puhvrina. Nad on stabilisatsioonifondid, mille eesmärk on toetada Rootsi sotsiaalkindlustussüsteemi finantsstabiilsust ja vastupidavust. Mitteresidentidest riiklikud pensionifondid ei saa juba määratluse poolest seda konkreetset eesmärki taotleda.

22. Rootsi valitsus väidab, et maksumeetme taotletavad eesmärgid võivad piirduda vahetult konkreetse liikmesriigiga seotud asjaolude ja avalike huvidega. Sellest tulenevalt ei ole piiriülesed ja riigisisesed olukorrad objektiivselt võrreldavad. Üldistele pensionifondidele võimaldatav maksuvabastus on seotud vahetult Rootsi riigiga, kuna selle eesmärk on vältida ressursside ringitõstmisest tulenevat halduskoormust, mis ei ole riigile rahaliselt kasulik.

23. Rootsi valitsus leiab, et iga liikmesriigi õigus välja töötada oma sotsiaalkindlustussüsteem ja seda korraldada, mis hõlmab ka selle rahastamise viisi, on objektiivse võrreldavuse hindamisel asjakohane. Riikliku pensionisüsteemi edendatav avalik huvi on seotud vahetult Rootsi riigiga ega võistle teiste liikmesriikide süsteemidega. Seetõttu ei ole liikmesriikide riiklikke pensionisüsteeme võimalik objektiivselt võrrelda.

[14] Kassaatorid viitavad 18. juuni 2009. aasta kohtuotsusele Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 50) ja märgivad, et riiklike pensioniasutuste tegevus on liidu tasandil ühtlustamata.

24. Rootsi valitsus ja vastustaja on nõus, et kui kassaatorite ja üldiste pensionifondide objektiivset võrreldavust on võimalik hinnata (millega siin siiski tegemist ei ole), tuleks arvesse võtta nende eesmärke, funktsioone ja põhiülesandeid, regulatiivset raamistikku, kus nad tegutsevad, nende rahastamise meetodeid ning nende ülesehituse viisi. Siiski väidab Rootsi valitsus, et sellise hindamise käigus tuleb võtta arvesse, et mitteresidendist riiklikul pensionifondil puudub igasugune vastutus muude sotsiaalkindlustushüvitiste eest ja ta on riigieelarvest sõltumatu. Objektiivne võrreldavus peaks eeldama seda, et mitteresidendist riiklik pensionifond tegeleb üksnes ja ainult puhverfondide haldamisega, et tagada vanaduspensionide olemasolu. Sellised fondid peaksid ühtlasi olema riiklike õigusaktide kohaselt täielikult maksudest vabastatud. Nende asjaolude lõplik hindamine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

2. Õiguslik analüüs

25. Riiklikes maksuõigusaktides sätestatud erinev kohtlemine võib olla aluslepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega kooskõlas, kui see erinevus kohaldub olukordadele, mis ei ole objektiivselt võrreldavad.[15] Euroopa Kohtu praktikast nähtub selgelt, et võrreldavuse kontrollimisel tuleb võtta arvesse vaatlusaluste riigisiseste õigusnormide eesmärki, reguleerimiseset ja sisu.[16] Selle väljaselgitamisel, kas õigusaktides sätestatud erinev kohtlemine peegeldab objektiivselt erinevate olukordade esinemist, tuleb arvestada nendes õigusaktides sisalduvaid asjaomaseid eristuskriteeriume.[17]

26. Kui liikmesriik on ühepoolselt või lepinguga kehtestanud maksu nii residentidest kui ka mitteresidentidest maksumaksjate saadavale dividenditulule, mida maksab residendist äriühing, muutub nende maksumaksjate olukord võrreldavaks.[18] Käesoleva ettepaneku punktides 21–23 esitatud põhjustel väidavad vastustaja ning Hispaania ja Rootsi valitsus, et üldised pensionifondid ja kassaatorid ei ole objektiivselt võrreldavad.

27. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab seda küll kontrollima, kuid tundub, et mitte millestki ei saa järeldada, et arvestades Rootsi riigile kehtestatud maksuvabastuse eesmärki, reguleerimiseset ja sisu oli selle vabastuse mõte kajastada objektiivset erinevust residentidest ja mitteresidentidest avalike pensionifondide vahel. See on kooskõlas vastustaja ning Hispaania ja Rootsi valitsuse väitega, et erinev kohtlemine tuleneb asjaolust, et üldised pensionifondid kuuluvad Rootsi riigile, mitte nende residentsusest. Euroopa Kohtu käsutuses olevast teabest nähtub, et otsus anda Rootsi riigile maksuvabastus võeti vastu eesmärgiga vältida ressursside ringitõstmisest tulenevat halduskoormust, mis ei ole riigile rahaliselt kasulik. Seega võib märkida, et üldistele pensionifondidele võimaldatud erand mitte ei peegeldanud kassaatorite ja üldiste pensionifondide olukordade erinevust, vaid hoopis tekitas selle.

[15] Vt selle kohta 10. mai 2012. aasta kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 64 ja seal viidatud kohtupraktika).

[16] Vt selle kohta 10. mai 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Eesti (C-39/10, EU:C:2012:282, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika); 8. novembri 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Soome (C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika); 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika).

[17] 21. juuni 2018. aasta kohtuotsus Fidelity Funds jt (C-480/16, EU:C:2018:480, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

[18] Vt selle kohta 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 66 ja seal viidatud kohtupraktika).

28. Ehkki Rootsi riigi maksust vabastamise eesmärgist, reguleerimisesemest ja sisust ei nähtu ühtegi kriteeriumi, mis aitaks kassaatoreid ja üldisi pensionifonde objektiivselt võrrelda, on pooled siiski ühel meelel seoses mõne kriteeriumiga, mida tuleb analüüsimisel arvesse võtta.

29. Järeldus, et isikud on objektiivselt võrreldavates olukordades, mistõttu neid tuleb ELTL artikli 63 kohaldamiseks kohelda ühtmoodi, ei võrdu järeldusega, et nad on ühesugustes olukordades. Kassaatorite ja üldiste pensionifondide objektiivse võrreldavuse hindamiseks tuleb arvesse võtta nende eesmärke, funktsioone ja põhiülesandeid, regulatiivset raamistikku, kus nad tegutsevad, ning nende ülesehituse põhijooni. Sellest nähtub, et hindamisel ei ole määravat tähtsust kõrvalistel küsimustel, sealhulgas puhttehnilise loomuga erinevustel.

30. Sellest aspektist vaadatuna on vastustaja väide, et mitteresidentidest riiklike pensionifondide eesmärk ei ole toetada Rootsi sotsiaalkindlustussüsteemi finantsstabiilsust ja vastupidavust ning seetõttu ei saa neid üldiste pensionifondidega võrrelda, põhjendamatult piirav. Kuna juba määratluse poolest on iga fondi eesmärk kaitsta konkreetse riikliku pensionisüsteemi stabiilsust ja vastupidavust, muudaks selline lähenemine võimatuks isegi ühesuguste pensionifondide piiriülese võrdlemise. Kassaatorite eesmärkidele saab hinnangu anda üksnes selle sotsiaalkindlustussüsteemi kontekstis, kus nad tegutsevad, mitte mõne teise liikmesriigi sotsiaalkindlustussüsteemi kontekstis.

31. Eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen ettepaneku, et Euroopa Kohus vastaks teisele küsimusele järgmiselt:

ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et hindamisel, kas välisriigi riikliku pensioniasutuse olukord on objektiivselt võrreldav dividendide päritoluriigi ja selle üldiste pensionifondide olukorraga, tuleb kriteeriumidena arvesse võtta kummagi eesmärke, funktsioone ja põhiülesandeid, regulatiivset raamistikku, kus nad tegutsevad, ning nende ülesehituse põhijooni.

C. Kolmas küsimus

32. Kolmanda küsimusega soovitakse teada, kas kapitali vaba liikumise piirangut võib põhjendada ülekaaluka üldise huviga. Selliselt sõnastatuna saab sellele küsimusele vastata üksnes jaatavalt. Eelotsusetaotluse esitamise kontekstis on selge, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas väljatoodud põhjendused kapitali vaba liikumise võimalikuks piiramiseks võivad põhimõtteliselt endast kujutada ülekaalukat üldist huvi. Seepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata kolmandale küsimusele ümbersõnastatud kujul.

1. Poolte seisukohad

33. Kassaatorid ja komisjon väidavad, et välja ei ole toodud ühtegi ülekaalukat üldist huvi, mis võiks õigustada kapitali vaba liikumise piirangut, mida nad kassaatorite erinevas maksustamises võrreldes üldiste pensionifondidega näevad. Selle piirangu esinemist ei õigusta ei üldiste pensionifondide tajutav saamatajäänud tulu seoses nende saadud dividendide maksustamisega ega haldamisega seotud raskused. Komisjoni sõnul on Rootsi enda asi, kui ta tahab eraldada üldistele pensionifondidele raha juhuks, kui nende saadavad dividendid oleksid maksustatavad. Samuti ei takista miski Rootsil vabastada maksudest objektiivselt võrreldavaid riiklikke pensionifonde, nagu ta on Kanada ja Ameerika Ühendriikide residentidest pensionifondidega juba

teinud.[19]

34. Vastustaja ning Hispaania ja Rootsi valitsus leiavad, et kui kõnealune maksustamine kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut, võib sellist piirangut põhjendada ülekaaluka üldise huviga. Vastustaja ja Rootsi valitsus väidavad, et üldiste pensionifondide eesmärk on tagada Rootsi sotsiaalpoliitika rahastamine, kandes hoolt selle eest, et see on ülejäänud riigieelarvest rahaliselt sõltumatu ja eraldiseisev. Praegustel asjaoludel ei ole Rootsi riik kohustatud eraldama üldistele pensionifondidele raha, et tasaarveldada dividendidelt maksu maksmist omavahendite arvelt. Selline asjakorraldus säilitab üldsuse usalduse pensionisüsteemi vastu.

35. Vastustaja märgib, et maksustamise territoriaalsuse põhimõte ja liikmesriikide maksustamisõiguse tasakaalustatud jaotus annab neile õiguse maksustada nende territooriumil saadud tulu. Üldiste pensionifondide saadud dividendide maksustamine tekitaks tarbetu halduskoormuse, toomata sealjuures riigile mingit rahalist kasu. Kassaatorite vabastamine Rootsi residentidest äriühingutelt saadud dividendidelt maksu maksmisest tekitaks Rootsi riigile seevastu kahju.

36. Rootsi valitsus väidab peale selle, et liikmesriikide pädevuse tasakaalustatud jaotusega sotsiaalkindlustuse valdkonnas oleks vastuolus see, kui Rootsit kohustataks laiendama üldistele pensionifondidele võimaldatavat maksuvabastust ka teistes liikmesriikides asutatud riiklikele pensionifondidele.

37. Ehkki nii Rootsi valitsus kui ka vastustaja möönavad, et puhtmajanduslikud või -halduslikud põhjendused ei kujuta endast ülekaalukat avalikku huvi, mis võiks õigustada aluslepingutega tagatud põhivabaduse teostamise piiramist, väidavad mõlemad, et piirang võib olla õigustatud, kui selle tingivad majanduslikud põhjused, mille taga on avaliku huvi eesmärk.[20] Sellega seoses on Rootsi valitsus seisukohal, et arvesse tuleb võtta riikliku pensionisüsteemi väljatöötamise põhjuseid ning vajadust tagada üldiste pensionifondide sõltumatus, finantsstabiilsus ja vastupidavus.

2. Õiguslik analüüs

38. Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on kapitali vaba liikumise piirangud lubatavad vaid siis, kui need on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, on nendega taotletava eesmärgi saavutamiseks sobivad ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik.[21] Ülekaalukale üldisele huvile saab tugineda ainult niivõrd, kuivõrd seda huvi ei kaitse liidu ühtlustamismeetmed. Selliste ühtlustamismeetmete puudumise korral on põhimõtteliselt liikmesriikide otsustada, millisel tasemel nad seda huvi kaitsevad ja kuidas nad selle kaitse saavutavad. Sellised meetmed peavad siiski jääma aluslepingus sätestatud piiridesse ja olema proportsionaalsed.[22]

[19] Vt Kanada ja Rootsi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu seadus (1996:1511) (lag (1996:1511) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada) ning Ameerika Ühendriikide ja Rootsi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu seadus (1994:1617) (lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater).

[20] Vt selle kohta 22. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Essent jt (C-105/12–C-107/12, EU:C:2013:677, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).

[21] Vt selle kohta 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (lepinguliste investeerimisfondide maksuvabastus) (C-342/20, EU:C:2022:276, punkt 79 ja seal viidatud kohtupraktika).

[22] Vt selle kohta 28. septembri 2006. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Madalmaad (C-282/04 ja C-283/04, EU:C:2006:608, punktid 32 ja 33).

39. Ülekaalukas üldine huvi võib hõlmata finantsjärelevalve tõhususe tagamist ja maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemist,[23] täielikult fiktiivsete skeemide vältimist,[24] maksusüsteemide ühtsuse säilitamist[25] ning maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotamist liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelistes suhetes.[26]

40. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab seda küll kontrollima, kuid tundub, et Rootsi riigi tulumaksu tasumise kohustusest vabastamise eesmärk on vältida ressursside ringitõstmisest tulenevat halduskoormust, mis ei ole sellele riigile rahaliselt kasulik. Selline põhjendus on olemuselt haldusmugavuslik. Nagu komisjon õigesti märgib, ei kujuta haldusmugavus endast ülekaalukat avalikku huvi ja sellega ei saa õigustada aluslepingust tulenevate kohustuste järgimata jätmist.[27] See tähelepanek kehtib samamoodi väite kohta, et üldised pensionifondid tuleb hoida muust riigieelarvest sõltumatu ja eraldiseisvana, et üldsuse usaldus nende fondide vastu säiliks. Mis puudutab väidet, et üldiste pensionifondide saadud dividendide maksustamine nõuaks Rootsi valitsuselt neile ressursside eraldamist, et leevendada selle maksu maksmise tagajärgi, olen nõus komisjoni seisukohaga, et kokkuvõttes on see Rootsi otsustada.

41. Samuti on Euroopa Kohus leidnud, et kui liikmesriik otsustab residentidest pensionifondide saadud dividendid täielikult või peaaegu täielikult maksust vabastada, ei saa ta mitteresidentidest pensionifondide saadud dividendide maksustamist õigustada vajadusega tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelistes suhetes, nagu püüab teha Rootsi valitsus.[28] See reegel peab alati, kui tuginetakse vajadusele tagada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahelistes suhetes, kehtima ühtemoodi.

42. Ehkki igal liikmesriigil on vabadus välja töötada oma sotsiaalkindlustussüsteem ja seda korraldada, mis hõlmab ka selle rahastamise viisi, tuleb seda vabadust teostada kooskõlas aluslepingutega. Selliste fondide maksustamisel on Rootsi siiski kohustatud hoiduma mitteresidentidest riiklike pensionifondide kohtlemisest viisil, mis piiraks kapitali vaba liikumist.

43. Olgugi et Rootsi valitsus väidab, et erinevat maksustamist saab õigustada majanduslike põhjustega, mille taga on üldise huvi eesmärk, ei ole ta oma väite toetuseks lisanud ühtegi elementi või tegurit peale haldusmugavuse.

[23] Vt selle kohta 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus A (C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 55); 10. veebruari 2011. aasta kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen (C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 69) ning 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandates riikides asuvad vaheäriühingud) (C-135/17, EU:C:2019:136, punktid 73 ja 74).

[24] Vt selle kohta 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandates riikides asuvad vaheäriühingud) (C-135/17, EU:C:2019:136, punktid 81 ja 84).

[25] Vt selle kohta 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 59) ja 10. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punktid 91 ja 92).

[26] Vt selle kohta 10. veebruari 2011. aasta kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen (C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, punktid 118 ja 121); 10. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 98) ning 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus X (kolmandates riikides asuvad vaheäriühingud) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 72).

[27] Vt selle kohta 9. juuni 1982. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Luksemburg (58/81, EU:C:1982:215, punkt 4); 15. juuli 2004. aasta kohtuotsus Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 28. juuni 2012. aasta kohtuotsus Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punktid 47 ja 48).

[28] Vt 13. novembri 2019. aasta kohtuotsus College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punkt 85 ja seal viidatud kohtupraktika).

44. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata kolmandale küsimustele järgmiselt:

ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et ehkki kapitali vaba liikumise võimalikku piirangut võib põhjendada ülekaaluka üldise huviga, ei tundu, et praeguses kohtuasjas välja toodud põhjendused kujutaksid endast põhimõtteliselt ülekaalukat üldist huvi.

III. Ettepanek

45. Eeltoodust tulenevalt teen ettepaneku vastata Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et

– asjaolu, et riigi äriühingute poolt välisriigi riiklikele pensioniasutustele makstud dividendid maksustatakse kinnipeetava maksuga, samal ajal kui asjaomaseid dividende ei maksustata juhul, kui nende saaja on dividendide päritoluriigi üldiste pensionifondide kaudu see riik ise, kujutab endast ebasoodsat erinevat kohtlemist, millega kaasneb põhimõtteliselt kapitali vaba liikumise piirang;

– hindamisel, kas välisriigi riikliku pensioniasutuse olukord on objektiivselt võrreldav dividendide päritoluriigi ja selle üldiste pensionifondide olukorraga, tuleb kriteeriumidena arvesse võtta kummagi eesmärke, funktsioone ja põhiülesandeid, regulatiivset raamistikku, kus nad tegutsevad, ning nende ülesehituse põhijooni;

– ehkki kapitali vaba liikumise võimalikku piirangut võib põhjendada ülekaaluka üldise huviga, ei tundu, et praeguses kohtuasjas välja toodud põhjendused kujutaksid endast põhimõtteliselt ülekaalukat üldist huvi.