

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

10. aprill 2014(*)

Eelotsusetaotlus – Asutamisvabadus – Kapitali vaba liikumine – ELTL artiklid 63 ja 65 – Juriidiliste isikute tulumaks – Residendist investeerimisfondile makstud dividendide ja mitteresidendist investeerimisfondile makstud dividendide erinev maksustamine – Erand maksuvabastusest – Põhjendamatu piirang

Kohtuasjas C-190/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Poola) 28. märtsi 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 23. aprillil 2012, menetluses

Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud A. Borg Barthet, E. Levits (ettekandja), M. Berger ja S. Rodin,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 5. septembri 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, esindaja: õigusnõunik M. Rudnicki,
- Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna, M. Szpunar ja A. Kramarczyk,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Hispaania valitsus, esindaja: A. Rubio González,
- Prantsusmaa valitsus, esindajad: G. De Bergues, J.-S. Pilczer ja D. Colas,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* A. De Stefano,
- Soome valitsus, esindaja: M. Pere,
- Euroopa Komisjon, esindajad: K. Herrmann ja W. Roels,

olles 6. novembri 2013. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artiklite 49, 63 ja 65 tõlgendamist.

2 Taotlus esitati Ameerika Ühendriikides asuva investeerimisfondi Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ja Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (Bydgoszczi maksuameti direktor, edaspidi „Dyrektor”) vahelises vaidluses selle üle, et viimane keeldus tuvastamast, et 2005. ja 2006. aasta eest maksti ettenähtust enam kindlaksmääratud summas tasumisele kuuluvat ettevõtte tulumaksu, mis peeti kinni nende dividendide maksustamisel, mille põhikohtuasja kaebajale maksid välja Poola territooriumil asuvad kapitaliühingud, ja keeldus enammakstud summat tagastamast.

Õiguslik raamistik

Poola õigus

3 15. veebruari 1992. aasta ettevõtte tulumaksu seaduse (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, *Dziennik Ustaw* nr 54, punkt 654) põhikohtuasjale asjaoludele ehk aastatel 2005 ja 2006 kohaldamisele kuulunud redaktsiooni (edaspidi „ettevõtte tulumaksu seadus”) artikli 6 lõige 1 sätestas:

„Maksust on vabastatud:

[...]

10) investeerimisfondid, mis tegutsevad [27. mai 2004. aasta investeerimisfondide seaduse (ustawy o funduszach inwestycyjnych) (*Dz. U.*, nr 146, punkt 1546, edaspidi „investeerimisfondide seadus”)] alusel.”

4 Ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 6 lõiget 1 muudeti 25. novembri 2010. aasta seadusega, millega muudeti füüsiliste isikute tulumaksu seadust, ettevõtte tulumaksu seadust ja seadust, mis käsitleb füüsiliste isikute teatava tulu maksustamist kindlamääralise maksuga (ustawa – Zmiana ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zrycza?towanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osi?ganych przez osoby fizyczne) (*Dz. U.* 2010, nr 226, punkt 1478). See säte, mis jõustus 1. jaanuaril 2011, näeb ette järgmist:

„Maksust on vabastatud:

[...]

10) investeerimisfondid, mis tegutsevad [investeerimisfondide] seaduse alusel;

10a) avatud investeerimisfondid, mille asukoht on muus Euroopa Liidu liikmesriigis kui Poola Vabariik või muus Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigis, juhul kui need fondid vastavad kõigile järgmistele tingimustele:

a) kogu nende tulu maksustatakse asukohariigis ettevõtte tulumaksuga, sõltumata sellest, kust tulu saadi,

- b) nende tegevuse ainus eesmärk on ühisinvesteeringute tegemine väärtpaberitesse, rahaturuinstrumentidesse ja muudesse varalistesse õigustesse ning muudesse fondi osakute avaliku või suunatud pakkumise tulemusel saadud rahalistesse vahenditesse,
- c) need tegutsevad asukohariigis finantsturu järelevalve eest vastutava pädeva asutuse antud loa alusel [...],
- d) nende tegevust kontrollib vahetult asukohariigis finantsturu järelevalve eest vastutav pädev asutus,
- e) nad on määranud oma osakute hoidmiseks depoopanga,
- f) neid valitsevad ettevõtjad, kellel on sellel tegevusalal tegutsemiseks asukohariigis finantsturu järelevalve eest vastutava pädeva asutuse luba.”

5 Ettevõtte tulumaksu seaduse artikkel 22 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Ilma et see piiraks lõike 2 kohaldamist, maksustatakse dividende ja muud tulu, mida saadakse Poola [...] territooriumil asutatud juriidiliste isikute kasumis osalemisest, 19%protsendilise ettevõtte tulumaksuga.

2. Lõikes 1 viidatud tulult tasuvad artikli 3 lõikes 2 nimetatud isikud 19%protsendilist ettevõtte tulumaksu, välja arvatud juhul, kui riigiga, kus asub maksukohustuslase asukoht või juhatuse asukoht, sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingus on kokku lepitud teisiti.”

6 Investeerimisfondide seaduse (muudetud) artikkel 1 sätestab:

„Käesolev seadus sätestab eeskirjad investeerimisfondide asutamiseks ja tegutsemiseks Poola Vabariigis ning põhimõtted välisriikide fondide ja fondivalitsejate tegutsemiseks Poola Vabariigis.”

7 Selle seaduse artikli 2 punktides 7 ja 9 on ette nähtud:

„Käesolevas seaduses kasutatakse mõisteid järgmises tähenduses:

[...]

7) „liikmesriik”: muu Euroopa Liidu liikmesriik kui Poola [Vabariik];

[...]

9) välisriigi fond: avatud investeerimisfond või investeerimisühing, mille asukoht on liikmesriigis ja mis tegutseb vabalt võõrandatavatesse väärtpaberitesse ühiste investeerimist käsitlevate ühenduse õigusnormide alusel;

[...]”.

8 Selle seaduse artikli 3 lõige 1 sätestab:

„Investeerimisfond on juriidiline isik, mille tegevuse ainus eesmärk on ühisinvesteeringute tegemine vabalt võõrandatavatesse väärtpaberitesse, rahaturuinstrumentidesse ja muudesse seaduses määratletud varalistesse õigustesse ning muudesse fondi osakute avaliku või suunatud pakkumise tulemusel saadud rahalistesse vahenditesse.”

Topeltmaksustamise vältimise leping

9 [Poola Vabariigi] ja Ameerika Ühendriikide valitsuse vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (Umowy między Rz?dem [Polskie] Rzeczypospolitej Ludowej a Rz?dem Stanów Zjednoczonych Ameryki o unikni?ciu podwójnego opodatkowania i zapobie?eniu uchylaniu si? od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu) (Dz. U. 1976, nr 31, punkt 178, edaspidi „topeltmaksustamise vältimise leping”), mis allkirjastati Washingtonis 8. oktoobril 1974, artikkel 11 sätestab:

„1. Lepinguosalises riigis väljamakstavad dividendid, mida makstakse teise lepinguosalise riigi residendile, maksustatakse selles teises riigis.

2. Lepinguosaline riik, kelle territooriumil äriühing asub, võib samuti selle äriühingu dividende oma õigusnormide alusel maksustada, kuid maks tohi olla suurem kui:

a) 5% dividendide brutosummast, kui saaja on juriidiline isik, kellele kuulub vähemalt 10% dividende maksva juriidilise isiku hääleõiguslikest aktsiatest,

b) kõigil muudel juhtudel 15% dividendide brutosummast.

Käesolev lõige ei puuduta juriidilise isiku sellise kasumi maksustamist, millest dividende makstakse.

[...]”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 Põhikohtuasja kaebaja, kelleks on Ameerika Ühendriikides asuv investeerimisfond, kes oma majandustegevuse raames investeerib muu hulgas Poola äriühingute aktsiatesse, palus Poola maksuhalduril 2010. aasta detsembris tagastada enammakstud kindlamääraline ettevõtte tulumaks, mis oli kinni peetud 15% ulatuses dividendidelt, mille talle olid maksnud Poolas asuvad äriühingud. Põhikohtuasja kaebaja leidis, et tal on niisugusele tagasimaksele õigus, lähtudes ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 22 lõikest 1 koosmõjus topeltmaksustamise vältimise lepingu artikli 11 lõike 2 punktiga b.

11 See taotlus jäeti 2. mai 2011. aasta otsusega rahuldamata põhjendusel, et põhikohtuasja kaebaja kui Ameerika Ühendriikide territooriumil asuv investeerimisfond ei vasta ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 6 lõike 1 punktis 10 sätestatud maksust vabastamise tingimustele.

12 Kuna Dyrektor jättis selle otsuse oma 6. oktoobri 2011. aasta otsusega muutmata, esitas põhikohtuasja kaebaja eelotsusetaotluse esitanud kohtule otsuse tühistamiseks kaebuse, väites, et ettevõtte tulumaksu seaduse sätted diskrimineerivad kolmandates riikides asuvaid investeerimisfonde võrreldes Poolas asuvate investeerimisfondidega.

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib selgitust selle kohta, kas – võttes arvesse selle maksuvabastuse eripära, mille näeb ette ettevõtte tulumaksu seadus, mis kehtestab täieliku ettevõtte tulumaksust isikulise maksuvabastuse investeerimisfondidele, kelle puhul on täidetud investeerimisfondide seaduses sätestatud nõuded, ja viimati nimetatud seaduse ja nimetatud maksuvabastuse vahelist otsest seost –, seda Poola õigusnormi tuleb analüüsida mitte kapitali vaba liikumise, vaid hoopis asutamisvabaduse põhimõttest lähtudes.

14 Juhul kui see analüüs tuleb teha kapitali vaba liikumise põhimõttest lähtudes, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas põhikohtuasjas arutusel olevad õigusnormid toovad

endaga kaasa selle vabaduse põhjendamatu piiramise.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib eelkõige teada, kas tegevuse laadi ja valdkonna sarnasus on piisav selleks, et investeerimisfondi, mis asub Poolas, saab pidada sarnaseks sellise investeerimisfondiga, mis asub Ameerika Ühendriikides, kui liidu õiguses nende fondide asutamist ja toimimist käsitlevad nõuded erinevad kolmanda riigi õiguses kehtestatud nõuetest ega ole seal kohaldatavad.

16 Veel leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et võimalikku piirangut saab põhjendada vajadusega tagada maksukontrolli tõhusus, kuna maksuvabastus on isikuline, ja et piirang on ka proportsionaalne.

17 Neil asjaoludel otsustas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [ELTL artikkel 63] on kohaldatav juhul, kui kohtul palutakse hinnata liikmesriigi poolt selliste siseriiklike õigusnormide kohaldamise lubatavust, mis teevad maksukohustuslastel vahet nende õigusliku olukorra alusel, võimaldades üldise isikulise maksuvabastuse raames [...] liidu liikmesriigis asuvatele investeerimisfondidele neile väljamakstud dividendide vabastamist kindlamääralisest ettevõtte tulumaksust, samas võimaldamata sellist maksuvabastust investeerimisfondidele, mis on Ameerika Ühendriikide maksuresidendid?

2. Kas kolmandas riigis asuvate investeerimisfondide ja [...] liidu liikmesriigis asuvate fondide erinevat kohtlemist, mis on liikmesriigi õiguses ette nähtud seoses isikulise vabastamisega ettevõtte tulumaksust, võib pidada õiguslikult põhjendatuks, võttes arvesse [ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a koostoimes ELTL artikli 65 lõikega 3]?”

Menetluse suulise osa uuendamise taotlus

18 Menetluse suuline osa lõpetati 6. mail 2013 pärast kohtujuristi ettepaneku esitamist.

19 Põhikohtuasja kaebaja taotles 6. detsembri 2013. aasta kirjas, mis jõudis Euroopa Kohtu kantseleisse 9. detsembril 2013, Euroopa Kohtu kodukorra artikli 83 alusel sisuliselt uuendada menetluse suulist osa, väites, et ilmsiks on tulnud uued asjaolud, millel on otsustav tähtsus Euroopa Kohtu lahendile. Selle poole sõnul teatas Ameerika Ühendriikide maksuhaldur talle, et Poola maksuhaldur on algatanud teda puudutavas asjas teabevahetuse menetluse, mille ese on sama, mis põhikohtuasja menetluses.

20 Selles osas olgu meenutatud, et Euroopa Kohtu kodukorra artikli 83 kohaselt võib Euroopa Kohus igal ajal, olles kohtujuristi ära kuulanud, uuendada määrusega menetluse suulise osa, eelkõige kui ta leiab, et tal ei ole piisavalt teavet või kui pool on pärast suulise osa lõpetamist esitanud uue asjaolu, millel on otsustav tähtsus Euroopa Kohtu lahendile (vt 18. juuli 2013. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-228/12–C-232/12 ja C-254/12–C-258/12: Vodafone Omnitel jt, punkt 26).

21 Antud juhul leiab Euroopa Kohus, olles kohtujuristi ära kuulanud, et tal on olemas kogu vajalik teave eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele vastamiseks ja et põhikohtuasja kaebaja mainitud uus asjaolu ei mõjuta otsustavalt Euroopa Kohtu otsust.

22 Järelikult tuleb põhikohtuasja kaebaja menetluse suulise osa uuendamiseks taotlus jätta rahuldamata.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

23 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust selle kohta, kas ELTL artikkel 63 kuulub kohaldamisele niisuguses olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus siseriiklike õigusnormide kohaselt ei vabastata maksust dividende, mida kõnealuses liikmesriigis asuvad äriühingud on maksnud kolmandas riigis asuvale investeerimisfondile, samas kui selles liikmesriigis asuvatele investeerimisfondidele seda maksuvabastust kohaldatakse.

24 Üksnes Poola Vabariik leiab, et siseriiklikke õigusnorme tuleb analüüsida mitte kapitali vaba liikumise põhimõtte alusel, vaid asutamisevabaduse või teenuste osutamise vabadusest lähtudes. Selle valitsuse arvates ei ole põhikohtuasjas kõne all oleva isikulise maksuvabastuse, mida kohaldatakse teatavate ettevõtjate tulule tervikuna, sõltumata tehtud tehingu liigist, eesmärk mitte kehtestada konkreetne asukohal põhinev eristav kriteerium, vaid õhutada tarbijaid kasutama selliste investeerimisfondide teenuseid, kelle tegevus toimub konkreetsetl määratletud õiguslikus raamistikus. Lisaks kujutab investeerimisfondide tegevus endast finantsvahendusteenuse osutamist või varade portfelli haldamisega tegelemist ELTL artiklite 49 või 56 tähenduses.

25 Selles osas tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et dividendide maksustamise kord võib kuuluda asutamisevabadust käsitleva ELTL artikli 49 ja kapitali vaba liikumist käsitleva ELTL artikli 63 kohaldamisalasse ja et küsimuses, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisevabaduse kohaldamisalasse, tuleb arvesse võtta kõnealuste õigusnormide eset (vt selle kohta 13. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-35/11: Test Claimants in the FII Group Litigation, punktid 89 ja 90 ning seal viidatud kohtupraktika).

26 Eeskätt kuuluvad asutamisevabaduse kohaldamisalasse siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ja otsustada äriühingu tegevuse üle (vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 91 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Seega, mis puudutab kolmandast riigist saadud dividende, siis kui niisuguste siseriiklike õigusnormide esemest nähtub, et neid kohaldatakse ainult osalustele, mis võimaldavad kindlalt mõjutada asjassepuutuva äriühingu otsuseid ning otsustada tema tegevuse üle, siis ei saa tugineda ELTL artiklile 49 ega ELTL artiklile 63 (vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 98).

28 Seevastu siseriiklikke õigusnorme, mis kuuluvad kohaldamisele osalustele, mis on tehtud ainsa kavatsusega teha finantspaigutus, soovimata mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrolli, tuleb hinnata üksnes lähtuvalt kapitali vabast liikumisest (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 92).

29 Mis puutub kolmandast riigist saadud dividendide maksustamise korda, siis tuleb asuda seisukohale, et siseriiklike õigusnormide eseme analüüsimisest piisab selleks, et hinnata, kas kolmandast riigist saadud dividendide maksustamise korrale tuleb kohaldada kapitali vaba liikumist reguleerivaid Euroopa Liidu toimimise lepingu sätteid (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 96).

30 Selles osas on Euroopa Kohus täpsustanud, et siseriiklikke õigusnorme, mis puudutavad kolmandast riigist saadud dividendide maksustamise korda ja mida ei kohaldata ainult olukordades, kus emaettevõtja mõjutab otsustavalt dividende jaotavat äriühingut, tuleb hinnata ELTL artiklist 63 lähtuvalt. Liikmesriigis asuv äriühing võib seega, sõltumata oma osaluse

suurusest kolmandas riigis asutatud dividende jaotavas äriühingus, tugineda sellele sättele, et niisuguste õigusnormide õiguspärasust vaidlustada (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 99).

31 Samas tuleb vältida seda, et ELTL artikli 63 lõike 1 tõlgendus võimaldaks suhete osas kolmandate riikidega sellest kasu saada ettevõtjatel, kes ei jää asutamisevabaduse territoriaalse kohaldamisala piiresse (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 100).

32 Ent nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 21, on see hinnang, mis puudutab nende dividendide maksustamist, mida kolmanda riigi äriühing maksab liikmesriigis asuvale äriühingule, kohaldatav ka olukorras, kus liikmesriigis asuv äriühing maksab dividende oma kolmandas riigis asuvale aktsionärile, nagu see on põhikohtuasjas.

33 Nimelt ei erista esiteks põhikohtuasjas arutusel olev maksuvabastus, mille kehtestab ettevõtte tulumaksu seaduse artikkel 6, selle osaluse tüübi alusel, millest tulenevalt investeerimisfondid dividende saavad. Teiselt poolt ei ole ohtu, et ettevõtja, kes ei jää asutamisevabaduse territoriaalse kohaldamisala piiresse, võiks seda vabadust ära kasutada, kuna põhikohtuasjas vaatluse all olevad maksuõigusnormid käsitlevad intresside maksustamist, mitte ei kehtesta kolmandate riikide ettevõtjate turulepääsule tingimusi.

34 Seda järeldust ei mõjuta muu hulgas Poola valitsuse argumendid, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 24, kuna selleks, et teha kindlaks, kas need õigusnormid kuuluvad ELTL artikli 63 kohaldamisalasse, ei ole vaja analüüsida ei nende õigusnormidega kehtestatud maksuvabastuse sisu ega investeerimisfondide tegevuse iseloomu, vaid seda, milline on investeerimisfondide osalus residendist äriühingutes.

35 Eeltoodust lähtudes tuleb esimesele küsimusele vastata, et kapitali vaba liikumist käsitlev ELTL artikkel 63 kuulub kohaldamisele niisuguses olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus siseriiklike õigusnormide kohaselt ei vabastata maksust dividende, mida liikmesriigis asuvad äriühingud on maksnud kolmandas riigis asuvale investeerimisfondile, samas kui selles liikmesriigis asuvatele investeerimisfondidele seda maksuvabastust kohaldatakse.

Teine küsimus

36 Teise küsimusega soovib eelotsustaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt ei vabastata maksust dividende, mida kõnealuses liikmesriigis asuvad äriühingud on maksnud kolmandas riigis asuvale investeerimisfondile.

37 Vastavalt ettevõtte tulumaksu seaduse redaktsioonile, mis oli kohaldatav põhikohtuasja asjaolude suhtes, ehk 2005. ja 2006. aastal ning kuni jaanuarini 2011, peeti dividendidelt, mille residendist äriühing oli maksnud kolmandas riigis asuvale investeerimisfondile, põhimõtteliselt kinni 19% protsendilise määraga maks, välja arvatud juhul, kui topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel kohaldati teistsugust määra, samas kui niisugused dividendid olid maksust vabastatud juhul, kui need maksti residendist investeerimisfondile, tingimusel et see fond vastas ka investeerimisfondide seaduses kehtestatud nõuetele.

Kapitali vaba liikumise piirang

38 Kõigepealt tuleb meenutada, et kuigi otsesed maksud kuuluvad liikmesriikide pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama liidu õigusega (10. mai 2012. aasta

otsus liidetud kohtuasjades C?338/11–C?347/11: Santander Asset Management SGIIC jt, EKL 2012, punkt 14 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Selles osas tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et kapitali vaba liikumise piiranguna kuuluvad ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud meetmete hulka sellised piirangud, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teise liikmesriiki (18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?101/05: A, EKL 2007, lk I?11531, punkt 40; 10. veebruari 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?436/08 ja C?437/08: Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, EKL 2011, lk I?305, punkt 50, ja eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 15).

40 Käesoleval juhul anti põhikohtuasjas arutusel olevates siseriiklikes õigusnormides ette nähtud maksuvabastust üksnes neile investeerimisfondidele, mis tegutsesid kooskõlas investeerimisfondide seaduse sätetega.

41 Ka eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasjas kõne all olevate siseriiklike õigusnormide kohaselt on investeerimisfondid maksust vabastatud ainult tingimusel, et nende asukoht on Poola territooriumil. Seega ei saa kinnipeetavast maksust vabastada dividende, mida makstakse mitteresidentist investeerimisfondidele, üksnes nende fondide asukoha tõttu, isegi kui dividendidelt tasumisele kuuluva maksu määra võidakse teatud juhtudel vähendada topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel.

42 Ent selline residendist investeerimisfondidele makstavate dividendide ja mitteresidentist investeerimisfondidele makstavate dividendide erinev maksustamine võib esiteks pärssida mitteresidentist investeerimisfondide soovi omandada osalust Poolas asuvates äriühingutes ja teiseks Poola residendist investorite huvi omandada osakuid mitteresidentist investeerimisfondides (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 17).

43 Eeltoodust järeldub, et sellised õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, võivad endaga kaasa tuua kapitali vaba liikumise piirangu, mis on ELTL artikliga 63 põhimõtteliselt keelatud.

44 Siiski tuleb analüüsida, kas seda piirangut saab põhjendada aluslepingu sätete alusel.

ELTL artikli 64 lõike 1 kohaldatavus

45 ELTL artikli 64 lõike 1 kohaselt ei takista ELTL artikli 63 sätteid kohaldamast kolmandate riikide suhtes 31. detsembril 1993 siseriikliku või liidu õiguse järgi kehtivaid piiranguid, mis käsitlevad kapitali liikumist kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest seoses otseinvesteeringutega – kaasa arvatud investeeringud kinnisvarasse –, asutamisega, finantsteenuste osutamisega või väärtpaberite lubamisega kapitaliturgudele.

46 Selles osas väitsid Poola ja Saksamaa valitsus oma seisukohtades ja kohtuistungil, et esiteks kehtis põhikohtuasjas arutusel olev siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette Poola äriühingute poolt mitteresidentist investeerimisfondidele makstavate dividendide maksustamise, enne 31. detsembrit 1993, ilma et seda maksustamise korda oleks hiljem muudetud, ja et teiseks – kuna seda maksustamise korda kohaldati ilma erisusteta, st sõltumata Poola äriühingutes omandatud aktsiate või osade arvust – võib põhikohtuasjas arutusel olev kapitali liikumine kuuluda mõiste „otseinvesteering” alla, nii nagu seda on selgitanud Euroopa Kohus oma praktikas. Igal juhul on kõnealune kapitali liikumine on seotud finantsteenuste osutamisega.

47 Mis puutub ELTL artikli 64 lõikes 1 kehtestatud ajalisse kriteeriumi, siis tuleneb Euroopa

Kohtu väljakujunenud praktikast, et kuigi põhimõtteliselt on liikmesriigi kohtu ülesanne määrata kindlaks liidu õigusaktis määratletud kuupäeval kehtinud liikmesriigi õigusnormi sisu, kuulub liidu õiguse mõiste tõlgendamiseks juhtnööride andmine Euroopa Kohtu pädevusse ja nendest tuleb lähtuda liidu õiguse erisätete kohaldamisel liikmesriigis teatud kuupäeval „kehtinud” õigusele (vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EKL 2006, lk I-11753, punkt 191).

48 Sellega seoses on Euroopa Kohus juba sedastanud, et siseriiklik meede, mis on vastu võetud pärast selliselt kindlaks määratud kuupäeva, ei jää iseenesest selle asjaolu tõttu automaatselt asjakohase liidu õigusaktiga kehtestatud eriregulatsiooni kohaldamisalast välja. Nimelt kohaldub see erand ka sätetele, mis on sisuliselt identsed eelnevalt kehtinud õigusnormidega või mis vähendavad või tühistavad eelnevalt kehtinud õigusnormides sätestatud liidu õiguste ja vabaduste teostamise piirangu. Samas ei saa asjakohase liidu õigusaktiga kindlaksmääratud kuupäeval kehtivate õigusnormidega samastada neid õigusnorme, mis on kehtestatud eelnevaga võrreldes uutel alustel ja mis kehtestavad uue korra (vt eespool viidatud kohtuotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 192, ja 24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C-157/05: *Holböck*, EKL 2007, lk I-4051, punkt 41).

49 Selles osas nähtub komisjoni seisukohtadest – ilma et Poola valitsus seda asjaolu oleks vaidlustanud –, et ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 6 lõike 1 punktis 10 ette nähtud maksuvabastus kehtestati 28. augusti 1997. aasta seadusega.

50 Seega, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 57, ei olnud piirangut kapitali vaba liikumist reguleerivate asutamislepingu sätete tähenduses, mida hoiti jõus pärast 31. detsembrit 1993, enne seda kuupäeva olemas.

51 Nimelt maksustati 31. detsembril 1993 Poola äriühingute poolt mitteresidendist äriühingutele makstud dividende kas sama kinnipeetava maksuga nagu maks, mida kohaldatai Poola ühingutele makstud dividendidele, või Poola Vabariigi ja asjaomase riigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel vähendatud maksumääraga. Piirang kehtestati esimest korda 28. augusti 1997. aasta seadusega, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 49, kuna selle seadusega nähti ette residendist investeerimisfondide ja mitteresidendist investeerimisfondide erinev maksustamine, vabastades esimesed kinnipeetavast maksust ja neile makstud dividendidelt kindlasummalise maksu sisse nõudmisega seotud haldusmenetlusest.

52 Järelikult ei saa põhikohtuasjas arutusel olevaid siseriiklikke õigusnorme pidada piiranguks, mis oli olemas enne 31. detsembrit 1993, kuna kapitali vaba liikumise piirangu tekitanud tingimus – ehk ettevõtte tulumaksuseaduse artikli 6 lõike 1 punktis 10 sätestatud maksuvabastus – kehtestati hiljem ja see eristub seni kehtinud õigusakti loogikast ning kehtestab uue korra käesoleva kohtuotsuse punktis 48 viidatud kohtupraktika tähenduses.

53 Kuna ajaline kriteerium ei ole täidetud ja ELTL artikli 64 lõike 1 kohaselt peavad täidetud olema mõlemad kriteeriumid, nii ajaline kui ka sisuline, ei ole viimati nimetatud sätte põhikohtuasjas kohaldatav, ning vaja ei ole analüüsida seda, kas täidetud on sisuline kriteerium.

Piirangu põhjendatus

54 ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a kohaselt ei mõjuta ELTL artikli 63 sätteid liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksukohustuslasi, kes ei ole sarnases olukorras, nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal.

55 Seda sätet kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest tuleb tõlgendada täht-tähealt. Järelikult ei saa seda tõlgendada nii, et mis tahes maksuseadus, mis eristab maksukohustuslasi

nende elukoha põhjal või selle põhjal, millisesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt aluslepinguga kooskõlas (vt 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-11/07: Eckelkamp jt, EKL 2008, lk I-6845, punkt 57; 22. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-510/08: Mattner, EKL 2010, lk I-3553, punkt 32, ja eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 56).

56 Nimelt piirab selles sättes ette nähtud erandit omakorda ELTL artikli 65 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” (vt eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 57).

57 ELTL artikli 65 lõike 1 punktis a lubatud erinevat kohtlemist tuleb niisiis eristada sama artikli lõikega 3 keelatud diskrimineerimisest. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et põhikohtuasjas kohaldatavatega sarnaseid siseriiklikke õigusnorme saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, kuid selleks peab erinev kohtlemine hõlmama olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased või peab see olema üldistes ülekaalukates huvides põhjendatud (vt eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

Olukordade objektiivne sarnasus

58 Mis puudutab olukordade sarnasust, siis olgu esiteks täpsustatud, et seoses sellise siseriikliku maksustamiseskirjaga, nagu on arutluse all põhikohtuasjas, millega soovitakse maksust vabastada residendist äriühingute makstud dividendid, on dividende saava residendist investeerimisfondi olukord sarnane dividende saava mitteresidendist investeerimisfondi olukorraga, kuna mõlemal juhul võidakse saadud tulule põhimõtteliselt kohaldada topeltmaksustamist või järjestikust maksustamist (vt selle kohta eespool viidatud 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 62; eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 113; 20. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-284/09: komisjon vs. Saksamaa, EKL 2011, lk I-9879, punkt 56, ja eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

59 Kuna ainuüksi see, et asjaomane liikmesriik otsustab oma maksupädevust teostada, tekitabki järjestikuse maksustamise või topeltmaksustamise ohu, sõltumata mis tahes maksustamisest kolmandas riigis, kohustab ELTL artikkel 63 sedasama liikmesriiki, kes vabastab maksust dividendid, mille residendist äriühingud maksavad välja teistele residendist äriühingutele, maksustama samaväärselt kolmandates riikides asuvatele ettevõtjatele makstavaid dividende (vt selle kohta eespool viidatud 12. detsembri 2006. aasta kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 72; eespool viidatud kohtuotsused Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 60, ning komisjon vs. Saksamaa, punkt 57).

60 Ent põhikohtuasjas käsitletavat õigusnormid ei näe ette sellist samaväärset kohtlemist. Samas, kui need õigusnormid ei luba seda, et dividende, mille residendist investeerimisfondid saavad riigisiselt, maksustatakse topelt, pannes sellega fondide osakute omanikud ja üksikisikust investeerijad samasse olukorda, ei kõrvalda need õigusnormid ega isegi vähenda topeltmaksustamist, mida võidakse kohaldada mitteresidendist investeerimisfondile, kui ta selliseid dividende saab.

61 Teiseks tuleb meenutada, et selleks et hinnata, kas olukorrad, mida koheldakse erinevalt, on objektiivselt sarnased, tuleb arvesse võtta üksnes jaotatud kasumi maksustamiseks põhikohtuasjas vaadeldavate siseriiklike õigusnormidega ette nähtud eristuskriteeriume (vt selle

kohta eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 28).

62 Selles osas on selge, et põhikohtuasjas arutusel olevate maksuõigusnormidega kehtestatud ainus eristuskriteerium põhineb investeerimisfondi residentsusel, kuna üksnes Poolas asuvad investeerimisfondid võivad saada maksuvabastust saadud dividendidelt. Nimelt ei sõltu residendist investeerimisfondide maksuvabastus sellest, kas jaotatud kasumit maksustatakse osakute omanike tasandil.

63 Selle eristamiskriteeriumi alusel tuleb hinnata olukordade sarnasust ainult investeerimisvahendist lähtudes, kuna kõne all olevad õigusnormid ei võta arvesse investeerimisfondide osakute omanike olukorda (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, punktid 32, 39 ja 41).

64 Järelikult ei saa nõustuda Saksamaa valitsuse argumendiga, mille kohaselt on piirangu mõju võimalik üldjuhul tasakaalustada, kui investor saab oma asukohaliikmesriigis isiklikult tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata maksu, mida tuleb tulu päritoluriigis tasuda mitteresidendist investeerimisfondil, või arvata see maks maha asukohaliikmesriigis maksustatava summa arvutamisel.

65 Kolmandaks nähtub eelotsusetaotlusest ja Poola, Saksamaa, Hispaania, Prantsuse, Itaalia ja Soome valitsuse ning komisjoni seisukohtadest, et kolmandas riigis asuva investeerimisfondi olukord ei ole sarnane sellise investeerimisfondi olukorraga, mis asub Poolas ja kuulub investeerimisfondide seaduse kohaldamisalasse, ega ka mitte niisuguse investeerimisfondi olukorraga, mis asub teises liikmesriigis.

66 Täpsemalt põhineb Ameerika Ühendriikides asuva investeerimisfondi ja Euroopa Liidu liikmesriigis asuva investeerimisfondi olukorra erinevus sisuliselt sellel, et viimaste suhtes kuuluvad Euroopa investeerimisfondide loomise ja toimimisega seoses kohaldamisele ühtlustatud õigusnormid, st nõukogu 20. detsembri 1985. aasta direktiivi 85/611/EMÜ avatud investeerimisfonde (UCITS) käsitlevate õigus- ja haldusnormide kooskõlastamise kohta (EÜT L 375, lk 3; ELT eriväljaanne 06/01, lk 139), mida on muudetud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 21. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/39/EÜ (ELT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 06/07, lk 263, edaspidi „eurofondide direktiiv“), milles kehtestatud nõudeid kordab sisuliselt investeerimisfondide seadus. Kuna üksnes neile nõuetele vastavad investeerimisfondid võivad saada ettevõtte tulumaksu seaduses ette nähtud maksuvabastust, on mitteresidendist investeerimisfondid, mis eurofondide direktiivi kohaldamisalasse ei kuulu, seega õiguslikult ja faktiliselt märkimisväärselt erinevas olukorras kui investeerimisfondid, mis asuvad Euroopa Liidu liikmesriikides.

67 Ent asjaolu, et mitteresidendist investeerimisfonde ei reguleeri ühtlustatud liidu õigusnormid, mille kehtestas liidu territooriumil investeerimisfondide loomist ja toimimist käsitlev eurofondide direktiiv, mis on Poola õiguskorda üle võetud investeerimisfondide seadusega, ei ole iseenesest piisav selle tuvastamiseks, et nende fondide olukord on erinev. Nimelt, kuna eurofondide direktiivi ei saa kohaldada kolmandates riikides asuvatele investeerimisfondidele, kuna nad ei kuulu liidu õiguse kohaldamisalasse, jätkaks see, kui nõuda, et viimaste tegevust reguleeritaks samamoodi kui residendist investeerimisfondide tegevust, kapitali vaba liikumise põhimõtte ilma selle kasulikust mõjust.

68 Igal juhul – nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 37 ja 38 ning nagu on öeldud käesoleva kohtuotsuse punktis 62 –, kuna põhikohtuasjas arutusel olevate õigusnormidega sätestatud peamine kriteerium põhineb investeerimisfondi residentsusel, võimaldades üksnes Poolas asuvatel investeerimisfondidel maksuvabastust saada, ei ole põhikohtuasjas kolmandates riikides asuvate investeerimisfondide tegevust reguleeriva õigusliku raamistiku ja liidusiseselt kohaldatava ühtlustatud õigusliku raamistiku võrdlemine asjassepuituv, kuna see ei kuulu

käesolevas asjas kohaldatavate õigusnormide kohaldamisalasse.

69 Eeltoodust lähtudes on liikmesriigi selliste maksuõigusnormide seisukohalt, nagu ettevõtte tulumaksu seadus, milles on peamise eristamiskriteeriumina lähtutud investeerimisfondide asukohast, millest olenevalt peetakse neile Poola äriühingute poolt makstud dividendidelt maks kinni või mitte, kolmandates riikides asuvad investeerimisfondid objektiivselt sarnases olukorras nendega, mille asukoht on Poola territooriumil.

70 Olles eeltoodu tuvastanud, tuleb veel kontrollida, kas piirangut, mis tuleneb sellistest siseriiklikest õigusnormidest nagu põhikohtuasjas käsitletavat õigusnormid, õigustab ülekaalukas üldine huvi (vt eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika).

Ülekaaluka üldise huvi olemasolu

– Vajadus tagada maksukontrolli tõhusus

71 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab vajadus tagada maksukontrolli tõhusus endast sellist ülekaalukat üldist huvi, mis võib õigustada aluslepinguga tagatud liikumisvabaduste teostamise piirangut (6. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-493/09: komisjon vs. Portugal, EKL 2011, lk I-9247, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

72 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest ning väidavad kõik valitsused ja komisjon Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades, ei ole Poola maksuhalduril võimalik kontrollida, kas mitteresidendist investeerimisfond täidab Poola õiguses ette nähtud konkreetseid tingimusi ega hinnata nende normide alusel tehtud kontrolli ulatust ja tõhusust, lähtudes eurofondide direktiiviga liidusiseselt kehtestatud tõhustatud koostöömehhanismist, kuna kolmandate riikidega halduskoostöö valdkonda reguleeriv ühtne õiguslik raamistik puudub ja seda ei reguleeri liidusiseselt ka nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv 77/799/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63).

73 Mis aga puudutab argumenti, mis käsitleb sellise õigusliku vahendi puudumist, mis võimaldaks Poola maksuhalduril kontrollida Ameerika Ühendriikide investeerimisfondi esitatud tõendeid ja andmeid, et hinnata, kas see fond on oma laadilt sarnane Poolas või muus liikmesriigis asuvate investeerimisfondidega, siis tuleb kõigepealt täpsustada, et eurofondide direktiiviga kehtestatud liikmesriikidevaheline teabevahetuse mehhanism on osa investeerimisfondidele tegevusloa andmiseks ja nende üle järelevalve teostamiseks pädevatele ametiasutustele ametiülesannete täitmise tagamiseks loodud koostöö süsteemist, mille ulatus on sätestatud selle direktiivi artikli 50 lõikes 5.

74 Selle artikli kohaselt võivad konfidentsiaalset teavet saavad pädevad asutused seda teavet kasutada ainult oma ametikohustuste täitmisel, selleks et kontrollida, kas eurofondid või nende äritegevusele kaasaaitavad äriühingud täidavad tegevuse alustamise tingimusi, ning et hõlbustada nimetatud äri-, haldus- ja raamatupidamistoimingute juhtimise ning sisekontrolli mehhanismide jälgimist, rakendada sanktsioone, või seoses eurofondide direktiivi artikli 51 lõike 2 alusel algatatud kohtuvaidluste lahendamiseks.

75 Lisaks rõhutavad muud teabevahetuse süsteemi käsitlevad eurofondide direktiivi sätted vajadust hoida teabevahetuse käigus ametisaladust.

76 Eurofondide direktiivi artikli 50 lõikest 5 ja selle direktiivi üldisest ülesehitusest tuleneb, et teabevahetuse süsteem on osa selle direktiiviga kehtestatud järelevalvesüsteemist. Seega ei puuduta niisugune liikmesriikidevaheline koostöö maksuvaldkonda, vaid üksnes

investeeringufondide tegevust eurofondide valdkonnas.

77 Eurofondide direktiiv ei anna niisiis Poola maksuhaldurile õigust kontrollida ega lasta kontrollida, kas investeeringufondid täidavad neile investeeringufondide seadusest tulenevaid kohustusi, kuna direktiiv annab sellise pädevuse järelevalveasutustele.

78 Eurofondide direktiiv ei luba liikmesriigi järelevalveasutusel vahetada maksustava liikmesriigi järelevalveasutusega ka teavet, mis on saadud sellise kontrolli tulemusel, mille esimesena nimetatud asutus asjaomase liikmesriigi territooriumil asuvas investeeringufondis läbi viis, et maksustava liikmesriigi järelevalveasutusel oleks võimalik saadud teavet siseriiklikule maksuhaldurile edastada.

79 Eeltoodust lähtudes ei õigusta põhikohtuasjas arutusel olevat piirangut asjaolu, et eurofondide direktiiviga kehtestatud teabevahetuse süsteem ei ole kohaldatav mitteresidendist investeeringufondide suhtes.

80 Lisaks, jättes mitteresidendist investeeringufondid maksuvabastuse kohaldamisalast välja üksnes seetõttu, et need asuvad kolmanda riigi territooriumil, ei anna põhikohtuasjas vaadeldavad siseriiklikud maksuõigusnormid maksukohustuslastele võimalust tõendada, et nad täidavad nõudeid, mis vastavad investeeringufondide seaduses kehtestatud nõuetele.

81 Liidu liikmesriikide vahelisi suhteid käsitlevast Euroopa Kohtu praktikast tuleneb tõesti, et *a priori* ei ole võimalik välistada seda, et maksukohustuslasel on võimalik esitada asjakohaseid tõendeid, mis lubaks maksustava liikmesriigi ametiasutustel kontrollida selgelt ja täpselt, kas ta vastab asukohariigi õigusnormides ette nähtud nõuetega samaväärsetele nõuetele (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused A, punkt 59, ja komisjon vs. Portugal, punkt 46).

82 Siiski ei saa seda kohtupraktikat täies ulatuses üle kanda liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelisele kapitali liikumisele, kuna see toimub teistsuguses õiguslikus kontekstis (eespool viidatud kohtuotsus A, punkt 60; 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-540/07: komisjon vs. Itaalia, EKL I-10983, punkt 69; 28. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-72/09: Établissements Rimbaud, EKL 2010, lk I-10659, punkt 40, ja eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 65).

83 Olgu siinkohal märgitud, et niisugune koostööraamistik, mille direktiiv 77/799 näeb ette liikmesriikide pädevatele asutustele, puudub liikmesriikide ja kolmanda riigi pädevate asutuste vahel, juhul kui see kolmas riik ei ole võtnud endale mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi (eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Itaalia, punkt 70, Établissements Rimbaud, punkt 41, ja Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 66).

84 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et õigustus, mis põhineb vajadusel tagada maksukontrolli tõhusus, on vastuvõetav üksnes juhul, kui liikmesriigi õiguse kohaselt sõltub maksusoodustuse andmine teatud tingimuste täitmisest, mida saab kontrollida vaid teabe saamisel kolmanda riigi pädevatelt ametiasutustelt ja kui kolmandal riigil asjakohase teabe edastamise lepingulise kohustuse puudumise tõttu osutub võimatuks viimaselt seda teavet saada (eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika).

85 Ent vastupidi käesoleva kohtuotsuse punktis 82 viidatud kohtuotsuste aluseks olnud kohtuasjadele, kus asjaomastel kolmandatel riikidel puudus lepinguline kohustus teavet anda, nii et Euroopa Kohus välistas võimaluse, et maksukohustuslane võib ise esitada tõendid, mis on vajalikud selleks, et maks nõuetekohaselt välja arvutada, on põhikohtuasjas Poola Vabariigi ja Ameerika Ühendriikide vahel kehtestatud õiguslik raamistik, mis võimaldab vahetada niisugust

teavet, mis on vajalik maksuõigusnormide kohaldamiseks.

86 Täpsemalt tuleneb see koostööraamistik topeltmaksustamise vältimise lepingu artiklist 23 ja Majandusliku Koostöö ja Arenguorganisatsiooni (OECD) ning Euroopa Nõukogu poolt 25. jaanuaril 1988 Strasbourg'is alla kirjutatud konventsiooni vastastikuse haldusabi kohta maksuküsimustes artiklist 4.

87 Sellest tuleneb, et võttes arvesse Poola Vabariigi ja Ameerika Ühendriikide lepingulisi kohustusi, mis loovad ühise õigusliku koostööraamistiku ja näevad ette asjaomaste riikide ametiasutuste vahelise teabevahetuse mehhanismid, ei ole *a priori* võimalik välistada seda, et Ameerika Ühendriikides asuvatel investeerimisfondidel võib olla kohustus esitada asjakohaseid tõendeid, mis lubavad Poola ametiasutustel koostöös Ameerika Ühendriikide ametiasutustega kontrollida, kas need fondid tegutsevad liidu territooriumil asuvatele investeerimisfondidele ette nähtud tingimustega samaväärsetel tingimustel.

88 Siiski tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, kas Poola Vabariigi ja Ameerika Ühendriikide lepingulised kohustused, mis loovad ühise õigusliku koostööraamistiku ja näevad ette asjaomaste ametiasutuste vahelise teabevahetuse mehhanismid, võimaldavad tõepoolest Poola maksuhalduritel vajadusel kontrollida Ameerika Ühendriikide territooriumil asuvate investeerimisfondide esitatud teavet, mis puudutab nende tegevuse alustamise tingimusi ja tegevust, et teada saada, kas nad tegutsevad liidus kehtiva õigusliku raamistikuga samaväärses raamistikus.

– Maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus

89 Selle väite toetuseks, et põhikohtuasjas arutusel olevat piirangut saab põhjendada vajadusega säilitada maksusüsteemi ühtsus, leiab Poola valitsus, et maksuvabastus, mille kõnealused õigusnormid ette näevad, on otseselt seotud investeerimisfondide poolt oma osakute omanikele tehtud väljamaksete maksustamisega. Maksusüsteemi ühtsus saavutatakse sellega, et tagatakse konkreetse maksukohustuslase tulu tegelik ühtne maksustamine, sõltumata liikmesriigist, kus tulu saadi, ning mille käigus võetakse arvesse teistes liikmesriikides tasutud maksu summat.

90 Lisaks väidab Saksamaa valitsus, et kolmandaid riike hõlmavate olukordade puhul, eeskätt juhul, kui see puudutab investeerimisfonde, tuleb maksuühtsuse mõistet laiendada ning hinnata kõiki maksustamise erinevaid staadiume, eeldades, et dividendid makstakse välisriigis asuvatele osakute omanikele.

91 Tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on juba sedastanud, et selle ühtsuse tagamise vajadus võib õigustada põhivabadusi piiravat regulatsiooni (eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

92 Kuid selleks, et niisugusel õigustusel põhinev argument oleks põhjendatud, peab väljakujunenud kohtupraktika kohaselt olema tõendatud otsene seos asjakohase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel ja otsest seost hinnates tuleb, lähtuda asjaomaste õigusnormide eesmärgist (eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

93 Nagu on juba öeldud käesoleva kohtuotsuse punktis 62, ei sõltu põhikohtuasjas arutusel olev dividendide maksuvabastus tingimusest, et investeerimisfond jaotab saadud dividendid edasi, ega asjaolust, et see, et jaotatud kasumit maksustatakse osakute omanike tasandil, võimaldab maksuvabastust tasakaalustada.

94 Lisaks, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 113, põhineb Saksamaa valitsuse pakutud maksuühtsuse mõiste lai tõlgendus tõendamata eeldusel, et kolmanda riigi investeerimisfondi osakute omanikud asuvad samuti selles riigis või vähemalt väljaspool riigi territooriumi. Kuid maksuühtsuse mõistel põhinevat õigustust tuleb põhimõtteliselt analüüsida ühest ja samast maksusüsteemist lähtuvalt.

95 Järelikult, kuna residendist investeerimisfondile riigisiselt jaotatud dividendidelt kinni peetavast maksust vabastamise ja nende dividendide investeerimisfondi osakute omaniku tuluna maksustamise vahel puudub otsene seos käesoleva kohtuotsuse punktis 92 viidatud kohtupraktika tähenduses, ei saa põhikohtuasjas arutusel olevaid siseriiklikke õigusnorme põhjendada vajadusega säilitada maksusüsteemi ühtsus.

– Maksupädevuse jaotus ja maksutulu tagamine

96 Saksamaa valitsus viitas kõne all oleva piirangu põhjendusena muu hulgas vajadusele säilitada Poola Vabariigi ja Ameerika Ühendriikide vahel maksustamispädevuse jaotus ning maksutulu tagamise vajadusele; neid põhjendusi tuleb käsitleda koos, kuna selles küsimuses on esitatud sarnaseid argumente.

97 Esiteks, mis puudutab maksupädevuse jaotust, siis väidab Saksamaa valitsus, et seda põhjendust käsitlevat kohtupraktikat võib kohaldada üksnes liidusisestes olukordades, kuna kapitali liikumise osas kolmandatesse riikidesse ja kolmandatest riikidest ei saa asjaomased isikud tugineda siseturu eeskirjadele, sest liikmesriigi maksusuveräänsuse piirang kapitali vaba liikumise teel toob automaatselt kaasa maksuobjekti üleviimise kolmandatesse riikidesse.

98 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamise vajadusele tugineda eeskätt siis, kui asjassepuutuva korra eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust tema territooriumil teostatava tegevuse suhtes (eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIC jt, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

99 Kui aga liikmesriik on otsustanud residendist investeerimisfonde riigisiselt saadud dividendide osas mitte maksustada, ei ole liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamise vajadusele võimalik tugineda, selleks et põhjendada niisugust tulu saavate mitteresidendist investeerimisfondide maksustamist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIC jt, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

100 Selles osas ei saa õigustatult väita, et see kohtupraktika ei kuulu kohaldamisele liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelistele suhetele, kuna vastastikkuse puudumine nendes suhetes, millele tugineb Saksamaa valitsus, ei õigusta kapitali liikumise piirangut liikmesriikide ja nimetatud kolmandate riikide vahel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 128).

101 Teiseks, mis puutub riigi maksutulu tagamisse, siis väidab Saksamaa valitsus, et kapitali vaba liikumine ei tohi sundida liikmesriike loobuma maksutulust kolmandate riikide kasuks. Siseturu eesmärk on nimelt tagada ressursside efektiivne jaotumine liidus, säilitades samas sellel turul neutraalse maksustamise. Ent kolmandad riigid, kes ei ole selle turu osalised, ei ole seega kohustatud loobuma maksutulust liikmesriikide kasuks.

102 Selles osas piisab, kui meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei saa maksutulu vähenemist pidada ülekaalukaks üldiseks huviks, millele tuginedes võiks õigustada mõnd põhivabadusega üldiselt vastuolus olevat meedet (eespool viidatud kohtuotsus Haribo

Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 126).

103 See kohtupraktika kuulub kohaldamisele nii sellises olukorras, kus asjaomane liikmesriik loobub maksutulust teise liikmesriigi kasuks, kui ka siis, kui maksutulust loobutakse kolmanda riigi kasuks. Igal juhul, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 127, maksustatakse Poola äriühinguid endiselt ettevõtte tulumaksuga ja liidu õigus ei takista asjaomasel liikmesriigil edaspidi loobuda topeltmaksustamise vältimisest, ega pane talle kohustust võtta või säilitada meetmeid, mille eesmärk on vältida topeltmaksustamise juhtusid.

104 Eeltoodust tuleneb, et sellistest siseriiklikest õigusnormidest lähtuvat piirangut, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei saa põhjendada vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus ja tagada asjaomase liikmesriigi maksutulu.

105 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb teisele küsimusele vastata, et ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt ei vabastata maksust dividende, mida kõnealuses liikmesriigis asuvad äriühingud on maksnud kolmandas riigis asuvale investeerimisfondile, kui asjaomasel liikmesriigil ja kolmandal riigil on vastastikune lepingust tulenev haldusabi kohustus, mis lubab liikmesriikide maksuhalduritel kontrollida investeerimisfondide poolt antud teavet. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb põhikohtuasjas analüüsida, kas sellise koostöö raames ette nähtud teabevahetusmehhanism võimaldab Poola maksuhalduritel vajadusel kontrollida Ameerika Ühendriikide territooriumil asuvate investeerimisfondide esitatud teavet, mis puudutab nende tegevuse alustamise tingimusi ja tegevust, et teada saada, kas nad tegutsevad liidus kehtiva õigusliku raamistikuga samaväärses raamistikus.

Käesoleva kohtuotsuse ajaline kehtivus

106 Oma kirjalikes märkustes palus Poola valitsus Euroopa Kohtul piirata käesoleva kohtuotsuse ajalist kehtivust juhul, kui ta leiab, et põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud õigusnormid on ELTL artiklitega 63 ja 65 vastuolus.

107 Oma taotluse põhjendusena juhtis see valitsus Euroopa Kohtu tähelepanu esiteks tõsiste finantsraskuste ohule, mille sellisele järeldusele põhinev otsus võib endaga kaasa tuua, võttes arvesse arvukaid juhtumeid, kus on kohaldatud ettevõtte tulumaksuseaduse artikli 22 lõiget 1. Poola valitsus märgib, et Poola Vabariik leidis heas usus, et ettevõtte tulumaksuseaduse sätted on liidu õigusega kooskõlas, kuna komisjon vaidlustas need sätted mitte lähtuvalt kapitali vaba liikumisest suhetes kolmandate riikidega, vaid üksnes suhetes teiste Euroopa Liidu liikmesriikidega ja Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriikidega.

108 Selles osas tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et tõlgendus, mille Euroopa Kohus talle ELTL artikliga 267 antud pädevust kasutades liidu õigusnormile annab, selgitab ja täpsustab selle sätte tähendust ja ulatust, nagu seda peab või oleks pidanud mõistma ja kohaldama alates selle jõustumise hetkest. Sellest järeldeb, et nii tõlgendatud õigusnormi saab ja peab kohaldama kohtunik isegi õigussuhetele, mis on tekkinud enne tõlgendamistaotluse kohta tehtud otsust, kui lisaks on täidetud tingimused, mis võimaldavad esitada nimetatud õigusnormi kohaldamist puudutava vaidluse pädevatele kohtutele lahendamiseks (vt eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIC jt, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

109 Seetõttu võib Euroopa Kohus vaid erandjuhtudel, kohaldades liidu õiguskorrale omast õiguskindluse üldpõhimõtet, piirata asjaomaste isikute võimalust tugineda Euroopa Kohtu tõlgendatud sättele, et vaidlustada heas usus väljakujunenud õigussuhteid. Selleks et sellist

piiramist lubada, peavad olema täidetud kaks peamist tingimust, nimelt huvitatud isikute heauskus ja oluliste häirete oht (eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

110 Konkreetsemalt on Euroopa Kohus kasutanud seda lahendust vaid väga konkreetsetel asjaoludel, kui esines raskete majanduslike tagasilööride tekkimise oht, mis tulenes eelkõige arvatavalt õiguspäraselt kehtivate õigusnormide baasil heas usus loodud õigussuhete suurest arvust, ning kui ilmnes, et objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus liidu õigusnormide reguleerimisala suhtes, mis võis olla tingitud ka teiste liikmesriikide või komisjoni käitumisest, viis selleni, et eraõiguslikud isikud ja siseriiklikud ametiasutused tegutsesid liidu õigusnormide vastaselt (eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).

111 Mis puudutab Poola valitsus argumenti, et tehtav otsus võib endaga kaasa tuua olulised eelarvelised tagajärjed, siis väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei õigusta eelotsusena tehtud kohtuotsusest liikmesriigile tulenevad rahalised tagajärjed iseenesest kohtuotsuse kehtivuse ajalist piiramist (eespool viidatud kohtuotsus Santander Asset Management SGIIC jt, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

112 Ent Poola valitsus ei esitanud ei kirjalikes seisukohtades ega kohtuistungil teavet, mis võimaldaks Euroopa Kohtul hinnata, kas tehtav kohtuotsus võib selle liikmesriigi jaoks tõepoolest kaasa tuua raskeid majanduslikke tagajärgi.

113 Seetõttu, ja ilma et oleks vaja analüüsida, kas Poola Vabariik leidis heas usus, et ettevõtte tulumaksu seaduse sätted on liidu õigusega kooskõlas, ei ole vaja rahuldada selle liikmesriigi taotlust piirata käesoleva kohtuotsuse ajalist kehtivust, kuna ta ei ole esitanud ühtegi tõendit, et põhjendada oma argumenti, mille kohaselt võib käesolev kohtuotsus endaga kaasa tuua raskeid finantstagajärgi, kui selle kehtivust ajaliselt ei piirata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. Kapitali vaba liikumist käsitlev ELTL artikkel 63 kuulub kohaldamisele niisuguses olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus siseriiklike õigusnormide kohaselt ei vabastata maksust dividende, mida kõnealuses liikmesriigis asuvad äriühingud on maksnud kolmandas riigis asuval investeerimisfondile, samas kui selles liikmesriigis asuvatele investeerimisfondidele seda maksuvabastust kohaldatakse.

2. ELTL artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt ei vabastata maksust dividende, mida kõnealuses liikmesriigis asuvad äriühingud on maksnud kolmandas riigis asuvale investeerimisfondile, kui asjaomasel liikmesriigil ja kolmandal riigil on vastastikune lepingust tulenev haldusabi kohustus, mis lubab liikmesriikide maksuhalduritel kontrollida investeerimisfondide poolt antud teavet. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb põhikohtuasjas analüüsida, kas sellise koostöö raames ette nähtud teabevahetusmehhanism võimaldab Poola maksuhalduritel vajadusel kontrollida Ameerika Ühendriikide territooriumil asuvate investeerimisfondide esitatud teavet, mis puudutab nende tegevuse alustamise tingimusi ja tegevust, et teada saada, kas nad tegutsevad liidus kehtiva õigusliku raamistikuga samaväärses raamistikus.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.