

C-39/23. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. január 26.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Högsta förvaltningsdomstolen (Svédország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2023. január 24.

Felperesek:

KEVA

Landskapet Ålands pensionsfond

Kyrkans Centralfond

Alperes:

Skatteverket

Az alapeljárás tárgya

Svéd társaságok által Finnországban letelepedett nyugdíjbiztosítási intézmények részére fizetett osztaléokra kivetett svéd forrásadó visszatérítéséhez való jog.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja

A tőke EUMSZ 63. cikk szerinti szabad mozgásának és a Bíróság ítélkezési gyakorlatának értelmezése annak tisztázása érdekében, hogy összeegyeztethető-e a tőke szabad mozgásával az, ha a finn nyugdíjbiztosítási intézmények részére fizetett osztalékokra forrásadót vetnek ki. EUMSZ 267. cikk.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1. kérdés: A tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikkben főszabály szerint tiltott korlátozását megvalósító hátrányos bánásmódot jelent-e az, ha a belföldi társaságok által külföldi állami nyugdíjbiztosítási intézmények részére fizetett osztalékokat forrásadó terheli, míg az ilyen osztalékot nem adóztatják meg akkor, ha az általános nyugdíjalapjain keresztül a saját államot illeti meg?

2. kérdés: Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén melyek azok a szempontok, amelyeket figyelembe kell venni annak értékelése során, hogy egy külföldi állami nyugdíjbiztosítási intézmény helyzete objektíve összehasonlítható-e a saját állam és annak általános nyugdíjalapjai helyzetével?

3. kérdés: Közérdeken alapuló nyomós indokokkal igazoltnak tekinthető-e az esetleges korlátozás?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések és a Bíróság hivatkozott ítélezési gyakorlata

EUMSZ 63–66. cikk

Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet (C-252/14, EU:C:2016:402), 44., 47., 48. és 63. pont

A nemzeti jog vonatkozó rendelkezései

Kupongskattelagen (1970:624) (az osztalékadóról szóló [1970:624] törvény): az 1., 4., 5. és 27. cikk

Inkomstskattelagen (1999:1229) (a jövedelemadóról szóló [1999:1229] törvény): 6. fejezet, a 3., 4., 7. cikk és a 9. cikk első bekezdése; 7. fejezet, a 2. cikk első bekezdése; 2. fejezet, a 2. cikk első bekezdése

Lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (1996:1512) (a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó, a skandináv országok közötti egyezményről szóló [1996:1512] törvény) (a továbbiakban: skandináv adóegyezmény): a 10. cikk (3) bekezdése és a 25. cikk

A tényállás és az alapeljárás rövid ismertetése

- 1 A foglalkoztatói nyugdíjbiztosítás Finnországban jogszabályon alapul és kötelező. A finn foglalkoztatói nyugdíjbiztosítási rendszer a munkáltató által a munkavállaló nevében valamely nyugdíjbiztosítási intézmény részére fizetett járulékokon alapul. Az alapügyek tárgyát képező jogviták e nyugdíjrendszeren belül három nyugdíjbiztosítási intézményt érintenek: a KEVA-t, a Landskapet Ålands pensionsfondot (Åland régió nyugdíjalapja) és a Kyrkans Centralfondot

(központi egyházi alap), amelyek mind a jogszabályon alapuló foglalkoztatói nyugdíjbiztosítási rendszerben kezelnek vagy kezeltek forrásokat.

- 2 A KEVA felelős az önkormányzati ágazat munkavállalóinak foglalkoztatói nyugdíjáért, és bizonyos adminisztratív feladatokat is ellát, többek között a nyugdíjak kifizetését és a nyugdíjjárulékok beszedését. A KEVA közjogi jogi személy.
- 3 A Landskapet Ålands pensionsfond Åland régió munkavállalóinak foglalkoztatói nyugdíjáért felelős, azonban kifizetéseket nem teljesít. Nem különálló jogalany, hanem Åland régió része. Az alap vagyona elkülönül a régió költségvetésétől.
- 4 A Kyrkans Centralfond 2016. január 1-jéig a finnországi evangélikus-lutheránus egyház munkavállalóinak nyugdíjbiztosítási intézménye volt. Az alap az egyház tőkéjét más célok – így például az egyház gyülekezetei számára nyújtott pénzügyi támogatás – érdekében is kezelte. Az alap nem különálló jogalany, hanem az evangélikus-lutheránus egyház része.
- 5 Az adóztatást illetően a KEVA Finnországban mentes az adó alól. A Kyrkans Centralfond a gyakorlatban Finnországban mentes a jövedelemadó alól. A Landskapet Ålands pensionsfond Finnországban részben mentes az adó alól, és nem kell adót fizetnie a részvénytársaságoktól származó osztalékok után.
- 6 A svéd allmänna pensionsfonderna (általános nyugdíjalapok) fő feladata a svéd általános öregségnyugdíj-rendszer részét képező jövedelemalapú öregségi nyugdíjhoz kapcsolódó tőke kezelése. E rendszer pedig az állami és kötelező társadalombiztosítási rendszer részét képezi. Az általános nyugdíjalapok állami hatóságként az állam részét képezik. Azok tehát az állam adómentességének hatálya alá tartoznak.
- 7 2003 és 2016 között a három finn nyugdíjbiztosítási intézmény svéd társaságoktól osztalékban részesült. Az osztalékot svéd forrásadó terhelte. Mivel az osztalékot a finnországi nyugdíjbiztosítási intézményeknél nem adóztatták meg, a svéd forrásadót nem lehetett a skandináv adóegyezménynek megfelelően levonni.
- 8 A nyugdíjbiztosítási intézmények a Skatteverkettől (svéd adóhatóság) kérték a svéd forrásadó kamatokkal növelt összegének visszatérítését. Kérelmeik alátámasztása érdekében arra hivatkoztak, hogy a forrásadó kivetése ellentétes a tőke EUM-Szerződés által előírt szabad mozgásával, mivel ők összehasonlíthatóak az általános nyugdíjalapokkal, amelyek mentesek a jövedelemadó alól.
- 9 A svéd adóhatóság elutasította a kérelmeket azon az alapon, hogy e nyugdíjbiztosítási intézmények helyzete objektíve nem összehasonlítható a svéd általános nyugdíjalapok helyzetével. A nyugdíjbiztosítási intézmények e határozattal szemben kereset indítottak a Förvaltningsrätten i Falun (faluni közigazgatási bíróság) előtt. Ezt követően e bíróság ítéletével szemben fellebbeztek a Kammarrätten i Sundsvallhoz (sundsvalli közigazgatási

fellebbviteli bíróság) előtt, majd ez utóbbi bíróság ítéletével szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztettek a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) elé.

A felek főbb érvei

- 10 A nyugdíjbiztosítási intézmények azt állítják, hogy az, hogy Svédország forrásadót vet ki a finn közjog szerinti nyugdíjbiztosítási intézmények részére fizetett osztalékokra, ellentétes a tőke EUMSZ 63. cikk által előírt szabad mozgásával. A finn közjog szerinti nyugdíjbiztosítási intézményeket a svéd általános nyugdíjalapokkal kell összehasonlítani. Mivel a finn nyugdíjbiztosítási intézmények mentesek a finn jövedelemadó alól, Finnországban nem vonhatják le a svéd forrásadót. A finn közjogi nyugdíjbiztosítási intézmények így a svéd általános nyugdíjalapokhoz képest hátrányos helyzetbe kerülnek, ami a tőke EUM-Szerződésben előírt szabad mozgásának korlátozását eredményezi. E korlátozás nem igazolható.
- 11 A finn állami nyugdíjbiztosítási intézmények azt az álláspontot képviselik, hogy őket a svéd általános nyugdíjalapokkal azonos bánásmódban kell részesíteni. A svéd és a finn nyugdíjrendszer azonos típusú jogi felépítéssel és struktúrával rendelkezik, azokat azonos módon finanszírozzák, és azonos a társadalmi funkciójuk és céljuk. Ezenkívül a nyugdíjrendszerek intézményei szinte pontosan ugyanúgy működnek. Ugyanúgy, ahogy a svéd általános nyugdíjalapok a svéd állam részét képezik, a Landskapet Ålands pensionsfond és a Kyrkans Centralfond Åland régió, illetve az evangélikus-lutheránus egyház részét képezi. A KEVA önálló jogi személyiséggel rendelkezik, ez azonban nem zárja ki, hogy ugyanúgy kezeljék, mint az általános nyugdíjalapokat, mivel az összehasonlíthatóságot összességében véve, vagyis az intézmények funkciója és célja, valamint az általuk végzett tevékenységek alapján kell értékelni.
- 12 A svéd adóhatóság arra hivatkozik, hogy a finn nyugdíjbiztosítási intézmények és a svéd általános nyugdíjalapok nincsenek objektíve összehasonlítható helyzetben. Az általános nyugdíjalapok nem független jogi személyek, mivel minden egyes hatóság az állam mint jogi személy egy szerve. Az állami hatóságok tehát nem független jogalanyok, hanem csupán az állam jogalanyiségének részei. Még ha úgy kellene is tekinteni, hogy a finn nyugdíjalapok és az általános nyugdíjalapok a szervezetüket, a funkciójukat és a céljukat illetően hasonló feltételek mellett folytatják tevékenységüket, nem tekinthető úgy, hogy az állam tevékenységei és az állami adómentesség célja szempontjából objektíve összehasonlítható helyzetben lennének.
- 13 Az állam adómentességének indoka abban áll, hogy az adóztatás nem biztosít forrásokat az államkincstár számára, ugyanakkor kiterjedt adminisztrációt igényel. Az adómentesség célja tehát teljesen más, mint a gazdasági kettős adóztatás elkerülése vagy enyhítése.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

- 14 A Bizottság kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást indított Svédország ellen, és 2021. december 2-i indokolással ellátott véleményében azt állította, hogy az EUMSZ 63. cikkel ellentétes az, hogy az általános nyugdíjalapoknak fizetett osztalékokat Svédországban nem adóztatják, miközben forrásadót vetnek ki a más tagállamokban letelepedett hasonló állami nyugdíjbiztosítási intézményeknek fizetett osztalékokra.
- 15 A Bíróság a C-252/14. sz. ügyben megállapította, hogy a belföldi illetőségű és a külföldi illetőségű nyugdíjalapok részére fizetett osztalékokra vonatkozó eltérő bánásmód, amely ahhoz vezet, hogy az utóbbiakra magasabb adóteher hárul, a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikkben főszabály szerint tiltott korlátozását képezi. Ebben az ügyben a Bíróság megállapította, hogy a külföldi nyugdíjalapok helyzete nem összehasonlítható a belföldi nyugdíjalapok helyzetével.
- 16 Ugyanakkor az említett ügyben az érintettek magánjogi jogalanyok voltak, és mivel a jelen ügyek közjogi jogalanyokat érintenek, a C-252/14. sz. ügyben hozott ítélet nem szolgál közvetlen útmutatással.
- 17 A Bíróság más ítélete sem teszi egyértelművé, hogy az EUMSZ 63. cikkel ellentétes-e az, ha valamely belföldi társaság által külföldi állami nyugdíjbiztosítási intézménynek fizetett osztalékokra forrásadót vetnek ki, amennyiben a megfelelő osztalékokat nem adóztatják meg akkor, ha azok az általános nyugdíjalapjain keresztül a saját államot illetik meg.
- 18 Azokat a részletkérdéseket is meg kell vizsgálni, hogy a svéd szabályok alkalmazása a külföldi nyugdíjbiztosítási intézményekkel szembeni hátrányos bánásmódot képez-e, hogy ebben az esetben ezek a helyzetek objektíve összehasonlíthatóak-e, és ha igen, hogy az eltérő bánásmódot közérdeken alapuló nyomós indokok igazolják-e.
- 19 E kérdések többféleképpen megközelíthetők, amint azt a felek álláspontja, valamint a Bizottság és a svéd kormány közötti levélváltás is mutatja. Azon kérdést illetően, hogy fennáll-e hátrányos bánásmód, a svéd kormány például azt állítja, hogy az állam azon döntése, hogy nem adóztatja meg saját magát, csupán a svéd társadalombiztosítási rendszer finanszírozására szolgáló állami források körköröségének elkerülésére szolgáló eszköz. Nem jelent tényleges pénzügyi előnyt az állam számára, mivel ugyanezt az eredményt más eszközzel, például az állami források elosztása révén is el lehetett volna érni. A svéd kormány szerint az ettől eltérő megközelítés a gyakorlatban azt jelentené, hogy más tagállamok bármely adóztatása vitatható lenne a tőke szabad mozgása alapján, ami e kormány véleménye szerint jelentősen túlmutat az EUMSZ 63. cikken.
- 20 A Bizottság azt az álláspontot képviseli, hogy ami az arra irányuló célkitűzést illeti, hogy csökkentsék annak szükségességét, hogy az állami hatóságoknak kioosszák azokat az adókat, amelyeket akkor kellene fizetniük, ha nem lennének

adómentesek, a más tagállamokban azonos módon szabályozott és azonos feladatokat ellátó intézmények az általános nyugdíjalapokkal objektíve összehasonlítható helyzetben vannak.

- 21 Másrészt a svéd kormányhoz hasonlóan lehet úgy érvelni, hogy az uniós jog alapján a tagállamokat nem terheli arra vonatkozó közös kötelezettség, hogy hozzájáruljanak egymás társadalombiztosítási rendszereinek finanszírozásához. Nincs olyan helyzet, amelyben valamely külföldi állami nyugdíjbiztosítási intézménynek ténylegesen ugyanaz lenne a feladata, mint a svéd társadalombiztosítási rendszer általános nyugdíjalapjainak. Következésképpen egy külföldi állami nyugdíjbiztosítási intézmény soha nem lehet olyan helyzetben, amely objektíve összehasonlítható a svéd állam és annak általános nyugdíjalapjai helyzetével.
- 22 Ezenkívül, ha nem fogadjuk el a svéd kormány megközelítését, felmerül a kérdés, hogy mi lenne szükséges ahhoz, hogy a helyzetek összehasonlíthatóak legyenek. A Bizottság e tekintetben rámutat, hogy más tagállamok állami nyugdíjbiztosítási intézményei a tevékenységeiktől és célkitűzéseiktől, illetve szabályozásuk, szervezésük és finanszírozásuk módjától függetlenül kevésbé kedvező bánásmódban részesülnek. Ez értelmezhető úgy, hogy a Bizottság véleménye szerint az ilyen jellegű tényezőket kell figyelembe venni annak értékelése során, hogy a helyzetek összehasonlíthatók-e. A Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) azzal kapcsolatban vár iránymutatást, hogy ezen értékelés során e kritériumoknak – és/vagy más kritériumoknak – kell-e meghatározóaknak lenniük.
- 23 Az a kérdés is felmerül, hogy a svéd állammal mint olyannal, vagy csak magukkal az általános nyugdíjalapokkal való összehasonlítást kell-e végezni. Például jelentőséggel bír-e az egyedi esetben végzendő értékelés szempontjából az, hogy a finn nyugdíjbiztosítási intézmények bizonyos más feladatokat is ellátnak, mint a svéd általános nyugdíjalapok? Az általános nyugdíjalapok nem felelősek a nyugdíjárulékok beszedéséért vagy a nyugdíjak kifizetéséért, hanem egyetlen feladatuk a források kezelése a jövedelemalapú öregségi nyugdíjbiztosítási rendszer keretében. Ezeket az egyéb feladatokat ugyanakkor a svéd államon belül más hatóságok látják el, amelyeket szintén megilleti a svéd állam adómentessége.
- 24 Azon kérdést illetően, hogy az esetleges eltérő bánásmódot közérdeken alapuló nyomós indokok igazolják-e, a Bizottsághoz hasonlóan meg kell állapítani, hogy a Bíróság következetesen elutasította annak lehetőségét, hogy a jövedelemkiesés vagy az adminisztratív nehézségek a szabad mozgás korlátozásának érvényes indokát képezzék. A svéd kormány a maga részéről úgy véli, hogy az eltérő bánásmódot igazolja a svéd szociálpolitikai cél és annak finanszírozása biztosításának szükségessége.