

Kohtuasi C-39/23

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

26. jaanuar 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

24. jaanuar 2023

Kassaatorid:

KEVA

Landskapet Ålands pensionsfond

Kyrkans Centralfond

Vastustaja:

Skatteverket

Põhikohtuasja ese

Õigus nõuda Soomes asuvatele pensioniasutustele Rootsi äriühingute poolt makstud dividendile kohaldatud Rootsi kinnipeetava maksu tagastamist.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artiklis 63 sätestatud kapitali vaba liikumise ja Euroopa Kohtu praktika tõlgendamine, et selgitada, kas Soome pensioniasutustele makstud dividendi maksustamine kinnipeetava maksuga on koosõlas kapitali vaba liikumisega. ELTL artikkel 267.

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus: 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 päritolu riigi 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?

Teine küsimus: Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis milliseid kriteeriume tuleb arvesse võtta hindamisel, kas välisriigi riikliku pensioniasutuse olukord on objektiivselt võrreldav dividendide päritolu riigi ja selle üldiste pensionifondide olukorraga?

Kolmas küsimus: Kas võimalikku piirangut võib pidada põhjendatuks ülekaaluka üldise huviga?

Viidatud Euroopa Liidu õigusnormid ja Euroopa Kohtu praktika

ELTL artiklid 63–66

Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas C-252/14: Pensioenfonds Metaal en Techniek, EU:C:2016:402, punktid 44, 47, 48 ja 63.

Asjaomased riigisisesed õigusnormid

Kinnipeetava maksu seadus (Kupongskattelagen) (1970:624): artiklid 1, 4, 5 ja 27

Tulumaksuseadus (Inkomstskattelagen) (1999:1229): 6. peatüki artiklid 3, 4, 7 ja artikli 9 lõige 1; 7. peatüki artikli 2 lõige 1; 2. peatüki artikli 2 lõige 1

Põhjamaade vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu seadus (Lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna, edaspidi „Põhjamaade maksuleping“) (1996:1512): artikli 10 lõige 3 ja artikkel 25

Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Tööandjapensionikindlustus on Soomes seadusega ette nähtud ja kohustuslik. Soome tööandjapensioniskeem põhineb sellel, et tööandja teeb pensioniasutusele töötaja eest sissemaksed. Põhikohtuasjas tekkinud vaidlus puudutab kolme sellesse pensionisüsteemi kuuluvat pensioniasutust: KEVA, Landskapet Ålands pensionsfond (Ahvenamaa piirkonna pensionifond) ja Kyrkans Centralfond (kiriku keskfond), mis kõik on või on olnud kohustusliku tööandjapensioniskeemi alusel tegutsevate fondide valitsejad.

- 2 KEVA vastutab munitsipaalsektori töötajate tööandjapensionide eest ning täidab ka teatavaid haldusülesandeid, sealhulgas pensionide väljamaksmine ja pensionimaksete kogumine. KEVA on avalik-õiguslik juriidiline isik.
- 3 Landskapet Ålands pensionsfond vastutab Ahvenamaa piirkonna töötajate tööandjapensionide eest, kuid ei tegele väljamaksetega. Fond ei ole eraldiseisev juriidiline isik, vaid Ahvenamaa piirkonna osa. Fondi varasid hoitakse piirkonna eelarvest lahus.
- 4 Kyrkans Centralfond oli kuni 1. jaanuarini 2016 Soome Evangeelse Luterliku Kiriku töötajate pensioniasutus. Fond valitses kiriku kapitali ka muudel eesmärkidel, näiteks kiriku koguduste rahaliseks toetamiseks. Fond ei ole eraldiseisev juriidiline isik, vaid on Evangeelse Luterliku Kiriku osa.
- 5 Mis puudutab maksustamist, siis on KEVA suhtes Soomes kohaldatav maksuvabastus. Kyrkans Centralfond on Soomes vabastatud tulumaksust. Landskapet Ålands Pensionsfondi suhtes kehtib Soomes osaline maksuvabastus ja ta ei ole kohustatud tasuma maksu piiratud vastutusega äriühingutelt saadavatelt dividendidelt.
- 6 Rootsi allmänna pensionsfonderna (Rootsi üldised pensionifondid) peamine ülesanne on valitseda Rootsi üldise vanaduspensioniskeemi osaks oleva sissetulekupõhise vanaduspensionikapitali. Üldine vanaduspensioniskeem on omakorda riikliku ja kohustusliku sotsiaalkindlustussüsteemi osa. Riigi asutustena on üldised pensionifondid riigi osa. Seetõttu on nad hõlmatud riigi suhtes kohaldatava maksuvabastusega.
- 7 Kolm Soome pensioniasutust said aastatel 2003–2016 dividende Rootsi äriühingutelt. Dividendid maksustati Rootsi kinnipeetava maksuga. Kuna pensioniasutustele välja makstud dividende Soomes ei maksustatud, ei olnud võimalik Rootsi kinnipeetavat maksu Põhjamaade maksulepingu alusel maha arvata.
- 8 Pensioniasutused taotlesid Skatteverketilt (Rootsi maksuamet) Rootsi kinnipeetava maksu tagasimaksmist koos viivisega. Taotlust põhjendasid pensioniasutused väitega, et kinnipeetava maksuga maksustamine on vastuolus ELTL kohase kapitali vaba liikumise põhimõttega, kuna pensioniasutused on võrreldavad Rootsi üldiste pensionifondidega, mis on tulumaksust vabastatud.
- 9 Skatteverket (Rootsi maksuamet) jättis taotlused rahuldamata põhjendusega, et kõnealused pensioniasutused ei ole objektiivselt võrreldavas olukorras Rootsi üldiste pensionifondide olukorraga. Pensioniasutused esitasid maksuameti otsuse peale kaebuse Förvaltningsrätten i Falunile (Faluni halduskohus). Selle kohtu otsuse peale esitasid nad apellatsioonkaebuse Kammarrätten i Sundsvallile (Sundsvalli haldusajade apellatsioonikohus) ja viimati nimetatud kohtu otsuse peale viimaks kassatsioonkaebuse Högsta förvaltningsdomstolenile (Rootsi kõrgeim halduskohus).

Poolte peamised väited

- 10 Pensioniasutused väidavad, et asjaolu, et Rootsi maksustab Rootsi äriühingute poolt Soome avalik-õiguslikele pensioniasutustele makstavad dividendid kinnipeetava maksuga, on vastuolus ELTL artiklis 63 ette nähtud kapitali vaba liikumisega. Soome avalik-õiguslikud pensioniasutused on võrreldavad Rootsi üldiste pensionifondidega. Kuna Soome pensioniasutused on Soome tulumaksust vabastatud, ei saa nad Rootsi kinnipeetavat maksu Soomes maha arvata. Soome avalik-õiguslikud pensioniasutused on seega Rootsi üldiste pensionifondidega võrreldes ebasoodsamas olukorras, millega kaasneb ELTL kohase kapitali vaba liikumise piirang. Kõnealune piirang ei ole põhjendatud.
- 11 Soome riiklikud pensioniasutused on seisukohal, et neid tuleks kohelda samamoodi nagu Rootsi üldisi pensionifonde. Rootsi ja Soome pensionisüsteemidel on samasugune õiguslik korraldus ja ülesehitus, neid rahastatakse samal viisil ning neil on sama sotsiaalne funktsioon ja eesmärk. Pealegi toimivad pensionisüsteemi asutused peaaegu identselt. Samamoodi nagu Rootsi üldised pensionifondid on Rootsi riigi osa, on Landskapet Ålands pensionsfond ja Kyrkans Centralfond vastavalt Ahvenamaa piirkonna ja Evangeelse Luterliku Kiriku osa. KEVA on eraldiseisev juriidiline isik, kuid see ei välista selle fondi kohtlemist viisil, nagu koheldakse Rootsi üldisi pensionifonde, sest võrreldavust tuleb vaadelda tervikuna, see tähendab asutuste funktsioonist, eesmärgist ja tegevusest lähtudes.
- 12 Skatteverket (Rootsi maksuamet) väidab, et Soome pensioniasutused ja Rootsi üldised pensionifondid ei ole objektiivselt võrreldavas olukorras. Rootsi üldised pensionifondid ei ole iseseisvad juriidilised isikud, iga fond on moodustatud riigi kui juriidilise isiku osana. Riigiasutused ei ole seega iseseisvad juriidilised üksused, vaid on pelgalt riigi kui juriidilise üksuse osa. Isegi kui asuda seisukohale, et Soome pensioniasutused ja Rootsi üldised pensionifondid tegutsevad oma töökorralduse, funktsiooni ja eesmärgi poolest sarnastes tingimustes, ei ole nad objektiivselt võrreldavas olukorras, arvestades riigi tegevust ja riigis suhtes kohaldatava maksuvabastuse eesmärki.
- 13 Riigi suhtes kehtib maksuvabastus põhjusel, et maksustamine ei too riigikassasse vahendeid, vaid nõuab ulatuslikku haldamist. Maksuvabastuse eesmärk on seega täiesti teistsugune kui majandusliku topeltmaksustamise vältimine või vähendamine.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

- 14 Komisjon algatas Rootsi suhtes rikkumismenetluse ja väitis 2. detsembri 2021. aasta põhjendatud arvamuses, et ELTL artikliga 63 on vastuolus, et Rootsis üldistele pensionifondidele makstavaid dividende Rootsis ei maksustata, samal ajal kui teiste liikmesriikide võrreldavatele riiklikele pensioniasutustele makstavad dividendid maksustatakse kinnipeetava maksuga.

- 15 Euroopa Kohus sedastas kohtuasjas C-252/14, et residendist ja mitteresidendist pensionifondidele makstavate dividendide erinev kohtlemine, mis toob kaasa viimati nimetatud pensionifondide suurema maksukoormuse, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikliga 63 põhimõtteliselt keelatud. Viidatud kohtuasjas leidis Euroopa Kohus, et välisriigi pensionifondid ei ole riiklike pensionifondidega võrreldavas olukorras.
- 16 Viidatud kohtuasjas olid asjaomased õigussubjektid eraõiguslikud isikud, käesolev kohtuasi on aga seotud avalik-õiguslike isikutega, mistõttu ei tulene kohtuotsusest kohtuasjas C-252/14 otseseid juhiseid.
- 17 Samuti ei ole olemas ühtegi teist Euroopa Kohtu lahendit, mis annaks vastuse küsimusele, kas ELTL artikliga 63 on vastuolus, et riigi äriühingu poolt välisriigi avalik-õiguslikule pensioniasutusele makstavad dividendid maksustatakse kinnipeetava maksuga, samal ajal kui asjaomaseid dividende ei maksustata, kui nende saaja on riigi enda üldised pensionifondid.
- 18 Alaküsimustena tuleb uurida, kas Rootsi õigusnormide kohaldamine toob kaasa välisriigi pensioniasutuste ebasoodsa erineva kohtlemise, juhul kui need olukorrad on objektiivselt võrreldavad, ja kui see on nii, siis kas erinev kohtlemine on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga.
- 19 Neid küsimusi võib käsitleda mitmeti, nagu nähtub poolte seisukohtadest ning komisjoni ja Rootsi valitsuse vahelisest kirjavahetusest. Seoses küsimusega, kas tegemist on ebasoodsa erineva kohtlemisega, märgib Rootsi valitsus näiteks seda, et riigi otsus kohaldada enda suhtes maksuvabastust on pelgalt vahend, millega välditakse Rootsi sotsiaalkindlustussüsteemi rahastamiseks ette nähtud riigi ressursside ringlemist. See ei too riigile mingit tegelikku rahalist kasu, kuna sama tulemuse oleks võinud saavutada ka mõne muu vahendiga, näiteks riigi vahendite eraldamisega. Rootsi valitsuse sõnul tähendaks teistsugune käsitusviis tegelikult seda, et kapitali vabale liikumisele tuginedes saaks vaidlustada teiste liikmesriikide igasuguse maksustamise, mis aga Rootsi valitsuse arvates läheks ELTL artiklist 63 liiga kaugemale.
- 20 Komisjon on seisukohal, et arvestades eesmärki vähendada vajadust kehtestada riigiasutuste suhtes makse, mida nad peaksid maksma, kui nende suhtes ei oleks kohaldatav maksuvabastus, on teiste liikmesriikide asutused, mille töökorraldus ja ülesanne on sama, Rootsi üldiste pensionifondidega objektiivselt võrreldavas olukorras.
- 21 Teisalt võib Rootsi valitsusega nõustudes väita, et liidu õigus ei näe liikmesriikidele ette ühist kohustust osaleda üksteise sotsiaalkindlustussüsteemide rahastamises. Ei ole ühtegi olukorda, kus välisriigi riiklikul pensioniasutusel saaks *de facto* olla sama ülesanne nagu Rootsi sotsiaalkindlustussüsteemi üldistel pensionifondidel. Järelikult ei saa välisriigi riiklik pensioniasutus olla kunagi objektiivselt võrreldavas olukorras Rootsi riigi ja tema üldiste pensionifondide olukorraga.

- 22 Kui Rootsi valitsuse käsitusviisiga ei nõustuta, tekib pealegi küsimus, millistel tingimustel on olukorrad võrreldavad. Komisjon märgib sellega seoses, et teiste liikmesriikide riiklikke pensioniasutusi koheldakse ebasoodsamalt, arvestamata nende tegevust ja eesmärke või seda, millised on nende tegevuse aluseks olevad õigusnormid, kuidas on nende tegevus korraldatud või milline on nende rahastamine. Seda võib mõista nii, et komisjoni arvates tuleks olukordade võrreldavuse hindamisel arvesse võtta just sedalaadi tegureid. Högsta förvaltningsdomstolen (kõrgeim halduskohus) soovib teada, kas need kriteeriumid – ja/või muud kriteeriumid – on sellisel hindamisel määravad.
- 23 Selge ei ole ka see, kas võrreldavus peaks puudutama Rootsi riiki kui sellist või ainult Rootsi üldisi pensionifonde. Näiteks kas üksikjuhtumi hindamisel on oluline, et Soome pensioniasutused täidavad ka teatavaid muid ülesandeid kui Rootsi üldised pensionifondid? Rootsi üldised pensionifondid ei tegele pensionimaksete kogumise ega pensionide väljamaksmisega, nende ainuke ülesanne on valitseda sissetulekupõhise vanaduspensioniskeemi vahendeid. Kõnealuseid muid ülesandeid täidavad aga teised Rootsi riigi asutused, kes saavad riigi suhtes kohaldatavast maksuvabastusest samuti kasu.
- 24 Seoses küsimusega, kas võimalik erinev kohtlemine on põhjendatud ülekaaluka üldise huviga, tuleb viidata komisjoni märkusele, et Euroopa Kohus on järjekindlalt eitanud võimalust, et sissetuleku vähenemine või haldusraskused on mõjuvad põhjused vaba liikumise piiramiseks. Rootsi valitsus leiab omakorda, et erinev kohtlemine on põhjendatud vajadusega kaitsta Rootsi sotsiaalpoliitika eesmärki ja selle rahastamist.