

**Sprawa C-39/23**

**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości**

**Data wpływu:**

26 stycznia 2023 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Szwecja)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

24 stycznia 2023 r.

**Strona skarżąca:**

KEVA

Landskapet Ålands pensionsfond

Kyrkans Centralfond

**Druga strona postępowania:**

Skatteverket

**Przedmiot postępowania głównego**

Prawo do zwrotu szwedzkiego podatku u źródła pobieranego od dywidend wypłacanych przez spółki szwedzkie funduszom emerytalno-rentowym mającym siedzibę w Finlandii.

**Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

Wykładnia swobodnego przepływu kapitału przewidzianego w art. 63 TFUE i orzecznictwa Trybunału w celu wyjaśnienia, czy zgodnie ze swobodnym przepływem kapitału jest pobieranie podatku u źródła od dywidend wypłacanych fińskim funduszom emerytalno-rentowym. Artykuł 267 TFUE.

## **Pytania prejudycjalne**

Pytanie pierwsze: czy okoliczność, że dywidendy wypłacane przez spółki krajowe zagranicznym publicznym funduszom emerytalno-rentowym są opodatkowane podatkiem u źródła, podczas gdy analogiczne dywidendy nie są opodatkowane, jeżeli przypadają samemu państwu za pośrednictwem jego powszechnych funduszy emerytalno-rentowych, stanowi niekorzystne odmienne traktowanie tego rodzaju, iż pociąga za sobą ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału zakazane, co do zasady, przez art. 63 TFUE?

Pytanie drugie: w przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze – jakie kryteria należy brać pod uwagę przy ocenie, czy zagraniczny publiczny fundusz emerytalno-rentowy znajduje się w sytuacji obiektywnie porównywalnej z sytuacją samego państwa i jego powszechnych funduszy emerytalno-rentowych?

Pytanie trzecie: czy ewentualne ograniczenie można uznać za uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego?

## **Powołane przepisy prawa Unii i orzecznictwo Trybunału**

Artykuły 63–66 TFUE

Wyrok Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, pkt 44, 47, 48, 63

## **Powołane przepisy prawa krajowego**

Kupongskattelagen (ustawa o podatku u źródła) (1970:624): §§ 1, 4, 5, 27

Inkomstskattelagen (ustawa o podatku dochodowym) (1999:1229): rozdział 6, §§ 3, 4, 7, § 9 akapit pierwszy; rozdział 7, § 2 akapit pierwszy; rozdział 2, § 2 akapit pierwszy

Lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (ustawa o traktacie w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartym przez państwa nordyckie) (1996:1512) (zwanym dalej „nordyckim traktatem podatkowym”): art. 10 ust. 3, art. 25

## **Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania głównego**

- 1 Pracownicze ubezpieczenie emerytalno-rentowe jest w Finlandii uregulowane aktem rangi ustawowej i ma charakter obowiązkowy. Fiński system pracowniczego ubezpieczenia emerytalno-rentowego opiera się na zasadzie, zgodnie z którą pracodawca odprowadza w imieniu pracownika składki do

funduszu emerytalno-rentowego. Spory w postępowaniu głównym dotyczą trzech funduszy emerytalno-rentowych objętych owym systemem, mianowicie KEVA, Landskapet Ålands pensionsfond (funduszu emerytalno-rentowego regionu Wysp Alandzkich) i Kyrkans Centralfond (centralnego funduszu kościelnego). Wszystkie te fundusze zarządzają lub zarządzały środkami w ramach ustawowego systemu pracowniczego ubezpieczenia emerytalno-rentowego.

- 2 Fundusz KEVA jest odpowiedzialny za emerytury i renty zakładowe pracowników sektora komunalnego; ponadto wykonuje on określone zadania administracyjne, na przykład wypłaca emerytury i renty oraz pobiera składki emerytalno-rentowe. KEVA jest osobą prawną prawa publicznego.
- 3 Fundusz Landskapet Ålands pensionsfond jest odpowiedzialny za emerytury i renty zakładowe pracowników w regionie Wysp Alandzkich. Nie obsługuje on wypłat. Nie jest on także odrębną osobą prawną, lecz stanowi część regionu Wysp Alandzkich. Środki funduszu są oddzielone od budżetu tego regionu.
- 4 Fundusz Kyrkans Centralfond był, do dnia 1 stycznia 2016 r., funduszem emerytalno-rentowym dla pracowników Ewangelicko-Luterańskiego Kościoła Finlandii. Zarządzał on również aktywami tego kościoła w innych celach, na przykład udzielał wsparcia finansowego lokalnym wspólnotom wiernych. Fundusz ten nie jest odrębną osobą prawną, lecz stanowi część Ewangelicko-Luterańskiego Kościoła Finlandii.
- 5 Jeśli chodzi o aspekty podatkowe, fundusz KEVA jest zwolniony z podatku w Finlandii. Fundusz Kyrkans Centralfond jest w praktyce zwolniony z podatku dochodowego w Finlandii. Fundusz Landskapet Ålands Pensionsfond jest częściowo zwolniony z podatku w Finlandii i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od dywidend wypłacanych przez spółki kapitałowe.
- 6 Głównym zadaniem szwedzkich allmänna pensionsfonderna (powszechnych funduszy emerytalno-rentowych; zwanych dalej „PFER”) jest zarządzanie aktywami zgromadzonymi na poczet emerytur opartych na dochodach, które stanowią część szwedzkiego powszechnego systemu świadczeń emerytalnych. Rzeczony system jest z kolei elementem publicznego i obowiązkowego systemu zabezpieczenia społecznego. PFER wchodzi, jako organy wykonujące władzę publiczną, w skład aparatu państwa. Korzystają one zatem z przysługującego państwu zwolnienia z podatku.
- 7 W latach 2003–2016 te trzy fińskie fundusze emerytalno-rentowe otrzymywały dywidendy wypłacane przez spółki szwedzkie. Rzeczony dywidendy podlegały szwedzkiemu podatkowi u źródła. Ponieważ owe dywidendy nie były opodatkowane po stronie funduszy emerytalno-rentowych w Finlandii, szwedzki podatek u źródła nie mógł zostać odliczony zgodnie z nordyckim traktatem podatkowym.
- 8 Fundusze emerytalno-rentowe wystąpiły do Skatteverket (szwedzkiego organu podatkowego) o zwrot szwedzkiego podatku u źródła powiększonego o odsetki.

Na poparcie swoich wniosków te fundusze emerytalno-rentowe podniosły, że pobieranie podatku u źródła jest sprzeczne ze swobodnym przepływem kapitału przewidzianym w traktacie FUE, ponieważ znajdują się one w sytuacji porównywalnej z sytuacją PFER, które są zwolnione z podatku dochodowego.

- 9 Szwedzki organ podatkowy oddalił owe wnioski, ponieważ przyjął, że owe fundusze emerytalno-rentowe nie znajdują się w sytuacji obiektywnie porównywalnej z sytuacją szwedzkich PFER. Te fundusze emerytalno-rentowe zaskarżyły decyzję szwedzkiego organu podatkowego do Förvaltningsrätten i Falun (sądu administracyjnego w Falun). Następnie wniosły apelację od orzeczenia tego sądu do Kammarrätten i Sundsvall (apelacyjnego sądu administracyjnego w Sundsvall); z kolei od wyroku wydanego przez ten sąd odwołały się one do Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego).

### **Główne argumenty stron**

- 10 Fundusze emerytalno-rentowe argumentują, że pobieranie przez Szwecję podatku u źródła od pochodzących ze Szwecji dywidend wypłacanych fińskim funduszom emerytalno-rentowym będącym podmiotami prawa publicznego jest sprzeczne ze swobodnym przepływem kapitału przewidzianym w art. 63 TFUE. Fińskie fundusze emerytalno-rentowe będące podmiotami prawa publicznego należy porównywać ze szwedzkimi PFER. Ponieważ fińskie fundusze emerytalno-rentowe są zwolnione z fińskiego podatku dochodowego, nie mogą one odliczyć w Finlandii szwedzkiego podatku u źródła. Fińskie fundusze emerytalno-rentowe będące podmiotami prawa publicznego znajdują się zatem w niekorzystnej sytuacji w porównaniu ze szwedzkimi PFER, co pociąga za sobą ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału przewidzianym w traktacie FUE. Ograniczenie to nie może być uzasadnione.
- 11 Fińskie publiczne fundusze emerytalno-rentowe są zdania, że powinny być traktowane na równi ze szwedzkimi PFER. Systemy emerytalno-rentowe szwedzki i fiński mają taką samą konstrukcję i strukturę prawną, są finansowane w ten sam sposób, pełnią tę samą funkcję społeczną i zmierzają do osiągnięcia tego samego celu społecznego. Ponadto instytucje systemów emerytalno-rentowych działają niemal identycznie. Tak jak szwedzkie PFER stanowią część państwa szwedzkiego, tak fundusze Landskapet Ålands pensionsfond i Kyrkans Centralfond są częścią, odpowiednio, regionu Wysp Alandzkich oraz Ewangelicko-Luterańskiego Kościoła Finlandii. Fundusz KEVA jest wyposażony we własną osobowość prawną, co jednak nie stoi na przeszkodzie traktowaniu go tak samo jak PFER, ponieważ porównywalność należy rozpatrywać w ujęciu całościowym, to znaczy z uwzględnieniem funkcji i celów funduszy oraz prowadzonej przez nie działalności.
- 12 Szwedzki organ podatkowy argumentuje, że fińskie fundusze emerytalno-rentowe i szwedzkie PFER nie znajdują się w sytuacji obiektywnie porównywalnej. PFER

nie są niezależnymi osobami prawnymi, gdyż każdy z nich jest emanacją państwa jako osoby prawnej. Organy wykonujące władzę publiczną nie są więc niezależnymi osobami prawnymi, lecz jedynie wchodzi w skład osoby prawnej, jaką jest państwo. Nawet gdyby należało uznać, że fińskie fundusze emerytalno-rentowe i PFER prowadzą swoją działalność w podobnych warunkach, jeśli chodzi o sposób ich organizacji, pełnione funkcje oraz zamierzony cel, to nie można przyjąć, iż znajdują się one w sytuacji obiektywnie porównywalnej w odniesieniu do działań państwa i celu przyświecającego zwolnieniu państwa z podatku.

- 13 Uzasadnieniem zwolnienia państwa z podatku jest fakt, że jego opodatkowanie nie przysparzałoby skarbowi państwa żadnych środków, natomiast wymagałoby istnienia rozbudowanej administracji. Zwolnienie z podatku zmierza zatem do osiągnięcia zupełnie innego celu niż uniknięcie podwójnego opodatkowania lub złagodzenie związanych z nim dolegliwości.

#### **Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego**

- 14 Komisja wszczęła przeciwko Szwecji postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego i wskazała, w uzasadnionej opinii z dnia 2 grudnia 2021 r., że sprzeczna z art. 63 TFUE jest sytuacja, w której dywidendy wypłacane PFER nie są opodatkowane w Szwecji, podczas gdy od dywidend wypłacanych porównywalnym publicznym funduszom emerytalno-rentowym mającym siedzibę w innych państwach członkowskich pobierany jest podatek u źródła.
- 15 W wyroku w sprawie C-252/14 Trybunał orzekł, że odmienne traktowanie dywidend wypłacanych funduszom emerytalnym będącym rezydentami i funduszom emerytalnym niebędącym rezydentami, które skutkuje większym obciążeniem podatkowym tych ostatnich, stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału zakazane, co do zasady, przez art. 63 TFUE. W tym orzeczeniu Trybunał uznał, że zagraniczne fundusze emerytalne nie znajdują się w sytuacji porównywalnej z sytuacją krajowych funduszy emerytalnych.
- 16 Niemniej jednak w tamtym przypadku chodziło o podmioty prawa prywatnego, zaś ze względu na fakt, że niniejsza sprawa dotyczy podmiotów prawa publicznego, wyrok w sprawie C-252/14 nie dostarcza żadnych bezpośrednich wskazówek.
- 17 Nie istnieje też żadne inne orzeczenie Trybunału wyjaśniające, czy art. 63 TFUE stoi na przeszkodzie temu, aby dywidendy wypłacane przez spółkę krajową zagranicznemu publicznemu funduszowi emerytalno-rentowemu były opodatkowane podatkiem u źródła w sytuacji, w której analogiczne dywidendy nie są opodatkowane, jeżeli przypadają samemu państwu za pośrednictwem jego powszechnych funduszy emerytalno-rentowych.

- 18 Wymagające zbadania kwestie szczegółowe dotyczą tego, czy stosowanie przepisów szwedzkich powoduje niekorzystne odmienne traktowanie zagranicznych funduszy emerytalno-rentowych; tego, czy w takim przypadku owe sytuacje są obiektywnie porównywalne, oraz – jeżeli tak jest – tego, czy odmienne traktowanie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.
- 19 Na te zagadnienia można spoglądać z różnych perspektyw, o czym świadczą stanowiska stron oraz korespondencja wymieniana przez Komisję i rząd szwedzki. Jeśli chodzi o kwestię istnienia niekorzystnego odmiennego traktowania, rząd szwedzki podnosi na przykład, że podjęta przez państwo decyzja o nieopodatkowywaniu samego siebie stanowi po prostu narzędzie pozwalające uniknąć powstania zamkniętego obiegu środków publicznych służących finansowaniu szwedzkiego systemu zabezpieczenia społecznego. Nie przynosi ona państwu żadnych rzeczywistych korzyści finansowych, ponieważ taki sam efekt mógłby zostać osiągnięty za pomocą innego narzędzia, na przykład w drodze alokacji zasobów publicznych. Zdaniem rządu szwedzkiego odmienne podejście oznaczałoby w praktyce, że każdy środek podatkowy przyjęty przez inne państwo członkowskie można by zakwestionować na gruncie swobodnego przepływu kapitału, co – zdaniem tego rządu – dalece wykraczałoby poza zakres stosowania art. 63 TFUE.
- 20 Komisja uważa, że jeśli chodzi o cel polegający na zmniejszeniu potrzeby przekazywania organom wykonującym władzę publiczną podatków, które byłyby one zobowiązane płacić, gdyby nie były zwolnione, instytucje regulowane w ten sam sposób oraz pełniące te same zadania w innych państwach członkowskich znajdują się w sytuacji obiektywnie porównywalnej z sytuacją PFER.
- 21 Można też jednak twierdzić, jak czyni to rząd szwedzki, że prawo Unii nie przewiduje po stronie państw członkowskich żadnego wspólnego obowiązku przyczyniania się do wzajemnego finansowania swoich systemów zabezpieczenia społecznego. Nie ma miejsca sytuacja, w której zagraniczny publiczny fundusz emerytalno-rentowy wykonywałby de facto te same zadania co PFER w ramach szwedzkiego systemu zabezpieczenia społecznego. W związku z tym zagraniczny publiczny fundusz emerytalno-rentowy nigdy nie może się znaleźć w sytuacji obiektywnie porównywalnej z sytuacją państwa szwedzkiego i jego PFER.
- 22 Ponadto, jeżeli stanowisko rządu szwedzkiego nie zostanie zaakceptowane, nasuwa się pytanie, jakie elementy są wymagane, aby można było mówić o porównywalności sytuacji. Komisja wskazuje w tym względzie, że publiczne fundusze emerytalno-rentowe z innych państw członkowskich są traktowane mniej korzystnie niezależnie od prowadzonej przez nie działalności i od realizowanych przez nie celów, a także od tego, w jaki sposób są one regulowane, zorganizowane i finansowane. Można to rozumieć tak, że zdaniem Komisji to właśnie tego rodzaju czynniki należy brać pod uwagę przy ocenie porównywalności sytuacji. Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) zwraca się o wyjaśnienie, czy te kryteria – lub też inne kryteria – powinny być rozstrzygające przy przeprowadzaniu takiej oceny.

- 23 Nasuwa się też pytanie, czy porównania należy dokonywać z państwem szwedzkim jako takim, czy może tylko z samymi PFER. Na przykład: czy dla oceny w konkretnym przypadku ma znaczenie to, że fińskie fundusze emerytalno-rentowe wykonują także pewne zadania odmienne od zadań szwedzkich PFER? PFER nie zajmują się pobieraniem składek emerytalno-rentowych ani wypłatą świadczeń, zaś ich jedynym zadaniem jest zarządzanie środkami w ramach systemu zabezpieczeń emerytalnych opartych na dochodach. Te pozostałe zadania są jednak wykonywane przez inne organy państwa szwedzkiego, które również korzystają z przysługującego mu zwolnienia z podatku.
- 24 Jeśli chodzi o kwestię, czy ewentualne odmienne traktowanie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, należy zauważyć, jak uczyniła to Komisja, że Trybunał konsekwentnie odmawia uznania, iż utrata dochodu lub trudności natury administracyjnej stanowią ważne względy mogące uzasadnić ograniczenie swobody przepływu. Rząd szwedzki uważa z kolei, że odmienne traktowanie jest uzasadnione potrzebą zagwarantowania realizacji celu z dziedziny szwedzkiej polityki społecznej oraz jego finansowania.

DOKUMENT ROBOCZY