

**Zadeva C-39/23**

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča**

**Datum vložitve:**

26. januar 2023

**Predložitveno sodišče:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Švedska)

**Datum predložitvene odločbe:**

24. januar 2023

**Pritožniki:**

KEVA

Landskapet Ålands pensionsfond

Kyrkans Centralfond

**Nasprotna stranka v pritožbenem postopku:**

Skatteverket

---

**Predmet postopka v glavni stvari**

Pravica do povračila švedskega davčnega odtegljaja od dividend švedskih družb, izplačanih pokojninskim zavodom s sedežem na Finskem.

**Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe**

Razlaga prostega pretoka kapitala iz člena 63 PDEU in sodne prakse Sodišča za pojasnitev, ali je s prostim pretokom kapitala združljivo obračunavanje davčnega odtegljaja na dividende, izplačane finskiim pokojninskim zavodom. Člen 267 PDEU.

## Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje: Ali dejstvo, da so dividende, ki jih domače družbe izplačajo tujim javnim pokojninskim zavodom, obdavčene pri viru, medtem ko ustrezne dividende niso obdavčene, če se izplačajo lastni državi prek njenih splošnih pokojninskih skladov, pomeni tako negativno različno obravnavanje, ki pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členom 63 PDEU?

Drugo vprašanje: Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, katera merila je treba upoštevati pri presoji, ali je položaj tujega javnega pokojninskega zavoda objektivno primerljiv s položajem lastne države in njenih splošnih pokojninskih skladov?

Tretje vprašanje: Ali se lahko morebitna omejitev šteje za upravičeno s pomembnimi razlogi javnega interesa?

## Navajane določbe prava Unije in sodna praksa Sodišča

Členi 63-66 PDEU.

Sodba z dne 2. junija 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, točke 44, 47, 48 in 63.

## Upoštevne določbe nacionalnega prava

Kupongskattelagen (zakon o davčnem odtegljaju) (1970:624): členi 1, 4, 5 in 27.

Inkomstskattelagen (zakon o dohodnini) (1999:1229): poglavje 6, členi 3, 4, 7 in 9, prvi odstavek; poglavje 7, člen 2, prvi odstavek; poglavje 2, člen 2, prvi odstavek.

Lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (zakon o sporazumu o izogibanju dvojnega obdavčevanja med nordijskimi državami) (1996:1512) (v nadaljevanju: nordijski davčni sporazum): člena 10(3) in 25.

## Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Poklicno pokojninsko zavarovanje je na Finskem zakonsko urejeno in obvezno. Finski poklicni pokojninski sistem temelji na tem, da delodajalec v imenu delavca plačuje prispevke pokojninskemu zavodu. Spori v postopkih v glavni stvari se nanašajo na tri pokojninske zavode znotraj tega pokojninskega sistema: KEVA, Landskapet Ålands pensionsfond (pokojninski sklad regije Åland) in Kyrkans Centralfond (osrednji sklad Cerkve), ki vsi upravljajo ali so upravljali sklade v okviru sistema obveznega poklicnega pokojninskega zavarovanja.

- 2 KEVA je odgovoren za poklicne pokojnine zaposlenih v občinskem sektorju in opravlja tudi nekatere upravne naloge, vključno z izplačevanjem pokojnin in pobiranjem pokojninskih prispevkov. KEVA je pravna oseba javnega prava.
- 3 Landskapet Ålands pensionsfond je odgovoren za poklicne pokojnine zaposlenih v regiji Åland, vendar ne skrbi za izplačila. Ni ločena pravna oseba, temveč je del regije Åland. Sredstva sklada se hranijo ločeno od proračuna regije.
- 4 Kyrkans Centralfond je bil do 1. januarja 2016 pokojninski zavod za zaposlene v Evangeličanski luteranski cerkvi na Finskem. Sklad upravlja tudi cerkveni kapital za druge namene, kot je zagotavljanje finančne podpore cerkvenim skupnostim. Ni samostojna pravna oseba, temveč je del Evangeličanske luteranske cerkve.
- 5 Kar zadeva obdavčitev, je KEVA na Finskem oproščen plačila davkov. Kyrkans Centralfond je v praksi na Finskem oproščen plačila davka od dohodkov. Landskapet Ålands pensionsfond je na Finskem delno oproščen plačila davkov in ni zavezan plačilu davka od dividend družb z omejeno odgovornostjo.
- 6 Glavna naloga švedskih allmänna pensionsfonderna (splošni pokojninski skladi) je upravljanje kapitala, ki pripada starostni pokojnini na podlagi dohodka, ki je del švedskega splošnega sistema starostnih pokojnin. Ta pa je del javnega in obveznega sistema socialne varnosti. Splošni pokojninski skladi so v vlogi državnih organov del države. Zato so zajeti v državno oprostitvev davka.
- 7 Med letoma 2003 in 2016 so navedeni trije finski pokojninski zavodi prejeli dividende od švedskih podjetij. Dividende so bile obdavčene s švedskim davčnim odtegljajem. Ker dividende na Finskem niso bile obdavčene pri pokojninskih zavodih, švedskega davčnega odtegljaja ni bilo mogoče odšteti v skladu z nordijskim davčnim sporazumom.
- 8 Pokojninski zavodi so pri Skatteverket (švedska davčna agencija) zaprosili za vračilo švedskega odtegnjenega davka z obrestmi. V podporo svojim zahtevkom so trdili, da je obračunavanje davčnega odtegljaja v nasprotju s prostim pretokom kapitala po Pogodbi o delovanju Evropske unije, ker so primerljivi s splošnimi pokojninskimi skladi, ki so oproščeni davka od dohodka.
- 9 Švedska davčna agencija je vloge zavrnila, ker naj položaj teh pokojninskih zavodov ne bi bil objektivno primerljiv s položajem švedskih splošnih pokojninskih skladov. Pokojninski zavodi so pri Förvaltningsrätten i Falun (upravno sodišče, Falun) vložili tožbo zoper to odločbo. Nato so zoper sodbo tega sodišča vložili pritožbo pri Kammarrätten i Sundsvall (pritožbeno upravno sodišče, Sundsvall) in nazadnje zoper sodbo zadnjenavedenega sodišča pritožbo pri Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče).

**Glavne trditve strank**

- 10 Pokojninski zavodi trdijo, da je švedsko obračunavanje davčnega odtegljaja od dividend s Švedske, izplačanih finskim javnopravnim pokojninskim zavodom, v nasprotju s prostim pretokom kapitala iz člena 63 PDEU. Finske javnopravne pokojninske zavode naj bi bilo treba primerjati s švedskimi splošnimi pokojninskimi skladi. Ker so finski pokojninski zavodi oproščeni finskega davka od dohodkov, na Finskem ne morejo odbiti švedskega davčnega odtegljaja. Finski javnopravni pokojninski zavodi naj bi bili tako v primerjavi s švedskimi splošnimi pokojninskimi skladi v slabšem položaju, kar naj bi pomenilo omejitev prostega pretoka kapitala po Pogodbi o delovanju Evropske unije. Te omejitve naj ne bi bilo mogoče upravičiti.
- 11 Finski javni pokojninski zavodi menijo, da jih je treba izenačiti s švedskimi splošnimi pokojninskimi skladi. Švedski in finski pokojninski sistem naj bi imela enak pravni status in strukturo, financirala naj bi se na enak način ter naj bi imela enako socialno funkcijo in namen. Poleg tega naj bi institucije pokojninskih sistemov delovale skoraj popolnoma enako. Tako kot so švedski splošni pokojninski skladi del švedske države, sta Landskapet Ålands pensionsfond in Kyrkans Centralfond del regije Åland oziroma Evangelicanske luteranske cerkve. KEVA je samostojna pravna oseba, vendar naj to ne bi izključevalo, da se obravnava enako kot splošni pokojninski skladi, saj je treba primerljivost presojati kot celoto, torej na podlagi funkcije in namena institucij ter dejavnosti, ki jih opravljajo.
- 12 Švedska davčna agencija trdi, da finski pokojninski zavodi in švedski splošni pokojninski skladi niso v objektivno primerljivem položaju. Splošni pokojninski skladi niso samostojne pravne osebe, saj je vsak organ emanacija države kot pravne osebe. Državni organi torej niso neodvisne pravne osebe, ampak so le del pravne osebe države. Tudi če bi za finske pokojninske zavode in splošne pokojninske sklade veljalo, da svoje dejavnosti opravljajo pod podobnimi pogoji v smislu organizacije, funkcije in namena, naj ne bi bilo mogoče šteti, da so v objektivno primerljivem položaju glede dejavnosti države in namena davčne oprostitve države.
- 13 Davčna oprostitve države naj bi bila utemeljena s tem, da obdavčitev ne prinaša nobenih sredstev v državno blagajno, zahteva pa obsežno upravljanje. Namen davčne oprostitve naj bi bil torej povsem drugačen od izogibanja ali zmanjševanja dvojnega gospodarskega obdavčevanja.

**Kratek povzetek obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe**

- 14 Komisija je proti Švedski sprožila postopek za ugotavljanje kršitev in v obrazloženem mnenju z dne 2. decembra 2021 trdila, da člen 63 PDEU nasprotuje temu, da dividende, izplačane v splošne pokojninske sklade, na Švedskem niso obdavčene, medtem ko se od dividend, izplačanih primerljivim javnim

pokojniskim zavodom s sedežem v drugih državah članicah, obračuna davčni odtegljaj.

- 15 Sodišče je v zadevi C-252/14 odločilo, da različno obravnavanje dividend, izplačanih pokojninskim skladom rezidentom in nerezidentom, zaradi katere so zadnji višje obdavčeni, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členom 63 PDEU. V navedeni zadevi je Sodišče ugotovilo, da položaj tujih pokojninskih skladov ni primerljiv s položajem nacionalnih pokojninskih skladov.
- 16 Vendar so bili v tistem primeru zadevni subjekti zasebnopravni subjekti, v obravnavanih zadevah pa gre za osebe javnega prava, zato sodba v zadevi C-252/14 ne daje nobenih neposrednih smernic.
- 17 Prav tako nobena druga sodba Sodišča ne pojasnjuje, ali člen 63 PDEU nasprotuje temu, da se od dividend, ki jih nacionalna družba izplača tujemu javnemu pokojninskemu zavodu, odtegne davek pri viru, kadar ustrezne dividende niso obdavčene, če se izplačajo lastni državi prek njenih splošnih pokojninskih skladov.
- 18 Podvprašanji, ki ju je treba preučiti, sta, ali uporaba švedskih pravil pomeni negativno različno obravnavanje tujih pokojninskih zavodov, ali sta v tem primeru ta položaja objektivno primerljiva, in če je tako, ali je različno obravnavanje upravičeno s pomembnimi razlogi javnega interesa.
- 19 Na ti vprašanji je mogoče gledati različno, kot je razvidno iz stališč strank ter korespondence med Komisijo in švedsko vlado. Švedska vlada glede vprašanja, ali gre za negativno različno obravnavanje, na primer trdi, da je odločitev države, da se ne obdavči, zgolj instrument za izogibanje kroženju državnih sredstev za financiranje švedskega sistema socialne varnosti. Državi ne prinaša nobene dejanske finančne koristi, saj bi bilo mogoče enak rezultat doseči z drugim instrumentom, na primer z dodelitvijo državnih sredstev. Po mnenju švedske vlade bi drugačen pristop v praksi pomenil, da bi bilo mogoče vsako obdavčitev drugih držav članic izpodbijati zaradi prostega pretoka kapitala, kar po mnenju te vlade daleč presega člen 63 PDEU.
- 20 Komisija meni, da so institucije, ki so v drugih državah članicah enako urejene in imajo enako poslanstvo, glede cilja zmanjšanja potrebe po dodelitvi davkov, ki bi jih morali plačati državni organi, če ne bi bili oproščeni, v objektivno primerljivem položaju kot splošni pokojninski skladi.
- 21 Po drugi strani je mogoče trditi, kot to počne švedska vlada, da v skladu s pravom Unije države članice nimajo skupne obveznosti, da bi prispevale k financiranju sistemov socialne varnosti drugih držav članic. Ni položaja, v katerem bi tuj javni pokojninski zavod dejansko lahko imel enako nalogo kot splošni pokojninski skladi v švedskem sistemu socialne varnosti. Zato tuj javni pokojninski zavod nikoli ne more biti v položaju, ki bi bil objektivno primerljiv s položajem švedske države in njenih splošnih pokojninskih skladov.

- 22 Poleg tega se, če pristop švedske vlade ne bo sprejet, postavlja vprašanje, kaj bi bilo potem potrebno, da bi bila položaja primerljiva. Komisija v zvezi s tem opozarja, da so javni pokojninski zavodi iz drugih držav članic obravnavani manj ugodno ne glede na svoje dejavnosti in cilje ali način ureditve, organizacije in financiranja. To je mogoče razumeti tako, da je po mnenju Komisije pri presoji primerljivosti položajev treba upoštevati prav tovrstne dejavnike. Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče) prosi za napotke, ali bi morala biti pri takšni presoji odločilna ta merila – in/ali druga merila –.
- 23 Vprašanje je tudi, ali je treba primerjavo opraviti s švedsko državo kot tako ali le s samimi splošnimi pokojninskimi skladi. Ali je na primer za presajo v posameznem primeru pomembno, da finski pokojninski zavodi opravljajo tudi nekatere druge naloge kot švedski splošni pokojninski skladi? Splošni pokojninski skladi niso zadolženi za zbiranje pokojninskih prispevkov ali izplačevanje pokojnin, temveč imajo izključno nalogo upravljanja sredstev v okviru sistema zavarovanja za starostne pokojnine na podlagi dohodka. Te druge naloge pa opravljajo drugi organi v okviru švedske države, ki so prav tako upravičeni do davčne oprostitve države.
- 24 V zvezi z vprašanjem, ali je morebitno različno obravnavanje upravičeno s pomembnimi razlogi javnega interesa, je treba opozoriti, kot je to storila Komisija, da Sodišče dosledno zavrača možnost, da bi izguba dohodka ali upravne težave bile utemeljen razlog za omejitev svobode gibanja. Švedska vlada pa meni, da je različna obravnavo upravičena s potrebo po zaščiti cilja švedske socialne politike in njenega financiranja.