

Věc C-39/23

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

26. ledna 2023

Předkládající soud:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švédsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

24. ledna 2023

Navrhovatelé:

KEVA

Landskapet Ålands pensionsfond

Kyrkans Centralfond

Odpůrce:

Skatteverket

Předmět sporu v původním řízení

Právo na vrácení švédské srážkové daně vybírané z dividend švédských společností vyplácených penzijním institucím usazeným ve Finsku.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad volného pohybu kapitálu podle článku 63 SFEU a judikatury Soudního dvora za účelem objasnění, zda je uvalení srážkové daně na dividendy vyplácené finským penzijním institucím slučitelné s volným pohybem kapitálu. Článek 267 SFEU.

Předběžné otázky

Otázka 1: Představuje skutečnost, že dividendy vyplácené tuzemskými společnostmi zahraničním veřejným penzijním institucím podléhají srážkové dani, zatímco odpovídající dividendy nejsou zdaněny, pokud připadají vlastnímu státu prostřednictvím jeho všeobecných penzijních fondů, natolik negativní rozdílné zacházení, že toto zacházení vede k omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 63 SFEU?

Otázka 2: V případě kladné odpovědi na první otázku, jaká kritéria je třeba zohlednit při posouzení, zda se zahraniční veřejnoprávní penzijní instituce nachází v situaci, která je objektivně srovnatelná se situací vlastního státu a jeho všeobecných penzijních fondů?

Otázka 3: Lze případné omezení považovat za odůvodněné naléhavými důvody veřejného zájmu?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva a judikatura Soudního dvora

Články 63 až 66 SFEU

Rozsudek Soudního dvora ve věci C-252/14, Pensioenfonds Metaal en Techniek, EU:C:2016:402, body 44, 47, 48 a 63.

Příslušná ustanovení vnitrostátního práva

Kupongskattelagen (zákon o dani z dividend) (1970: 624): články 1, 4, 5 a 27

Inkomstskattelagen (zákon o dani z příjmu) (1999:1229): kap. 6, články 3, 4, 7 a čl. 9 odst. 1; kap. 7, čl. 2 odst. 1; kap. 2, čl. 2 odst. 1

Lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (zákon o smlouvě o zamezení dvojího zdanění mezi severskými zeměmi) (1996:1512) (dále jen „severská daňová smlouva“: článek 10 odst. 3 a článek 25)

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Zaměstnanecké penzijní pojištění je ve Finsku ustanoveno zákonem a je povinné. Finský zaměstnanecký penzijní systém je založen na tom, že zaměstnavatel platí příspěvky za zaměstnance penzijní instituci. Spor v původním řízení zahrnuje tři penzijní instituce v rámci penzijního systému: KEVA, Landskapet Ålands pensionsfond (penzijní fond regionu Ålandy) a Kyrkans Centralfond (ústřední fond církve), které spravují nebo spravovaly prostředky v rámci zákonného systému zaměstnaneckého penzijního pojištění.

- 2 KEVA je odpovědná za zaměstnanecké důchody zaměstnanců v komunálním sektoru a vykonává též některé administrativní úkoly, včetně vyplácení důchodů a výběru příspěvků na penzijní pojištění. KEVA je právnickou osobou veřejného práva.
- 3 Landskapet Ålands pensionsfond je odpovědný za zaměstnanecké důchody pro zaměstnance regionu Åland, ale nemá na starosti jejich vyplácení. Nejedná se o samostatný právní subjekt, nýbrž o součást regionu Åland. Aktiva fondu jsou oddělena od regionálního rozpočtu.
- 4 Kyrkans Centralfond byl do 1. ledna 2016 penzijní institucí pro zaměstnance evangelické luteránské církve ve Finsku. Fond spravuje církevní kapitál i pro jiné účely, například pro poskytování finanční podpory církevním sborům. Fond není samostatným právním subjektem, nýbrž součástí evangelické luteránské církve.
- 5 Co se týče zdanění, společnost KEVA je ve Finsku osvobozena od daně. Kyrkans Centralfond je ve Finsku v praxi osvobozen od daně z příjmu. Landskapet Ålands Pensionsfond je ve Finsku částečně osvobozen od daně a nepodléhá dani z dividend od akciových společností.
- 6 Hlavním úkolem švédských allmänna pensionsfonderna (všeobecných penzijních fondů, dále jen „VP fondy“) je spravovat kapitál náležející ke starobnímu důchodu závislému na příjmech, který je součástí švédského všeobecného systému důchodového pojištění. Ten je dále součástí veřejného a povinného systému sociálního zabezpečení. VP fondy jsou jakožto státní orgány součástí státu. Vztahuje se na ně tak osvobození státu od daně.
- 7 V letech 2003 až 2016 obdržely tři finské penzijní instituce ze strany švédských společností dividendy. Dividendy podléhaly švédské srážkové dani. Vzhledem k tomu, že ve Finsku nedocházelo ke zdanění penzijních institucí, nemohla být švédská srážková daň odečtena v souladu se severskou daňovou smlouvou.
- 8 Penzijní fondy požádaly Skatteverket (daňový orgán, Švédsko) o vrácení švédské srážkové daně navýšené o úroky. Na podporu svých žádostí penzijní instituce uvedly, že výběr srážkové daně je v rozporu s volným pohybem kapitálu zakotveným ve Smlouvě o FEU, protože jsou srovnatelné s VP fondy, které jsou osvobozeny od daně z příjmu.
- 9 Švédská daňová správa žádosti zamítla s uvedením důvodu, že jejich situace není objektivně srovnatelná se situací švédských VP fondů. Penzijní instituce se proti rozhodnutí odvolaly k Förvaltningsrätten i Falun (správní soud ve Falunu, Švédsko). Proti rozsudku tohoto soudu se následně odvolaly ke Kammarrätten i Sundsvall (odvolací správní soud v Sundsvallu, Švédsko) a proti rozsudku posledně uvedeného soudu nakonec i k Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko).

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 10 Penzijní instituce tvrdí, že výběr srážkové daně ze strany Švédska z dividend vyplácených ze Švédska finským veřejnoprávním penzijním institucím je v rozporu s volným pohybem kapitálu zakotveným v článku 63 SFEU. Finské veřejnoprávní penzijní instituce je potřeba srovnávat se švédskými VP fondy. Vzhledem k tomu, že finské penzijní instituce jsou osvobozeny od finské daně z příjmu, nemohou si ve Finsku odečíst švédskou srážkovou daň. Finské veřejnoprávní penzijní instituce jsou tak ve srovnání se švédskými VP fondy znevýhodněny, což vede k omezení volného pohybu kapitálu stanoveného Smlouvou o FEU. Toto omezení není odůvodnitelné.
- 11 Finské veřejné penzijní instituce se domnívají, že by měly být postaveny na roveň švédským VP fondům. Švédský a finský důchodový systém jsou typově stejně právně ustanoveny i strukturovány, jsou financovány stejným způsobem a mají stejnou sociální funkci i účel. Instituce obou důchodových systémů navíc fungují takřka stejným způsobem. Stejně jako jsou švédské VP fondy součástí švédského státu, jsou Landskapet Ålands pensionsfond a Kyrkans Centralfond součástí regionu Åland či evangelické luteránské církve. KEVA je nositelem vlastní právní subjektivity, to však nebrání tomu, aby s ní bylo zacházeno stejně jako s VP fondy, neboť srovnatelnost je třeba posuzovat jako celek, tj. na základě funkce a účelu institucí a činností, které vykonávají.
- 12 Švédský daňový orgán tvrdí, že finské penzijní instituce a švédské VP fondy se nenacházejí v objektivně srovnatelných situacích. VP fondy nejsou samostatnými právními osobami, každý orgán je složkou státu, který je právní osobou. Státní orgány tedy nejsou nezávislými právními subjekty, ale jsou pouze součástí právního subjektu státu. Finské penzijní instituce a VP fondy nelze považovat za instituce v objektivně srovnatelné situaci, pokud jde o činnost státu a účel osvobození státu od daně, i kdyby se mělo za to, že vykonávají svou činnost za podobných podmínek z hlediska organizace, funkce a účelu.
- 13 Důvodem osvobození státu od daně je skutečnost, že zdanění vyžaduje rozsáhlou administrativu, a přitom nepřináší žádné finanční prostředky do veřejných rozpočtů. Cílem osvobození od daně tedy rozhodně není zamezit ekonomickému dvojímu zdanění nebo jej zmírnit.

Stručné shrnutí důvodů žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 14 Komise zahájila proti Švédsku řízení o nesplnění povinnosti a v odůvodněném stanovisku ze dne 2. prosince 2021 uvedla, že výběr srážkové daně z dividend vyplácených srovnatelným veřejnoprávním penzijním institucím usazeným v jiných členských státech, zatímco ve Švédsku nedochází ke zdanění dividend vyplácených VP fondům, je v rozporu s článkem 63 SFEU.
- 15 Soudní dvůr ve věci C-252/14 rozhodl, že rozdílné zacházení s dividendami vyplácenými rezidentním a nerezidentním penzijním fondům, které vede k

vyššímu zdanění nerezidentních penzijních fondů, představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 63 SFEU. V této věci Soudní dvůr konstatoval, že situace zahraničních penzijních fondů není srovnatelná se situací tuzemských penzijních fondů.

- 16 V uvedeném případě se však jednalo o soukromoprávní subjekty, a jelikož se projednávaná věc týká veřejnoprávních subjektů, nelze se o rozsudek ve věci C-252/14 přímo opřít.
- 17 Neexistuje ani žádné jiné rozhodnutí Soudního dvora, které by objasňovalo, zda článek 63 SFEU brání tomu, aby dividendy vyplácené tuzemskou společností zahraniční veřejnoprávní penzijní instituci podléhaly srážkové dani, pokud odpovídající dividendy nejsou zdaněny v případech, kdy připadají vlastnímu státu prostřednictvím jeho všeobecných penzijních fondů.
- 18 K dílčím otázkám, které je třeba zkoumat, patří, zda z použití švédských pravidel vyplývá negativní rozdílné zacházení se zahraničními penzijními institucemi, zda jsou v takovém případě jejich situace objektivně srovnatelné, a pokud ano, zda je rozdílné zacházení odůvodněno naléhavými důvody veřejného zájmu.
- 19 Na tyto otázky lze nahlížet mnoha způsoby, jak ukazují stanoviska účastníků řízení a korespondence mezi Komisí a švédskou vládou. Co se týče otázky, zda existuje negativní rozdílné zacházení, švédská vláda například tvrdí, že rozhodnutí státu nezdaňovat sám sebe je pouze nástrojem, jak zamezit tomu, aby se stát netočil v kruhu při používání svých prostředků na financování švédského systému sociálního zabezpečení. Nepřináší totiž státu žádný skutečný finanční prospěch, neboť stejného výsledku by bylo možné dosáhnout jiným nástrojem, například přidělením státních prostředků. Podle švédské vlády by odlišný přístup v praxi znamenal, že by mohlo docházet k napadání jakéhokoli zdanění jiných členských států na základě volného pohybu kapitálu, což jde podle názoru této vlády daleko za rámec článku 63 SFEU.
- 20 Komise se domnívá, že se instituce, které jsou regulovány stejným způsobem jako státní orgány a které mají v jiných členských státech obdobné úkoly, nacházejí, pokud jde o cíl spočívající v omezení nutnosti zatěžovat státní orgány daněmi, které by musely zaplatit, pokud by nebyly osvobozeny od daně, v situaci objektivně srovnatelné se situací VP fondů.
- 21 Na druhou stranu lze podobně jako švédská vláda argumentovat, že podle práva EU neexistuje společná povinnost členských států přispívat na financování systémů sociálního zabezpečení ostatních členských států. Neexistuje situace, kdy by zahraniční veřejná penzijní instituce mohla mít de facto stejný úkol jako VP fondy ve švédském systému sociálního zabezpečení. V důsledku toho se zahraniční veřejná penzijní instituce nikdy nemůže nacházet v situaci, která by byla objektivně srovnatelná se situací švédského státu a jeho VP fondů.
- 22 Odmítneme-li navíc přístup švédské vlády, vyvstává otázka, za jakých podmínek budou situace považovány za srovnatelné. Komise v této souvislosti zdůrazňuje,

že s veřejnými penzijními institucemi z jiných členských států se zachází méně příznivě bez ohledu na jejich činnost a cíle nebo způsob jejich regulace, organizace a financování. Tomu lze rozumět tak, že podle názoru Komise je třeba při posuzování, zda jsou situace srovnatelné, vzít v úvahu faktory tohoto typu. Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) žádá o poskytnutí vodítka, zda by právě tato kritéria – a/nebo jiná kritéria – měla být při takovém posouzení rozhodující.

- 23 Otázkou také je, zda by mělo docházet ke srovnání se švédským státem jako takovým, nebo pouze se samotnými VP fondy. Je například pro posouzení v konkrétním případě relevantní, že finské penzijní instituce plní i některé jiné úkoly než švédské VP fondy? VP fondy nemají na starosti výběr příspěvků na penzijní pojištění ani vyplácení důchodů, jejich jediným úkolem je spravovat prostředky v rámci systému pojištění pro starobní důchody závislé na příjmech. Tyto ostatní úkoly nicméně vykonávají jiné orgány švédského státu, na které se rovněž vztahuje osvobození švédského státu od daně.
- 24 Co se týče otázky, zda lze případné rozdílné zacházení odůvodnit naléhavými důvody veřejného zájmu, je třeba připomenout, jak to učinila Komise, že Soudní dvůr důsledně odmítá možnost, že by ztráta příjmů nebo administrativní obtíže představovaly oprávněné důvody pro omezení volného pohybu. Švédská vláda je naproti tomu toho názoru, že rozdílné zacházení lze odůvodnit potřebou zajistit cíle švédské sociální politiky a její financování.