

Vec C-39/23

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum prijatia:

26. január 2023

Vnútroštátny súd:

Högsta förvaltningsdomstolen

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

24. január 2023

Žalobcovia:

KEVA

Landskapet Ålands Pensionsfond

Kyrkans Centralfond

Žalovaná:

Skatteverket

Predmet konania v konaní pred vnútroštátnym súdom

Právo na vrátenie švédskej zrážkovej dane vyberanej z dividend švédskych spoločností vyplácaných dôchodkovým inštitúciám so sídlom vo Fínsku.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad voľného pohybu kapitálu podľa článku 63 ZFEÚ a judikatúry Súdneho dvora s cieľom objasniť, či je v súlade s voľným pohybom kapitálu zaviesť zrážkovú daň na dividendy vyplácané fínskym dôchodkovým inštitúciám. Článok 267 ZFEÚ.

Prejudiciálne otázky

Otázka 1: Predstavuje skutočnosť, že dividendy vyplácané domácimi spoločnosťami zahraničným verejným dôchodkovým inštitúciám podliehajú zrážkovej dani, zatiaľ čo zodpovedajúce dividendy nie sú zdaňované, ak prípadnú vlastnému štátu prostredníctvom jeho všeobecných dôchodkových fondov, také negatívne rozdielne zaobchádzanie, ktoré vedie k obmedzeniu voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ZFEÚ?

Otázka 2: Ak je odpoveď na prvú otázku kladná, aké kritériá by sa mali zohľadniť pri posudzovaní, či je zahraničná dôchodková inštitúcia v situácii, ktorá je objektívne porovnateľná so situáciou vlastného štátu a jeho všeobecných dôchodkových fondov?

Otázka 3: Možno prípadné obmedzenie považovať za odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu?

Citované ustanovenia práva EÚ a judikatúra Súdneho dvora

Články 63–66 ZFEÚ

Rozsudok vo veci C-252/14, Pensioenfonds Metaal en Techniek, EU:C:2016:402, body 44, 47, 48 a 63.

Citované ustanovenia vnútroštátneho práva

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

Inkomstskattelagen (zákon o dani z príjmov) (1999:1229): kapitola 6, články 3, 4, 7 a článok 9 prvý odsek; kapitola 7, článok 2, prvý odsek;

Lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (zákon o zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia medzi severskými krajinami) (1996:1512) („severská zmluva o zdaňovaní“: článok 10 ods. 3 a článok 25)

Stručné zhrnutie skutkového stavu a konania

- 1 Dôchodkové poistenie zamestnancov je vo Fínsku zákonné a povinné. Fínsky zamestnanecký dôchodkový systém je založený na tom, že zamestnávateľ platí príspevky v mene zamestnanca dôchodkovej inštitúcii. Spory vo veci samej sa týkajú troch dôchodkových inštitúcií v rámci tohto dôchodkového systému: KEVA, Landskapet Ålands pensionsfond (penzijný fond regiónu Åland) a Kyrkans Centralfond (centrálny fond cirkvi), ktoré všetky spravujú alebo spravovali fondy v rámci zákonného systému zamestnaneckého dôchodkového poistenia.
- 2 KEVA je zodpovedná za zamestnanecké dôchodky pre zamestnancov v komunálnom sektore a vykonáva aj určité administratívne úlohy vrátane vyplácania dôchodkov a vyberania príspevkov na dôchodkové zabezpečenie. KEVA je právnická osoba, ktorá sa riadi verejným právom.
- 3 Landskapet Ålands pensionsfond je zodpovedný za zamestnanecké dôchodky pre zamestnancov regiónu Åland, ale nezaobera sa ich vyplácaním. Nie je to samostatný právny subjekt, ale je súčasťou regiónu Åland. Majetok fondu je vedený oddelene od rozpočtu regiónu.
- 4 Kyrkans Centralfond bol do 1. januára 2016 dôchodkovou inštitúciou pre zamestnancov Evanjelickej cirkvi luteránskej vo Fínsku. Fond spravoval kapitál cirkvi aj na iné účely, napríklad na poskytovanie finančnej podpory cirkevným zborom. Fond nie je samostatným právnym subjektom, ale je súčasťou Evanjelickej luteránskej cirkvi.
- 5 Pokiaľ ide o zdaňovanie, KEVA je vo Fínsku oslobodená od dane. Kyrkans Centralfond je v praxi vo Fínsku oslobodený od dane z príjmu. Fond Landskapet Ålands Pensionsfond je vo Fínsku čiastočne oslobodený od dane a nepodlieha dani z dividend od akciových spoločností.
- 6 Hlavnou úlohou švédskeho allmänna pensionsfonderna (všeobecné dôchodkové fondy; „fondy AP“) je spravovať kapitál patriaci do starobného dôchodku založeného na príjme, ktorý je súčasťou švédskeho všeobecného systému starobného dôchodku. To je zasa súčasťou verejného a povinného systému sociálneho zabezpečenia. Fondy AP sú ako štátne orgány súčasťou štátu. Preto sa na ne vzťahuje oslobodenie od dane zo strany štátu.
- 7 V rokoch 2003 až 2016 dostali tri fínske dôchodkové inštitúcie dividendy od švédskych spoločností. Dividendy podliehali švédskej zrážkovej dani. Keďže dividendy neboli zdanené na úrovni dôchodkových inštitúcií vo Fínsku, švédska

zrážková daň nemohla byť odpočítaná v súlade so severskou zmluvou o zdaňovaní.

- 8 Dôchodkové inštitúcie požiadali Skatteverket (daňová správa, Švédsko) o vrátenie švédskej zrážkovej dane spolu s úrokmi. Na podporu svojich žiadostí dôchodkové inštitúcie tvrdili, že vyberanie zrážkovej dane je v rozpore s voľným pohybom kapitálu podľa Zmluvy o FEÚ, pretože sú porovnateľné s fondmi AP, ktoré sú oslobodené od dane z príjmu.
- 9 Švédska daňová správa zamietla žiadosti s odôvodnením, že situácia týchto dôchodkových inštitúcií nie je objektívne porovnateľná so situáciou švédskych fondov AP. Dôchodkové inštitúcie sa proti rozhodnutiu odvolali na Förvaltningsrätten i Falun (Správny súd Falun, Švédsko). Potom sa proti rozhodnutiu tohto súdu odvolali na Kammarrätten i Sundsvall (Odvolací správny súd Sundsvall, Švédsko) a nakoniec proti rozsudku tohto súdu na Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko).

Hlavné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 10 Dôchodkové inštitúcie tvrdia, že švédsky systém vyberania zrážkovej dane z dividend zo Švédska fínskym verejnoprávnym dôchodkovým inštitúciám je v rozpore s voľným pohybom kapitálu podľa článku 63 ZFEÚ. Fínske verejnoprávne dôchodkové inštitúcie by sa mali porovnať so švédskymi fondmi AP. Keďže fínske dôchodkové inštitúcie sú oslobodené od fínskej dane z príjmu, nemôžu si vo Fínsku odpočítať švédsku zrážkovú daň. Fínske verejnoprávne dôchodkové inštitúcie sú tak v porovnaní so švédskymi fondmi AP znevýhodnené, čo znamená obmedzenie voľného pohybu kapitálu podľa Zmluvy o FEÚ. Toto obmedzenie nemožno odôvodniť.
- 11 Fínske verejné dôchodkové inštitúcie sa domnievajú, že by mali byť postavené na rovnakú úroveň ako švédske fondy AP. Švédsky a fínsky dôchodkový systém majú rovnaký typ právneho zriadenia a štruktúry, sú financované rovnakým spôsobom a majú rovnakú sociálnu funkciu a účel. Okrem toho inštitúcie dôchodkových systémov fungujú takmer rovnakým spôsobom. Tak, ako sú švédske fondy AP súčasťou švédskeho štátu, Landskapet Ålands pensionsfond a Kyrkans Centralfond sú súčasťou regiónu Åland, resp. Evanjelickej cirkvi luteránskej. KEVA má vlastnú právnu subjektivitu, ale to nebráni tomu, aby sa s ňou zaobchádzalo rovnako ako s fondmi AP, pretože porovnateľnosť sa musí posudzovať ako celok, t. j. na základe funkcie a účelu inštitúcií a činností, ktoré vykonávajú.
- 12 Švédska daňová správa tvrdí, že fínske dôchodkové inštitúcie a švédske fondy AP nie sú v objektívne porovnateľných situáciách. Fondy AP nie sú nezávislými právnickými osobami, pričom každý orgán je emanáciou štátu ako právnickej osoby. Štátne orgány teda nie sú samostatnými právnickými osobami, ale sú len súčasťou štátu ako právnickej osoby. Aj keby sa fínske dôchodkové inštitúcie a fondy AP považovali za subjekty vykonávajúce svoju činnosť za podobných

podmienok, pokiaľ ide o organizáciu, funkciu a účel, nemožno ich považovať za subjekty v objektívne porovnateľných situáciách, pokiaľ ide o činnosti štátu a účel oslobodenia štátu od dane.

- 13 Dôvod oslobodenia štátu od dane spočíva v tom, že zdaňovanie neprináša do verejných financií žiadne prostriedky, ale vyžaduje si rozsiahlu administratívu. Účel oslobodenia od dane je teda úplne odlišný od zamedzenia alebo zmiernenia dvojitého ekonomického zdanenia.

Stručné zhrnutie dôvodov návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 14 Komisia začala proti Švédsku konanie o nesplnenie povinnosti a v odôvodnenom stanovisku z 2. decembra 2021 uviedla, že je v rozpore s článkom 63 ZFEÚ, že dividendy vyplácané do fondov AP nie sú vo Švédsku zdaňované, zatiaľ čo z dividend vyplácaných porovnateľným verejným dôchodkovým inštitúciami so sídlom v iných členských štátoch sa vyberá zrážková daň.
- 15 Súdny dvor vo veci C-252/14 rozhodol, že rozdielne zaobchádzanie s dividendami vyplácanými dôchodkovým fondom, rezidentom a nerezidentom, ktoré vedie k vyššiemu zdaneniu týchto fondov, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ZFEÚ. Súdny dvor v tejto veci konštatoval, že situácia zahraničných dôchodkových fondov nie je porovnateľná so situáciou vnútroštátnych dôchodkových fondov.
- 16 V tomto prípade však išlo o subjekty súkromného práva, a keďže v týchto veciach ide o subjekty verejného práva, rozsudok vo veci C-252/14 neposkytuje žiadne priame usmernenie.
- 17 Neexistuje ani žiadne iné rozhodnutie Súdneho dvora, ktoré by objasňovalo, či článok 63 ZFEÚ bráni tomu, aby dividendy vyplácané vnútroštátnou spoločnosťou zahraničnej verejnej dôchodkovej inštitúcii podliehali zrážkovej dani, keď príslušné dividendy nie sú zdanené, ak pripadajú vlastnému štátu prostredníctvom jeho všeobecných dôchodkových fondov.
- 18 Podotázky, ktoré je potrebné preskúmať, sú, či uplatňovanie švédskych pravidiel znamená negatívne rozdielne zaobchádzanie so zahraničnými dôchodkovými inštitúciami, ak sú v takom prípade tieto situácie objektívne porovnateľné, a ak áno, či je rozdielne zaobchádzanie odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu.
- 19 Existujú rôzne spôsoby, ako sa na tieto otázky pozeráť, o čom svedčia stanoviská strán a korešpondencia medzi Komisiou a švédskou vládou. Pokiaľ ide o otázku, či existuje negatívne rozdielne zaobchádzanie, švédská vláda napríklad tvrdí, že rozhodnutie štátu nezdaňovať samého seba je len nástrojom na zamedzenie cirkulácie štátnych zdrojov na financovanie švédskeho systému sociálneho zabezpečenia. Neprináša štátu žiadnu skutočnú finančnú výhodu, keďže rovnaký výsledok by sa dal dosiahnuť iným nástrojom, napríklad pridelením štátnych

zdrojov. Podľa švédskej vlády by odlišný prístup v praxi znamenal, že akékoľvek zdanenie iných členských štátov by mohlo byť napadnuté z dôvodu voľného pohybu kapitálu, čo podľa názoru tejto vlády ďaleko presahuje rámec článku 63 ZFEÚ.

- 20 Komisia zastáva názor, že pokiaľ ide o cieľ znížiť potrebu pridelovať štátnym orgánom dane, ktoré by boli povinné platiť, ak by neboli oslobodené, inštitúcie, ktoré sú regulované rovnakým spôsobom a majú rovnaké poslanie v iných členských štátoch, sú v situácii, ktorá je objektívne porovnateľná so situáciou fondov AP.
- 21 Na druhej strane možno tvrdiť, ako to robí švédka vláda, že podľa práva EÚ neexistuje žiadna spoločná povinnosť členských štátov prispievať si navzájom na financovanie svojich systémov sociálneho zabezpečenia. Neexistuje situácia, v ktorej by zahraničná verejná dôchodková inštitúcia mohla mať *de facto* rovnakú úlohu ako fondy AP vo švédskom systéme sociálneho zabezpečenia. V dôsledku toho sa zahraničná verejná dôchodková inštitúcia nemôže nikdy nachádzať v situácii, ktorá je objektívne porovnateľná so situáciou švédskeho štátu a jeho fondov AP.
- 22 Okrem toho, ak sa prístup švédskej vlády neakceptuje, vyvstáva otázka, čo by sa potom vyžadovalo, aby boli situácie porovnateľné. Komisia v tejto súvislosti zdôrazňuje, že s verejnými dôchodkovými inštitúciami z iných členských štátov sa zaobchádza menej priaznivo bez ohľadu na ich činnosti a ciele alebo na to, ako sú regulované, organizované a financované. Možno to chápať tak, že podľa názoru Komisie by sa pri posudzovaní porovnateľnosti situácií mali brať do úvahy práve faktory tohto druhu. Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) žiada o usmernenie, či práve tieto kritériá – a/alebo iné kritériá – by mali byť pri takomto posúdení rozhodujúce.
- 23 Otázkou tiež je, či by sa malo porovnávať so švédskym štátom ako takým, alebo len so samotnými fondmi AP. Je napríklad pre posúdenie v konkrétnom prípade relevantné, že fínske dôchodkové inštitúcie vykonávajú aj niektoré iné úlohy ako švédske fondy AP? Fondy AP nemajú na starosti výber dôchodkových príspevkov ani vyplácanie dôchodkov, ale majú jedinou úlohu spravovať fondy v rámci systému poistenia pre starobné dôchodky založené na príjme. Tieto ďalšie úlohy však vykonávajú v rámci švédskeho štátu iné orgány, ktoré tiež využívajú ich oslobodenie od dane.
- 24 Pokiaľ ide o otázku, či je prípadný rozdiel v zaobchádzaní odôvodnený naliehavými dôvodmi verejného záujmu, je potrebné poznamenať, ako to urobila Komisia, že Súdny dvor sústavne odmietal možnosť, že strata príjmu alebo administratívne ťažkosti predstavujú opodstatnené dôvody na obmedzenie slobody pohybu. Švédka vláda sa domnieva, že rozdielne zaobchádzanie je odôvodnené potrebou zabezpečiť cieľ švédskej sociálnej politiky a jej financovanie.