

Predmet C-39/23

**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda**

Datum podnošenja:

26. siječnja 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švedska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

24. siječnja 2023.

Žalitelji:

KEVA

Landskapet Ålands pensionsfond

Kyrkans Centralfond

Druga stranka u žalbenom postupku:

Skatteverket

Predmet glavnog postupka

Pravo na povrat švedskog poreza po odbitku obračunanog na dividende koje su švedska društva isplatila institucijama mirovinskog osiguranja sa sjedištem u Finskoj

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje slobodnog kretanja kapitala na temelju članka 63. UFEU-a i sudske prakse Suda kako bi se pojasnilo je li obračunavanje poreza po odbitku na dividende koje se isplaćuju finskim institucijama mirovinskog osiguranja u skladu sa slobodnim kretanjem kapitala. Članak 267. UFEU- a

Prethodna pitanja

Prvo pitanje: Predstavlja li činjenica da se na dividende koje nacionalna društva isplaćuju inozemnim javnim institucijama mirovinskog osiguranja obračunava porez po odbitku, dok se takve dividende ne oporezuju kad se isplaćuju vlastitoj državi kroz njezine opće mirovinske fondove, negativno različito postupanje koje čini ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je načelno zabranjeno člankom 63. UFEU-a?

Drugo pitanje: U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, koje kriterije treba uzeti u obzir prilikom ocjenjivanja toga je li situacija inozemne javne institucije mirovinskog osiguranja objektivno usporediva sa situacijom vlastite države i njezinih općih mirovinskih fondova?

Treće pitanje: Može li se smatrati da je eventualno ograničenje opravdano važnim razlozima u općem interesu?

Navedene odredbe prava Unije i sudska praksa Suda

Članci 63. do 66. UFEU-a

Presuda u predmetu C-252/14, Pensioenfonds Metaal en Techniek, EU:C:2016:402, t. 44., 47., 48. i 63.

Relevantne odredbe nacionalnog prava

Kupongskattelagen (Zakon o porezu po odbitku) (1970:624): članci 1., 4., 5. i 27.

Inkomstskattelagen (Zakon o porezu na dobit) (1999:1229): poglavlje 6.: članci 3., 4., 7. i članak 9. prvi stavak; poglavlje 7.: članak 2. prvi stavak; poglavlje 2.: članak 2. prvi stavak

Lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (Zakon o sporazumu o dvostrukom oporezivanju među nordijskim zemljama; u daljnjem tekstu: Nordijski sporazum o oporezivanju) (1996:1512): članak 10. stavak 3. i članak 25.

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Strukovno mirovinsko osiguranje u Finskoj je propisano zakonom i obvezno. Finski strukovni mirovinski sustav temelji se na tome da poslodavac instituciji mirovinskog osiguranja plaća doprinose za zaposlenika. Sporovi iz glavnog postupka odnose se na tri institucije mirovinskog osiguranja iz tog mirovinskog sustava, a to su KEVA, Landskapet Ålands pensionsfond (Mirovinski fond regije Åland, Finska) i Kyrkans Centralfond (Središnji crkveni fond, Finska), koji

upravljaju ili su upravljali sredstvima u okviru sustava obveznog strukovnog mirovinskog osiguranja.

- 2 KEVA je zadužena za strukovne mirovine zaposlenika općina, a usto obavlja i određene administrativne zadaće, uključujući isplatu mirovina i prikupljanje doprinosa za mirovinsko osiguranje. KEVA je pravna osoba uređena javnim pravom.
- 3 Landskapet Ålands pensionsfond zadužen je za strukovne mirovine zaposlenika regije Åland, ali ne izvršava isplate. On nije zasebna pravna osoba, nego je dio regije Åland. Imovina fonda odvojena je od regionalnog proračuna.
- 4 Kyrkans Centralfond bio je do 1. siječnja 2016. institucija mirovinskog osiguranja za zaposlenike Evangeličke luteranske Crkve u Finskoj. Fond je imovinom Crkve upravljao i u druge svrhe, kao što je pružanje financijske pomoći crkvenim zajednicama. Taj fond nije zasebna pravna osoba, nego je dio Evangeličke luteranske Crkve.
- 5 Kad je riječ o oporezivanju, KEVA je u Finskoj oslobođena plaćanja poreza. Kyrkans Centralfond u praksi je oslobođen plaćanja poreza na dobit u Finskoj. Landskapet Ålands Pensionsfond djelomično je oslobođen plaćanja poreza u Finskoj i ne mora plaćati porez na dividende dioničkih društava.
- 6 Glavna je zadaća švedskih allmänna pensionsfonderna (opći mirovinski fondovi) upravljanje kapitalom starosnih mirovina koje se temelje na dohotku i koje su dio švedskog općeg sustava starosnih mirovina. To je pak dio obveznog javnog sustava socijalnog osiguranja. Opći mirovinski fondovi, kao državna tijela, dio su države. Na njih se stoga primjenjuje državno oslobođenje od poreza.
- 7 Švedska su društva između 2003. i 2016. isplatila dividende trima finskim institucijama mirovinskog osiguranja. Na dividende se obračunao švedski porez po odbitku. Budući da dividende nisu bile oporezovane kod institucija mirovinskog osiguranja u Finskoj, u skladu s Nordijskim sporazumom o oporezivanju nije bilo moguće odbiti švedski porez po odbitku.
- 8 Institucije mirovinskog osiguranja podnijele su Skatteverketu (Porezna uprava, Švedska) zahtjeve za povrat švedskog poreza po odbitku uz kamate. U prilog svojim zahtjevima institucije mirovinskog osiguranja tvrdile su da se obračunavanje poreza po odbitku protivi slobodnom kretanju kapitala na temelju UFEU-a jer su institucije mirovinskog osiguranja usporedive s općim mirovinskim fondovima, koji su oslobođeni poreza na dobit.
- 9 Švedska Porezna uprava odbila je zahtjeve uz obrazloženje da situacija tih institucija mirovinskog osiguranja nije objektivno usporediva sa situacijom švedskih općih mirovinskih fondova. Institucije mirovinskog osiguranja protiv te su odluke podnijele tužbu Förvaltningsrättenu i Falun (Upravni sud u Falunu, Švedska). Potom su na odluku tog suda podnijela žalbu Kammarrättenu i Sundsvall (Žalbeni upravni sud u Sundsvallu, Švedska), a naposljetku su se na

presudu potonjeg suda žalila Högsta förvaltningsdomstolenu (Vrhovni upravni sud, Švedska).

Glavni argumenti stranaka

- 10 Institucije mirovinskog osiguranja tvrde da se švedsko obračunavanje poreza po odbitku na dividende koje se iz Švedske isplaćuju finskim javnopravnim institucijama mirovinskog osiguranja protivi slobodnom kretanju kapitala na temelju članka 63. UFEU-a. Finske javnopravne institucije mirovinskog osiguranja trebalo bi usporediti sa švedskim općim mirovinskim fondovima. Budući da su finske institucije mirovinskog osiguranja oslobođene plaćanja finskog poreza na dobit, u Finskoj ne mogu odbiti švedski porez po odbitku. Finske javnopravne institucije mirovinskog osiguranja stoga se stavlja u nepovoljniji položaj u odnosu na švedske opće mirovinske fondove, što čini ograničenje slobodnog kretanja kapitala na temelju UFEU-a. To se ograničenje ne može opravdati.
- 11 Finske javne institucije mirovinskog osiguranja smatraju da trebaju biti stavljeni u ravnopravan položaj sa švedskim općim mirovinskim fondovima. Švedski i finski mirovinski sustav imaju jednak pravni status i strukturu, financiraju se na jednak način, a i društvena funkcija i svrha su im jednake. Osim toga, institucije iz sustava mirovinskog osiguranja funkcioniraju na gotovo jednak način. Landskapet Ålands pensionsfond i Kyrkans Centralfond dio su regije Åland i Evangeličke luteranske Crkve na isti način na koji su švedski opći mirovinski fondovi dio Švedske Države. KEVA ima vlastitu pravnu osobnost, ali to ne onemogućuje da se prema njoj postupi kao prema općim mirovinskim fondovima jer usporedivost treba razmatrati cjelovito, odnosno na temelju funkcija i svrhe institucija te djelatnosti koje one obavljaju.
- 12 Švedska Porezna uprava tvrdi da situacije finških institucija mirovinskog osiguranja i švedskih općih mirovinskih fondova nisu objektivno usporedive. Opći mirovinski fondovi nisu neovisne pravne osobe jer je svako zasebno tijelo javni oblik države kao pravne osobe. Državna tijela stoga nisu neovisni pravni subjekti, nego su samo dio pravne osobe države. Čak i kad bi trebalo smatrati da finske institucije mirovinskog osiguranja i opći mirovinski fondovi obavljaju svoje djelatnosti u sličnim uvjetima u smislu organizacije, funkcije i svrhe, ne može se smatrati da se nalaze u objektivno usporedivim situacijama kad je riječ o aktivnosti države i svrsi državnog poreznog oslobođenja.
- 13 Državno porezno oslobođenje objašnjava se time da se oporezivanjem ne donose nikakva sredstva u državni proračun, a zahtijeva opsežnu administraciju. Svrha poreznog oslobođenja stoga nipošto nije izbjegavanje ili financijsko ublažavanje dvostrukog oporezivanja.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 14 Komisija je protiv Švedske pokrenula postupak zbog povrede obveze i u obrazloženom mišljenju od 2. prosinca 2021. tvrdila da se članku 63. UFEU-a protivi to da se dividende koje se isplaćuju općim mirovinskim fondovima u Švedskoj ne oporezuju, a da se porez po odbitku obračunava na dividende koje se isplaćuju usporedivim javnim institucijama mirovinskog osiguranja sa sjedištem u drugim državama članicama.
- 15 Sud je u predmetu C-252/14 odlučio da razlika u postupanju u pogledu dividendi koje se isplaćuju rezidentnim i nerezidentnim mirovinskim fondovima, koja dovodi do toga da potonji fondovi snose veće porezno opterećenje, predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je načelno zabranjeno člankom 63. UFEU-a. Sud je u tom slučaju smatrao da situacije inozemnih i nacionalnih mirovinskih fondova nisu usporedive.
- 16 Međutim, u tom je predmetu bila riječ o subjektima privatnog prava pa, s obzirom na to da je u ovom predmetu riječ o subjektima javnog prava, presuda u predmetu C-252/14 ne pruža izravne smjernice.
- 17 Osim toga, ne postoji nijedna druga odluka Suda u kojoj se pojašnjava protivi li se članku 63. to da se na dividende koje nacionalno društvo isplati inozemnoj javnoj instituciji mirovinskog osiguranja obračuna porez po odbitku a da se takve dividende ne oporezuju ako se isplaćuju vlastitoj državi kroz njezine opće mirovinske fondove.
- 18 Potrebno je ispitati i podrazumijeva li primjena švedskog poreznog pravila negativno različito postupanje prema inozemnim institucijama mirovinskog osiguranja, jesu li u tom slučaju navedene situacije objektivno usporedive te, ako jesu, je li razlika u postupanju opravdana važnim razlozima u općem interesu.
- 19 Tim se pitanjima može pristupiti na različite načine, kao što je to vidljivo iz stajališta stranaka i komunikacije između Komisije i švedske vlade. Na pitanje postoji li negativno različito postupanje švedska vlada odgovara, primjerice, da je odluka države da ne oporezuje samu sebe jednostavno instrument kojim se izbjegava cirkularnost državnih sredstava u financiranju švedskog sustava socijalne sigurnosti. Ono državi ne donosi nikakvu financijsku korist jer se isti rezultat mogao postići i drugim instrumentom, primjerice dodjelom državnih sredstava. Švedska vlada smatra da bi drukčiji pristup u praksi značio da bi se bilo kakvo oporezivanje u drugim državama članicama moglo osporavati na temelju slobodnog kretanja kapitala, što, prema mišljenju švedske vlade, uvelike premašuje članak 63. UFEU-a.
- 20 Kad je riječ o cilju da se smanji potreba da se državnim tijelima dodjeljuju iznosi poreza koje bi ona morala platiti da nisu oslobođena plaćanja poreza, Komisija smatra da se institucije koje su uređene na jednak način i imaju jednaku zadaću u drugim državama članicama nalaze u situaciji koja je objektivno usporediva sa situacijom općih mirovinskih fondova.

- 21 S druge strane, moglo bi se tvrditi, kao što to čini švedska vlada, da države članice na temelju prava Unije nemaju opću obvezu da jedna drugoj financiraju sustave socijalne sigurnosti. Ne postoji situacija u kojoj bi inozemna javna institucija mirovinskog osiguranja imala *de facto* istu zadaću koju opći mirovinski fondovi imaju u švedskom sustavu socijalne sigurnosti. Prema tome, inozemna javna institucija mirovinskog osiguranja ni u kojem slučaju ne može biti u situaciji koja je objektivno usporediva sa situacijom Švedske Države i njezinih općih mirovinskih fondova.
- 22 Osim toga, ako se ne prihvati pristup švedske vlade, postavlja se pitanje što je u tom slučaju potrebno da bi situacije bile usporedive. Komisija u tom pogledu ističe da se prema javnim institucijama mirovinskog osiguranja iz drugih država članica postupa nepovoljnije neovisno o tome koje djelatnosti obavljaju, koji su njihovi ciljevi ili kako se uređuju, organiziraju i financiraju. To se može shvatiti kao da Komisija smatra da prilikom ocjenjivanja usporedivosti situacija treba uzeti u obzir upravo takve čimbenike. Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) želi znati trebaju li ti kriteriji (i/ili drugi kriteriji) biti odlučujući prilikom takve ocjene.
- 23 Također se postavlja pitanje treba li usporedbu praviti sa Švedskom Državom kao takvom ili isključivo sa samim općim mirovinskim fondovima. Primjerice, je li za procjenu u pojedinačnom slučaju relevantno to što finske institucije mirovinskog osiguranja mogu obavljati i neke zadaće koje švedski opći mirovinski fondovi ne mogu? Opći mirovinski fondovi nisu nadležni za prikupljanje doprinosa za mirovinsko osiguranje ni isplatu mirovina, nego samo za upravljanje sredstvima iz sustava starosnih mirovina koje se temelje na dohotku. Međutim, te ostale zadaće izvršavaju druga tijela Švedske Države, na koja se također primjenjuje državno porezno oslobođenje.
- 24 Kad je riječ o pitanju je li eventualna razlika u postupanju opravdana važnim razlozima u općem interesu, treba napomenuti, kao što je to učinila Komisija, da je Sud dosljedno odbacivao mogućnost da gubitak prihoda ili administrativne teškoće predstavljaju valjane razloge za ograničenje slobode kretanja. Švedska vlada pak smatra da je razlika u postupanju opravdana potrebom da se zaštite cilj švedske socijalne politike i njezino financiranje.