

Υπόθεση C-39/23

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

26 Ιανουαρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο,
Σουηδία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

24 Ιανουαρίου 2023

Αναιρεσείοντες:

KEVA

Landskapet Ålands pensionsfond

Kyrkans Centralfond

Αναιρεσίβλητο:

Skatteverket

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Το δικαίωμα επιστροφής του σουηδικού παρακρατούμενου φόρου επί μερισμάτων σουηδικών εταιριών που καταβάλλονται σε συνταξιοδοτικούς φορείς εγκατεστημένους στη Φινλανδία.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Η ερμηνεία της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων δυνάμει του άρθρου 63 ΣΛΕΕ και της νομολογίας του Δικαστηρίου, προκειμένου να διευκρινιστεί κατά πόσον είναι συμβατή με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων η επιβολή παρακράτησης φόρου επί των μερισμάτων που καταβάλλονται σε φινλανδικούς συνταξιοδοτικούς φορείς. Άρθρο 267 ΣΛΕΕ.

Τα προδικαστικά ερωτήματα

Ερώτημα 1: Συνιστά το γεγονός ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρίες σε αλλοδαπούς δημόσιους συνταξιοδοτικούς φορείς υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, ενώ τα αντίστοιχα μερίσματα δεν φορολογούνται εάν εισπράττονται εντός του ίδιου κράτους μέλους μέσω των γενικών συνταξιοδοτικών ταμείων του, δυσμενή διακριτική μεταχείριση σε τέτοιο βαθμό ώστε να συνεπάγεται περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων απαγορευόμενο, κατ' αρχήν, από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ;

Ερώτημα 2: Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, ποια είναι τα κριτήρια που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να εκτιμηθεί εάν αλλοδαπός δημόσιος συνταξιοδοτικός φορέας βρίσκεται σε κατάσταση αντικειμενικώς συγκρίσιμη με εκείνη του ίδιου κράτους μέλους και των γενικών συνταξιοδοτικών ταμείων του;

Ερώτημα 3: Μπορεί ενδεχόμενος περιορισμός να θεωρηθεί ότι δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και νομολογία

Άρθρα 63-66 ΣΛΕΕ

Απόφαση στην υπόθεση C-252/14, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, EU:C:2016:402, σκέψεις 44, 47, 48 και 63.

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Kurongskattelagen (νόμος περί παρακράτησης φόρου) (1970:624): Άρθρα 1, 4, 5 και 27

Inkomstskattelagen (νόμος περί φορολογίας εισοδήματος,) (1999:1229): Κεφάλαιο 6, άρθρα 3, 4, 7 και 9, παράγραφος 1· Κεφάλαιο 7, άρθρο 2, παράγραφος 1· Κεφάλαιο 2, άρθρο 2, παράγραφος 1

Lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (νόμος για τη σύμβαση περί διπλής φορολογίας μεταξύ των σκανδιναβικών χωρών) (1996:1512) (στο εξής: σκανδιναβική φορολογική σύμβαση: άρθρο 10, παράγραφος 3, και άρθρο 25)

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης

- 1 Η ασφάλιση για σύνταξη γήρατος προβλέπεται εκ του νόμου και είναι υποχρεωτική στη Φινλαδία. Το φινλανδικό σύστημα σύνταξης γήρατος στηρίζεται στην εκ μέρους του εργοδότη καταβολή εισφορών για λογαριασμό του

μισθωτού σε συνταξιοδοτικό φορέα. Οι διαφορές της κύριας δίκης αφορούν τρεις συνταξιοδοτικούς φορείς στο πλαίσιο του εν λόγω συνταξιοδοτικού συστήματος: το ΚΕΒΑ, το Landskapet Ålands pensionsfond (συνταξιοδοτικό ταμείο της περιφέρειας Åland) και το Kyrkans Centralfond (το κεντρικό εκκλησιαστικό ταμείο), τα οποία άπαντα διαχειρίζονται ή διαχειρίστηκαν κεφάλαια στο πλαίσιο του εκ του νόμου συστήματος ασφάλισης σύνταξης γήρατος.

- 2 Το ΚΕΒΑ έχει την ευθύνη των συντάξεων γήρατος των μισθωτών του τομέα της αυτοδιοίκησης και ασκεί επίσης ορισμένα διοικητικά καθήκοντα, συμπεριλαμβανομένης της πληρωμής των συντάξεων και της είσπραξης των συνταξιοδοτικών εισφορών. Το ΚΕΒΑ συνιστά νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου.
- 3 Το Landskapet Ålands pensionsfond έχει την ευθύνη των συντάξεων γήρατος των μισθωτών στην περιφέρεια Åland, πλην όμως δεν χειρίζεται τις πληρωμές. Δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα, αλλά αποτελεί τμήμα της περιφέρειας Åland. Τα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου διαχωρίζονται από τον προϋπολογισμό της περιφέρειας.
- 4 Το Kyrkans Centralfond αποτελούσε, έως την 1η Ιανουαρίου 2016, συνταξιοδοτικό φορέα των μισθωτών της Ευαγγελικής Λουθηρανικής Εκκλησίας στη Φινλανδία. Το ταμείο διαχειριζόταν επίσης το κεφάλαιο της Εκκλησίας για άλλους σκοπούς, όπως την παροχή χρηματοδότησης σε εκκλησιαστικές ενορίες. Το ταμείο δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα, αλλά αποτελεί τμήμα της Ευαγγελικής Λουθηρανικής Εκκλησίας.
- 5 Όσον αφορά τη φορολογία, το ΚΕΒΑ απαλλάσσεται των φόρων στη Φινλανδία. Το Kyrkans Centralfond απαλλάσσεται, στην πράξη, του φόρου εισοδήματος στη Φινλανδία. Το Landskapet Ålands Pensionsfond απαλλάσσεται εν μέρει των φόρων στη Φινλανδία και δεν υπόκειται σε φόρο επί των μερισμάτων που προέρχονται από εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.
- 6 Η κύρια αποστολή των σουηδικών allmänna pensionsfonderna (γενικών συνταξιοδοτικών ταμείων, στο εξής: ΓΣΤ) είναι η διαχείριση κεφαλαίων που ανήκουν στη σύνταξη γήρατος βάσει εισοδήματος, η οποία αποτελεί μέρος του γενικού σουηδικού συστήματος σύνταξης γήρατος. Αυτό με τη σειρά του αποτελεί μέρος του δημόσιου και υποχρεωτικού συστήματος κοινωνικής ασφάλισης. Υπό την ιδιότητά τους ως κρατικών αρχών, τα ΓΣΤ αποτελούν μέρος του κράτους. Ως εκ τούτου, εμπίπτουν στη φορολογική απαλλαγή του δημοσίου.
- 7 Μεταξύ των ετών 2003 και 2016, οι τρεις φινλανδικοί συνταξιοδοτικοί φορείς εισέπραξαν μερίσματα από σουηδικές εταιρείες. Στα μερίσματα επιβλήθηκε παρακράτηση φόρου στη Σουηδία. Δεδομένου ότι τα μερίσματα δεν φορολογήθηκαν στα χέρια των συνταξιοδοτικών φορέων στη Φινλανδία, ο παρακρατηθείς στη Σουηδία φόρος δεν ήταν εκπεστέος σύμφωνα με τη σκανδιναβική φορολογική σύμβαση.

- 8 Οι συνταξιοδοτικοί φορείς ζήτησαν από το Skatteverket (σουηδικό Δημόσιο Ταμείο) την επιστροφή του παρακρατηθέντος στη Σουηδία φόρου εντόκως. Προς υποστήριξη των αιτημάτων τους, οι συνταξιοδοτικοί φορείς ισχυρίστηκαν ότι η επιβολή της παρακράτησης φόρου αντίκειται στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων βάσει της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, διότι οι ίδιοι είναι συγκρίσιμοι με τα ΓΣΤ, τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος.
- 9 Το σουηδικό Δημόσιο Ταμείο απέρριψε τα αιτήματα με την αιτιολογία ότι η κατάσταση των εν λόγω συνταξιοδοτικών φορέων δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμη με εκείνη των σουηδικών ΓΣΤ. Οι συνταξιοδοτικοί φορείς προσέφυγαν κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Förvaltningsrätten i Falun (διοικητικού πρωτοδικείου του Falun). Εν συνεχεία άσκησαν έφεση κατά της απόφασης του δικαστηρίου αυτού ενώπιον του Kammarrätten i Sundsvall (διοικητικού εφετείου του Sundsvall) και, εντέλει, άσκησαν αναίρεση κατά της απόφασης του τελευταίου αυτού δικαστηρίου ενώπιον του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου).

Τα κύρια επιχειρήματα των διαδίκων

- 10 Οι συνταξιοδοτικοί φορείς υποστηρίζουν ότι η παρακράτηση φόρου στη Σουηδία επί μερισμάτων προερχόμενων από τη Σουηδία τα οποία εισπράττουν φινλανδικό συνταξιοδοτικοί φορείς δημοσίου δικαίου αντίκειται στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων δυνάμει του άρθρου 63 ΣΛΕΕ. Οι φινλανδικοί συνταξιοδοτικοί φορείς δημοσίου δικαίου πρέπει να συγκρίνονται με τα σουηδικά ΓΣΤ. Δεδομένου ότι οι φινλανδικοί συνταξιοδοτικοί φορείς απαλλάσσονται του φινλανδικού φόρου εισοδήματος, δεν μπορούν να εκπέσουν τη σουηδική παρακράτηση φόρου στη Φινλανδία. Οι φινλανδικοί συνταξιοδοτικοί φορείς δημοσίου δικαίου, επομένως, περιέρχονται σε μειονεκτική θέση σε σχέση με τα σουηδικά ΓΣΤ, γεγονός που συνεπάγεται περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων βάσει της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο περιορισμός αυτός δεν είναι δυνατόν να δικαιολογηθεί.
- 11 Οι φινλανδικοί συνταξιοδοτικοί φορείς δημοσίου δικαίου φρονούν ότι πρέπει να αντιμετωπίζονται ισότιμα με τα σουηδικά ΓΣΤ. Τα σουηδικά και τα φινλανδικά συνταξιοδοτικά συστήματα έχουν το ίδιο είδος νομικής σύστασης και δομής, χρηματοδοτούνται κατά τον ίδιο τρόπο και έχουν την ίδια κοινωνική λειτουργία και σκοπό. Επιπλέον, οι φορείς του συνταξιοδοτικού συστήματος [των δύο χωρών] λειτουργούν με σχεδόν πανομοιότυπο τρόπο. Όπως ακριβώς τα σουηδικά ΓΣΤ αποτελούν μέρος του σουηδικού κράτους, το Landskapet Ålands pensionsfond και το Kyrkans Centralfond αποτελούν μέρος της περιφέρειας Åland και της Ευαγγελικής Λουθηρανικής Εκκλησίας, αντίστοιχα. Το ΚΕΒΑ έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα, πλην όμως τούτο δεν αποκλείει την αντιμετώπισή του κατά τον ίδιο τρόπο όπως και τα ΓΣΤ, δεδομένου ότι η συγκρισιμότητα πρέπει να εξετάζεται στο σύνολό της, ήτοι σε συνάρτηση με τη λειτουργία και τον σκοπό των φορέων και των δραστηριοτήτων που ασκούν.

- 12 Το σουηδικό Δημόσιο Ταμείο προβάλλει ότι οι φινλανδικοί συνταξιοδοτικοί φορείς και τα σουηδικά ΓΣΤ δεν βρίσκονται σε καταστάσεις αντικειμενικώς συγκρίσιμες. Τα ΓΣΤ δεν είναι ανεξάρτητα νομικά πρόσωπα, δεδομένου ότι κάθε αρχή αποτελεί εκδήλωση της νομικής προσωπικότητας του κράτους. Ως εκ τούτου, οι κρατικές αρχές δεν έχουν αυτοτελή νομική προσωπικότητα, αλλά αποτελούν απλώς τμήμα της νομικής οντότητας του κράτους. Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι οι φινλανδικοί συνταξιοδοτικοί φορείς και τα ΓΣΤ ασκούν τις δραστηριότητές τους υπό παρόμοιες συνθήκες όσον αφορά την οργάνωση, τη λειτουργία και τον σκοπό, δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι βρίσκονται σε αντικειμενικώς συγκρίσιμες καταστάσεις από την άποψη των κρατικών δραστηριοτήτων και του σκοπού της φορολογικής απαλλαγής του Δημοσίου.
- 13 Ο λόγος της φορολογικής απαλλαγής του Δημοσίου έγκειται στο γεγονός ότι η φορολόγησή του δεν αποφέρει κεφάλαια στο δημόσιο ταμείο, αλλά απαιτεί πληθώρα διοικητικών ενεργειών. Επομένως, ο σκοπός της φορολογικής απαλλαγής είναι εντελώς διαφορετικός από την αποφυγή ή τον περιορισμό της διπλής οικονομικής φορολογίας.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής απόφασης

- 14 Η Επιτροπή κίνησε διαδικασία επί παραβάσει κατά της Σουηδίας και, με αιτιολογημένη γνώμη της 2ας Δεκεμβρίου 2021, υποστήριξε ότι το γεγονός ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται στα ΓΣΤ δεν φορολογούνται στη Σουηδία, ενώ παρακρατείται φόρος επί των μερισμάτων που καταβάλλονται σε συγκρίσιμους δημόσιους συνταξιοδοτικούς φορείς εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη, αντίκειται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ.
- 15 Το Δικαστήριο αποφάνθηκε στην υπόθεση C-252/14 ότι η διαφορετική μεταχείριση των μερισμάτων που καταβάλλονται σε ημεδαπά και αλλοδαπά συνταξιοδοτικά ταμεία, η οποία συνεπάγεται βαρύτερη φορολόγηση των τελευταίων, συνιστά περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, καταρχήν απαγορευμένο από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ. Στην εν λόγω υπόθεση, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα αλλοδαπά και τα ημεδαπά συνταξιοδοτικά ταμεία δεν βρίσκονταν σε συγκρίσιμη κατάσταση.
- 16 Στην περίπτωση εκείνη, ωστόσο, οι εμπλεκόμενοι φορείς ήταν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και, δεδομένου ότι οι υπό κρίση υποθέσεις αφορούν φορείς δημοσίου δικαίου, η απόφαση που εκδόθηκε στην υπόθεση C-252/14 δεν παρέχει άμεση καθοδήγηση.
- 17 Ομοίως, δεν υφίσταται άλλη απόφαση του Δικαστηρίου με την οποία να διευκρινίζεται κατά πόσον το άρθρο 63 ΣΛΕΕ απαγορεύει την παρακράτηση φόρου επί μερισμάτων που καταβάλλονται από ημεδαπή εταιρεία σε αλλοδαπό δημόσιο συνταξιοδοτικό φορέα, όταν τα αντίστοιχα μερίσματα δεν φορολογούνται, εάν εισπράττονται εντός του ίδιου κράτους μέλους μέσω των γενικών συνταξιοδοτικών ταμείων του.

- 18 Τα υποερωτήματα που πρέπει να εξεταστούν είναι εάν η εφαρμογή της σουηδικής νομοθεσίας συνεπάγεται δυσμενή διακριτική μεταχείριση των αλλοδαπών συνταξιοδοτικών φορέων, εάν, στην περίπτωση αυτή, οι καταστάσεις αυτές είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες και, εάν τούτο ισχύει, κατά πόσον η διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.
- 19 Υπάρχουν διάφοροι τρόποι εξέτασης των ερωτημάτων αυτών, όπως προκύπτει από τις θέσεις των διαδίκων και από την αλληλογραφία μεταξύ της Επιτροπής και της Σουηδικής Κυβέρνησης. Για παράδειγμα όσον αφορά το ερώτημα εάν υφίσταται δυσμενής διακριτική μεταχείριση, η Σουηδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η επιλογή του κράτους να μην φορολογεί τον εαυτό του αποτελεί απλώς μέσο αποφυγής της κυκλικότητας των κρατικών πόρων για τη χρηματοδότηση του σουηδικού συστήματος κοινωνικής ασφάλισης. Δεν αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στο κράτος, δεδομένου ότι το ίδιο αποτέλεσμα θα μπορούσε να επιτευχθεί με άλλο μέσο, για παράδειγμα μέσω της διάθεσης κρατικών πόρων. Κατά τη Σουηδική Κυβέρνηση, διαφορετική προσέγγιση θα σήμαινε στην πράξη ότι κάθε φορολόγηση άλλων κρατών μελών θα μπορούσε να προσβληθεί βάσει της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, γεγονός που, κατά την άποψή της, υπερβαίνει κατά πολύ το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.
- 20 Η Επιτροπή εκτιμά ότι, όσον αφορά τον στόχο της μείωσης της ανάγκης διάθεσης στις κρατικές αρχές των φόρων που θα έπρεπε να καταβάλουν εάν δεν απαλλάσσονταν, οι φορείς που διέπονται από τις ίδιες ρυθμίσεις και έχουν την ίδια αποστολή σε άλλα κράτη μέλη βρίσκονται σε κατάσταση αντικειμενικώς συγκρίσιμη με εκείνη των ΓΣΤ.
- 21 Από την άλλη πλευρά, μπορεί να υποστηριχθεί, όπως υποστηρίζει η Σουηδική Κυβέρνηση, ότι δεν υφίσταται κοινή υποχρέωση των κρατών μελών, δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, να συνεισφέρουν στη χρηματοδότηση των συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης των άλλων κρατών μελών. Δεν συντρέχει περίπτωση κατά την οποία αλλοδαπός δημόσιος συνταξιοδοτικός φορέας θα μπορούσε, *de facto*, να έχει την ίδια αποστολή με τα ΓΣΤ του σουηδικού συστήματος κοινωνικής ασφάλισης. Κατά συνέπεια, αλλοδαπός δημόσιος συνταξιοδοτικός φορέας ουδέποτε μπορεί να βρίσκεται σε κατάσταση αντικειμενικώς συγκρίσιμη με εκείνη του σουηδικού δημοσίου και των ΓΣΤ του.
- 22 Περαιτέρω, εάν δεν γίνει δεκτή η προσέγγιση της Σουηδικής Κυβέρνησης, τίθεται το ερώτημα τι θα απαιτείτο στην περίπτωση αυτή προκειμένου να είναι συγκρίσιμες οι καταστάσεις. Η Επιτροπή επισημαίνει, συναφώς, ότι οι δημόσιοι συνταξιοδοτικοί φορείς άλλων κρατών μελών τυγχάνουν λιγότερο ευνοϊκής μεταχείρισης ανεξαρτήτως των δραστηριοτήτων και των σκοπών τους ή του τρόπου με τον οποίο ρυθμίζονται, οργανώνονται και χρηματοδοτούνται. Τούτο, κατά την άποψη της Επιτροπής, μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι για την εκτίμηση του κατά πόσον οι καταστάσεις είναι συγκρίσιμες πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τέτοιου είδους παράγοντες. Το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) ζητεί να διευκρινιστεί εάν τα κριτήρια αυτά –

ή/και άλλα κριτήρια– θα πρέπει να είναι καθοριστικά στο πλαίσιο της σχετικής εκτίμησης.

- 23 Ζήτημα αποτελεί επίσης εάν η σύγκριση πρέπει να γίνει με το σουηδικό δημόσιο αυτό καθαυτό ή μόνο με τα ίδια τα ΓΣΤ. Για παράδειγμα, ασκεί επιρροή εν προκειμένω το γεγονός ότι οι φινλανδικοί συνταξιοδοτικοί φορείς εκπληρώνουν και ορισμένα διαφορετικά καθήκοντα από ό,τι τα σουηδικά ΓΣΤ; Τα ΓΣΤ δεν είναι επιφορτισμένα με την είσπραξη των συνταξιοδοτικών εισφορών ή την καταβολή των συντάξεων, αλλά έχουν ως μόνη αποστολή τη διαχείριση κεφαλαίων στο πλαίσιο του ασφαλιστικού προγράμματος για τις συντάξεις γήρατος βάσει εισοδήματος. Εντούτοις, τα διαφορετικά αυτά καθήκοντα εκπληρώνονται από άλλες αρχές του σουηδικού δημοσίου, οι οποίες τυγχάνουν επίσης της φορολογικής απαλλαγής του δημοσίου.
- 24 Όσον αφορά το ζήτημα εάν η ενδεχόμενη διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, επισημαίνεται, όπως τόνισε και η Επιτροπή, ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως απορρίψει το ενδεχόμενο η απώλεια εισοδημάτων ή οι διοικητικές δυσχέρειες να συνιστούν βάσιμους λόγους περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας. Η Σουηδική Κυβέρνηση, από την πλευρά της, φρονεί ότι η διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται από την ανάγκη διασφάλισης του σκοπού της σουηδικής κοινωνικής πολιτικής και της χρηματοδότησής της.