Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
ANTHONYHO MICHAELA COLLINSE
přednesené dne 21. března 2024[1]

Věc C-39/23

Keva,
Landskapet Ålands pensionsfond,
Kyrkans Centralfond
proti
Skatteverket

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podal Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Článek 63 SFEU – Článek 65 SFEU – Volný pohyb kapitálu – Daňové právní předpisy – Zdanění dividend pobíraných veřejnými penzijními fondy – Nezdanění dividend vyplácených rezidentním veřejným penzijním fondům – Srážková daň z dividend vyplácených nerezidentním veřejným penzijním fondům – Objektivní srovnatelnost – Odůvodnění naléhavými důvody obecného zájmu“

I. Skutkový a právní rámec

1. Ve Švédsku existují tři druhy důchodů: 1) státní veřejný důchod[2], 2) zaměstnanecké důchody a 3) soukromé důchody. Zaměstnavatelé a zaměstnanci jsou pro potřeby financování státního veřejného důchodu povinni platit zákonné příspěvky vypočítané podle příjmů zaměstnanců. Z těchto ročních příspěvků je financována výplata důchodů v daném roce. Pokud v průběhu daného roku příchozí platby převyšují odchozí platby, spravují tento přebytek všeobecné penzijní fondy[3]. Naopak v roce, kdy jsou příchozí platby nižší než platby odchozí, VP fondy hradí jakýkoliv schodek. VP fondy tak plní funkci nárazníkového a stabilizačního prvku státního veřejného důchodového systému. Za vyplácení státního veřejného důchodu odpovídá Pensionsmyndigheten (důchodový úřad, Švédsko), nikoli VP fondy.

[1] – Původní jazyk: angličtina.

[2] – Státní veřejný důchod zahrnuje důchod závisející na příjmu a důchod na základě pojištění, dále příspěvek k důchodu závisejícímu na příjmu a minimální důchod. Na důchod závisející na příjmu je vyčleněno 16 % částky příjmu určité osoby používané pro výpočet důchodu a jiných zdanitelných plnění a na důchod na základě pojištění je vyčleněno 2,5 %.

[3] – Všeobecné penzijní fondy (dále jen „VP fondy“) sestávají z prvního, druhého, třetího, čtvrtého, šestého a sedmého fondu. S výjimkou sedmého fondu spravují VP fondy kapitál za účelem ochrany systému důchodů závisejících na příjmu, tak aby byly vyrovnávány případné přebytky a schodky mezi příspěvky na důchodové pojištění a výplatami důchodů v daném roce, a přispění k dlouhodobému fungování systému důchodového pojištění. Sedmý fond spravuje kapitál získaný z důchodu na základě pojištění.

2. Švédský stát je osvobozen od veškerých daňových povinností[4]. Vzhledem k tomu, že VP fondy jsou nedílnou součástí státu, jsou osvobozeny od daně z dividend, které pobírají od společností se sídlem ve Švédsku.

3. Ve Finsku jsou podle příslušných právních předpisů všichni zaměstnanci povinně účastníky zaměstnaneckého penzijního systému. Tyto systémy jsou financovány především z příspěvků zaměstnavatelů a zaměstnanců.

4. Keva, Landskapet Ålands pensionsfond a Kyrkans Centralfond (dále jen „navrhovatelé“) patří mezi instituce, které provozují zaměstnanecký penzijní systém ve Finsku[5]. Keva je právnickou osobou veřejného práva a je ve Finsku osvobozena od daně. Spravuje mimo jiné zaměstnanecké důchody zaměstnanců místní samosprávy a státních orgánů, evangelické luteránské církve a Finské centrální banky. Jejím hlavním úkolem je spravovat peněžní prostředky s cílem zajistit výplatu důchodů a stabilizovat vývoj příspěvků na penzijní pojištění. Keva provádí výběr příspěvků a vyplácení důchodů. Landskapet Ålands pensionsfond je penzijním fondem regionu Åland a je nedílnou součástí správy tohoto regionu. Je pověřen správou zaměstnaneckých důchodů pro zaměstnance regionu Åland. Jeho hlavním úkolem je spravovat svůj kapitál, který je oddělen od rozpočtu regionu. Landskapet Ålands pensionsfond neprovádí výplatu důchodů. Ve Finsku je částečně osvobozen od daně a neplatí daň z dividend, které pobírá od akciových společností se sídlem v tomto členském státě. Kyrkans Centralfond je součástí evangelické luteránské církve ve Finsku. Až do 1. ledna 2016 spravoval penzijní fond pro své zaměstnance v rámci své obecné odpovědnosti za správu církevních prostředků. Kyrkans Centralfond je v praxi ve Finsku osvobozen od daně z příjmu. Výplatu důchodů pro Kyrkans Centralfond prováděla Keva.

5. V letech 2003 až 2016 obdrželi navrhovatelé dividendy od společností se sídlem ve Švédsku. Podle článků 1, 4 a 5 kupongskattelagen (1970:624) [zákon o dani z dividend (1970:624)] platí zahraniční právnické osoby[6], které pobírají dividendy z akcií od společností se sídlem ve Švédsku, 30% srážkovou daň. Tato sazba daně se snižuje na 15 % pro právnické osoby se sídlem ve státech, které jsou smluvními stranami mnohostranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Dánskem, Faerskými ostrovy, Finskem, Islandem, Norskem a Švédskem[7]. Vzhledem k tomu, že navrhovatelé jsou ve Finsku od placení daně z dividend osvobozeni, nemohli si srážkovou daň, kterou zaplatili ve Švédsku, odečíst od daňových závazků, které by případně měli ve Finsku. Srážková daň z dividend, které obdrželi ve Švédsku, se v důsledku výše uvedeného stala konečnou.

6. Navrhovatelé se domáhali vrácení daně, kterou Skatteverket (dále jen „odpůrce“) vybral z dividend, jež navrhovatelé obdrželi od společností se sídlem ve Švédsku. Uváděli, že jejich situace je srovnatelná se situací VP fondů. Tvrdili tak, že rozdílné daňové zacházení s dividendami, které obdrželi oni, a s dividendami, které obdržely VP fondy, je v rozporu s článkem 63 SFEU. Odpůrce tento argument odmítl z důvodu, že situace navrhovatelů není se situací VP fondů objektivně srovnatelná.

[4] – Kapitola 7 článek 2 inkomstskattelagen (1999:1229) [zákon o dani z příjmu (1999:1229)].

[5] – Systém důchodového pojištění ve Finsku sestává z důchodu vázaného na příjmy ze zaměstnání (zaměstnanecký důchod), státního důchodu podle bydliště a minimálního důchodu.

[6] – Zahraniční právnická osoba („utländsk juridisk person“) je subjekt se sídlem v jiné zemi než ve Švédsku, který splňuje určité zákonné podmínky, v důsledku čehož považuje švédské právo tuto právnickou osobu za rovnocennou švédské právnické osobě. Pro daňové účely se má za to, že zahraniční právnické osoby nejsou rezidenty ve Švédsku.

[7] – Smlouva mezi severskými zeměmi o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a z majetku, podepsaná v Helsinkách dne 23. září 1996, byla do švédského práva provedena lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna [zákon o smlouvě o zamezení dvojího zdanění mezi severskými zeměmi (1996:1512)].

7. Navrhovatelé napadli platnost tohoto rozhodnutí žalobou podanou k Förvaltningsrätten i Falun (správní soud ve Falunu, Švédsko), který jejich žalobu zamítl. Následné odvolání navrhovatelů proti tomuto rozsudku ke Kammarrätten i Sundsvall (odvolací správní soud v Sundsvallu, Švédsko) bylo rovněž zamítnuto.

8. Navrhovatelé poté podali kasační opravný prostředek k Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko), předkládajícímu soudu. Tento soud kasační opravný prostředek projednal v rozsahu, v němž se týká otázky, zda je výběr srážkové daně z dividend pobíraných veřejnou penzijní institucí se sídlem ve Finsku slučitelný s volným pohybem kapitálu podle unijního práva za okolností, kdy odpovídající dividendy pobírané VP fondy zdaněny nejsou. Za těchto okolností se Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

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

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 [státu zdroje] a jeho všeobecných penzijních fondů?

3) Lze případné omezení považovat za odůvodněné naléhavými důvody obecného zájmu?“

9. Písemná vyjádření předložili navrhovatelé, odpůrce, španělská a švédská vláda, jakož i Evropská komise. Řeči účastníků řízení a jejich odpovědi na otázky položené Soudním dvorem byly vyslechnuty na jednání dne 11. ledna 2024.

II. Posouzení

A. K první otázce

1. Vyjádření účastníků řízení

10. Navrhovatelé a Komise mají za to, že jelikož dividendy nerezidentních penzijních fondů pobírané od společností se sídlem ve Švédsku podléhají zdanění, které je *de facto* konečnou srážkovou daní, kdežto dividendy, které pobíraly VP fondy od týchž společností, jsou od daně osvobozeny, mohou být nerezidentní penzijní fondy odrazovány od investování ve Švédsku, což vede k omezení volného pohybu kapitálu zakázanému článkem 63 SFEU.

11. Odpůrce, jakož i španělská a švédská vláda tvrdí, že rozdílné daňové zacházení s dividendami vyplácenými rezidentním veřejným penzijním fondům a s dividendami vyplácenými nerezidentním veřejným penzijním fondům nepředstavuje omezení volného pohybu kapitálu. Příčinou tohoto rozdílného zacházení je skutečnost, že VP fondy jsou nedílnou součástí švédského státu, nikoli místo jejich sídla. Odpůrce dále uvádí, že VP fondy jsou jedinými penzijními fondy osvobozenými od daně ve Švédsku. Dividendy pobírané penzijními fondy se sídlem ve Švédsku,

které nejsou VP fondy, podléhají dani z výnosu [8], kdežto dividendy pobírané nerezidentními penzijními fondy podléhají srážkové dani. Odpůrce a švédská vláda dodávají, že osvobození VP fondů od daně z toho důvodu, že jsou tyto fondy součástí státu, neposkytuje žádnou hospodářskou výhodu ani těmto fondům, ani švédskému státu. Z toho vyplývá, že žádný rozdíl v daňovém zacházení s VP fondy neodrazuje veřejné penzijní fondy se sídlem v jiných členských státech od investování ve Švédsku. Podle švédské vlády by mělo opačné rozhodnutí za následek vznik povinnosti na straně členských států přispívat na financování všeobecných starobních důchodů v jiných členských státech. Tato povinnost neexistuje, neboť odpovědnost za financování vlastního vnitrostátního veřejného důchodového systému nese každý členský stát sám. Existence takové povinnosti by byla rovněž v rozporu s čl. 153 odst. 1 a 4 SFEU. Při neexistenci harmonizace unijního práva v oblasti sociálního zabezpečení má každý členský stát právo sám koncipovat a organizovat svůj systém sociálního zabezpečení, včetně způsobu jeho financování. Švédská vláda závěrem podotýká, že vnitrostátní veřejné důchodové systémy si nekonkurují, neboť v důsledku koordinace systémů sociálního zabezpečení členských států může mít určitá osoba v každém okamžiku prospěch z povinného systému důchodového pojištění vždy pouze v jediném členském státě.

2. Analýza

12. Úvodem lze připomenout, že článek 63 SFEU sice zakazuje všechna omezení volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi, ovšem členské státy si zachovávají možnost uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován [9]. Aby bylo takové rozdílné zacházení slučitelné s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu [10].

13. Článek 63 odst. 1 SFEU zakazuje opatření, která odrazují od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, nebo odrazují osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě od investování v jiných státech [11]. K prokázání existence takového omezení v zásadě stačí doložit, že daňové zacházení s dividendami, které nerezidentní veřejné penzijní fondy pobírají od společností se sídlem ve Švédsku, může tyto instituce odradit od investování v tomto členském státě. Méně příznivé zacházení členského státu s dividendami vyplácenými nerezidentním penzijním fondům ve srovnání se zacházením svědčícím dividendám vypláceným rezidentním penzijním fondům může, dle konstatování Soudního dvora, investory usazené v jiném členském státě, než je tento první stát, odradit od uskutečnění investic v tomto

[8] – Podle lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel [zákon o dani z výnosů penzijních fondů (1990:661)] podléhají švédské penzijní fondy a životní pojišťovny dani z kapitálových příjmů, což je daň s pevnou sazbou, jejímž cílem je zdaňovat průběžné výnosy z důchodového spoření.

[9] – Výjimka stanovená v čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU musí být uplatňována striktně a je sama omezena ustanovením čl. 65 odst. 3 SFEU, který stanoví, že takováto vnitrostátní ustanovení nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu. V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, body 55 a 56 a citovaná judikatura); ze dne 13. listopadu 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 63), a ze dne 17. března 2022, AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, bod 41 a citovaná judikatura).

[10] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další (C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 23 a citovaná judikatura); ze dne 13. listopadu 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 64 a citovaná judikatura), a ze dne 17. března 2022, AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, bod 42 a citovaná judikatura).

[11] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. listopadu 2012, Komise v. Finsko (C-342/10, EU:C:2012:688, bod 28 a citovaná judikatura), a ze dne 13. listopadu 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 48 a citovaná judikatura).

prvním členském státě, a představuje proto omezení volného pohybu kapitálu [12]. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že větší daňové zatížení dividend vyplácených nerezidentním penzijním fondům, než je zatížení, které nesou rezidentní penzijní fondy, pokud jde o tytéž dividendy, představuje méně příznivé zacházení [13]. Dividendy, které navrhovatelé pobírali od společností se sídlem ve Švédsku, byly zdaněny 15% konečnou srážkovou daní, kdežto tytéž dividendy byly od daně osvobozeny, pokud je pobíraly VP fondy. Skutečnost, že daňové zacházení se švédským státem nepředstavuje přednostní zacházení s ním ani s jeho veřejnými penzijními fondy, nemá žádný vliv na to, zda toto zacházení představuje omezení volného pohybu kapitálu. Samotný negativní dopad tohoto opatření na investice z jiných členských států určuje, zda toto opatření takové omezení představuje.

14. Z toho vyplývá, že rozdílné daňové zacházení s dividendami, které navrhovatelé pobírají od společností se sídlem ve Švédsku, ve srovnání s daňovým zacházením s dividendami, které pobírají VP fondy, v zásadě představuje omezení volného pohybu kapitálu, které článek 63 SFEU zakazuje.

15. Článek 153 odst. 1 a 4 SFEU stanoví, že Evropská unie podporuje a doplňuje činnost členských států mimo jiné v oblasti sociálního zabezpečení a sociální ochrany pracovníků. Předpisy přijaté Evropskou unií podle tohoto článku se nedotýkají práva členských států vymezovat základní zásady svého systému sociálního zabezpečení a nesmějí ovlivňovat finanční rovnováhu tohoto systému. Omezení výkonu pravomoci Evropské unie v této oblasti se ze své podstaty vztahují na výkon této pravomoci a neupravují použití pravidel obsažených v primárním právu. Švédská vláda neuvádí žádné předpisy, které Evropská unie přijala podle článku 153 SFEU a mohly by se dotýkat práva Švédska vymezovat základní zásady svého systému sociálního zabezpečení nebo významně ovlivňovat finanční rovnováhu tohoto systému. Z těchto důvodů musí být argumenty předložené švédskou vládou v rámci tohoto oddílu odmítnuty.

16. Podobně ani ostatní argumenty švédské vlády týkající se stavu harmonizace a povahy koordinace systémů sociálního zabezpečení na unijní úrovni nemají žádný vliv na otázku, zda rozdílné daňové zacházení s VP fondy a fondy se sídlem v jiných členských státech představuje omezení ve smyslu článku 63 SFEU. Členské státy musí dodržovat ustanovení Smlouvy, včetně těch, která upravují dotčené čtyři svobody, bez ohledu na to, zda unijní právo ukládá členským státům povinnost přispívat na financování systémů sociálního zabezpečení jiných členských států, nebo nikoli.

17. Ve světle výše uvedeného navrhuji Soudnímu dvoru, aby na první předběžnou otázku odpověděl následovně:

Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že skutečnost, že dividendy vyplácené tuzemskými společnostmi zahraničním veřejným penzijním institucím podléhají srážkové dani, kdežto odpovídající dividendy nejsou zdaněny, pokud připadnou státu zdroje prostřednictvím jeho všeobecných penzijních fondů, představuje natolik negativní rozdílné zacházení, že v zásadě vede k omezení volného pohybu kapitálu.

[12] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. listopadu 2012, Komise v. Finsko (C-342/10, EU:C:2012:688, bod 33 a citovaná judikatura), a ze dne 13. listopadu 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 49 a citovaná judikatura).

[13] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. září 2015, Miljoen a další (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 48), a ze dne 13. listopadu 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 50).

B. Ke druhé otázce

1. Vyjádření účastníků řízení

18. Navrhovatelé a Komise tvrdí, že situace navrhovatelů a situace VP fondů jsou objektivně srovnatelné. V rámci posuzování toho, zda se zahraniční veřejná penzijní instituce nachází v situaci objektivně srovnatelné se situací tuzemského penzijního fondu, je podle navrhovatelů namístě zohlednit účel, funkce a hlavní úkoly srovnávaných subjektů. Navrhovatelé tvrdí, že smyslem jejich existence je plnit stejné účely jako VP fondy: působit jako nárazníkové fondy, které spravují a udržují své příslušné povinné systémy zaměstnaneckého penzijního pojištění. Vzhledem k tomu, že slouží stejnému účelu, není podle tvrzení navrhovatelů k tomu, aby byli považováni za objektivně srovnatelné s VP fondy, nezbytné, aby měli stejnou právní formu jako tyto VP fondy [14]. V každém případě platí, že VP fondy jsou sice součástí švédského státu, avšak navrhovatelé pro všechny praktické účely jsou součástí finského státu.

19. Řada skutečností dokládá, že finské a švédské veřejné penzijní fondy jsou objektivně srovnatelné. Oboje fondy jsou upraveny zvláštními právními předpisy. Povinné příspěvky na veřejné penzijní pojištění jsou ve Švédsku placeny VP fondům, zatímco ve Finsku jsou tyto příspěvky placeny institucím Keva a Landskapet Ålands pensionsfond. Ve Švédsku vyplácí důchody Pensionsmyndigheten (důchodový úřad, Švédsko), zatímco ve Finsku plní tuto funkci Keva (za sebe i za Kyrkans Centralfond) a vláda regionu Åland (za Landskapet Ålands pensionsfond). VP fondy a navrhovatelé patří mezi největší institucionální investory ve svých členských státech. VP fondy a navrhovatelé provozují svou činnost v rámci striktní právní úpravy a jejich investiční strategie jsou přesně stanoveny, přičemž investují zejména do tuzemských a zahraničních společností, majetku a finančních nástrojů. Daňové zacházení, které je na ně uplatňováno v členských státech, kde mají své sídlo, je rovněž totožné, neboť VP fondy jsou ve Švédsku osvobozeny od daně, jelikož jsou součástí švédského státu, a navrhovatelé jsou ve Finsku osvobozeni od daně z příjmu na základě zákona.

20. Komise podotýká, že švédské a finské penzijní fondy slouží stejnému cíli a sociálnímu účelu a mají stejné organizační a právní struktury. Jejich fungování, včetně modelů jejich financování, je v praxi totožné. Stejně jako jsou VP fondy součástí švédského státu, je Landskapet Ålands pensionsfond součástí regionu Åland a Kyrkans Centralfond je součástí evangelické luteránské církve. Keva je sice právnickou osobou veřejného práva, to ale nebrání tomu, aby byla srovnatelná s VP fondy. Srovnatelnost je třeba posuzovat jako celek s přihlédnutím k cílům, funkcím a činnostem posuzovaných institucí.

21. Odpůrce a španělská a švédská vláda tvrdí, že VP fondy a navrhovatelé se nenacházejí v objektivně srovnatelných situacích. Příčinou rozdílného zacházení s VP fondy a s navrhovateli je skutečnost, že VP fondy jsou součástí švédského státu, nikoli to, že mají sídlo ve Švédsku. Odpůrce dále uvádí, že VP fondy plní ve švédském státním veřejném důchodovém systému funkci nárazníkových fondů. Jejich cílem jakožto stabilizačních fondů je podporovat finanční stabilitu a odolnost švédského systému sociálního zabezpečení. Nerezidentní veřejné penzijní fondy již pojmově nemohou tento konkrétní cíl sledovat.

[14] – Navrhovatelé s odkazem na rozsudek ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, bod 50), uvádějí, že fungování veřejných penzijních institucí nebylo na unijní úrovni harmonizováno.

22. Švédská vláda uvádí, že cíle sledované daňovým opatřením mohou být omezeny na okolnosti a otázky obecného zájmu, které přímo souvisejí s daným členským státem. Přeshraniční a vnitrostátní situace tedy z tohoto důvodu nejsou objektivně srovnatelné. Osvobození od daně přiznané VP fondům je přímo spojeno se švédským státem, neboť jeho cílem je vyhnout se administrativní zátěži spojené s koloběhem zdrojů, z něhož nemá stát žádný finanční prospěch.

23. Podle švédské vlády je ve vztahu k posouzení objektivní srovnatelnosti relevantním faktorem právo každého členského státu koncipovat a organizovat svůj systém sociálního zabezpečení, včetně způsobu jeho financování. Veřejný zájem, který je státním veřejným důchodovým systémem podporován, je přímo spojen se švédským státem a nekonkuruje systémům, které fungují v jiných členských státech. Různé veřejné důchodové systémy fungující v jednotlivých členských státech tak není možné objektivně srovnávat.

24. Pokud by přesto bylo možné posuzovat objektivní srovnatelnost navrhovatelů a VP fondů, *quod non*, švédská vláda a odpůrce souhlasí s tím, že by bylo nutno zohledňovat jejich účely, funkce a základní úkoly, regulační rámec, ve kterém působí, metody jejich financování a způsob jejich organizace. Švédská vláda nicméně trvá na tom, že v rámci tohoto posuzování by bylo nutno zohlednit skutečnost, že nerezidentní veřejný penzijní fond nenese žádnou odpovědnost ve vztahu k jiným dávkám sociálního zabezpečení a není žádným způsobem propojen se státním rozpočtem. Podmínkou objektivní srovnatelnosti by mělo být to, že se nerezidentní veřejný penzijní fond zabývá pouze a výlučně správou nárazníkových fondů s cílem zajistit dostupnost starobních důchodů. Tyto fondy by rovněž měly být podle vnitrostátního práva zcela osvobozeny od daně. Konečné posouzení těchto otázek přísluší předkládajícímu soudu.

2. Analýza

25. Rozdílné zacházení upravené vnitrostátní daňovou právní úpravou může být považováno za slučitelné s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, pokud se toto rozdílné zacházení týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné[15]. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že srovnatelnost se musí posuzovat s ohledem na cíl, předmět a obsah posuzovaných vnitrostátních ustanovení[16]. Za účelem posouzení toho, zda rozdílné zacházení vyplývající z dotčených právních předpisů odráží objektivní rozdíl v situaci, musí být brána v úvahu relevantní rozlišovací kritéria stanovená takovými právními předpisy[17].

26. Jakmile členský stát jednostranně nebo prostřednictvím smluv podrobí dani příjem z dividend, které daňoví rezidenti a daňoví nerezidenti obdrží od společnosti-rezidenta, je situace těchto daňových poplatníků srovnatelná[18]. Z důvodů uvedených v bodech 21 až 23 tohoto stanoviska odpůrce a španělská a švédská vláda tvrdí, že situace navrhovatelů a situace VP fondů nejsou objektivně srovnatelné.

[15] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další (C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 23 a citovaná judikatura), jakož i ze dne 13. listopadu 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 64 a citovaná judikatura).

[16] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. května 2012, Komise v. Estonsko (C-39/10, EU:C:2012:282, bod 51 a citovaná judikatura); ze dne 8. listopadu 2012, Komise v. Finsko (C-342/10, EU:C:2012:688, bod 36 a citovaná judikatura); ze dne 2. června 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, bod 48 a citovaná judikatura), a ze dne 13. listopadu 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 65 a citovaná judikatura).

[17] – Rozsudek ze dne 21. června 2018, Fidelity Funds a další (C-480/16, EU:C:2018:480, bod 51 a citovaná judikatura).

[18] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. listopadu 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 66 a citovaná judikatura).

27. S výhradou ověření předkládajícím soudem podle všeho nic nenasvědčuje tomu, že by s ohledem na cíl, předmět a obsah osvobození švédského státu od daně bylo toto osvobození koncipováno tak, aby odráželo objektivní rozdíl v situaci rezidentních a nerezidentních veřejných penzijních fondů. To odpovídá i tvrzení odpůrce a španělské a švédské vlády, že rozdílné zacházení je důsledkem skutečnosti, že VP fondy jsou nedílnou součástí švédského státu, nikoli důsledkem místa jejich sídla. Z informací, které má Soudní dvůr k dispozici, podle všeho vyplývá, že rozhodnutí o osvobození švédského státu od daně bylo zavedeno za účelem eliminace administrativní zátěže spojené s koloběhem zdrojů, z něhož nemá tento stát žádný finanční prospěch. Lze tedy konstatovat, že místo toho, aby osvobození od daně přiznané VP fondům odráželo rozdíl v situaci navrhovatelů a situaci VP fondů, tak tento rozdíl vytváří.

28. Z cíle, předmětu a obsahu osvobození švédského státu od daně sice nevyplývají žádná kritéria, která by mohla přispět k objektivnímu srovnání navrhovatelů a VP fondů, nicméně účastníci řízení se na určitých kritériích, která je při provádění takového srovnání nutno zohlednit, shodují.

29. Konstatování, že se určité osoby nacházejí v objektivně srovnatelných situacích, takže s nimi musí být pro účely použití článku 63 SFEU zacházeno stejně, není totéž jako konstatování, že se nacházejí v situacích totožných. Celkové posouzení objektivní srovnatelnosti navrhovatelů a VP fondů vyžaduje zohlednění jejich účelu, funkcí a hlavních úkolů, regulačních rámců, ve kterých působí, a hlavních charakteristik jejich organizace. Z toho vyplývá, že podružné skutečnosti, včetně rozdílů čistě technické povahy, nejsou pro toto posouzení rozhodující.

30. Z tohoto úhlu pohledu je tvrzení odpůrce, že cílem nerezidentních veřejných penzijních fondů není podporovat finanční stabilitu a odolnost švédského systému sociálního zabezpečení, a nelze je tedy srovnávat s VP fondy, nepatřičně restriktivní. Vzhledem k tomu, že účelem každého fondu je již pojmově chránit stabilitu a odolnost daného konkrétního vnitrostátního důchodového systému, by takový přístup znemožnil srovnání i zcela totožných penzijních fondů, které by překračovalo hranice státu. Posouzení cílů sledovaných navrhovateli lze provést pouze v kontextu systému sociálního zabezpečení, v němž působí, nikoli odkazem na systém sociálního zabezpečení jiného členského státu.

31. Ve světle výše uvedených úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby na druhou předběžnou otázku odpověděl následovně:

Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že kritéria, která je třeba zohlednit při posouzení, zda se zahraniční veřejnoprávní penzijní instituce nachází v situaci, která je objektivně srovnatelná se situací státu zdroje a jeho všeobecných penzijních fondů, musí zahrnovat účely, funkce a hlavní úkoly těchto institucí, regulační rámce, v nichž působí, jakož i charakteristiky jejich organizace.

C. Ke třetí otázce

32. Třetí otázka se týká toho, zda omezení volného pohybu kapitálu může být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. Takto formulovaná otázka nepřipouští jinou než kladnou odpověď. V kontextu předkládacího rozhodnutí je zřejmé, že se předkládající soud táže, zda důvody uváděné v souvislosti s potenciálním omezením volného pohybu kapitálu mohou v zásadě představovat naléhavé důvody obecného zájmu. Navrhuji tedy, aby Soudní dvůr odpověděl na třetí otázku v této přeformulované podobě.

1. Vyjádření účastníků řízení

33. Navrhovatelé a Komise tvrdí, že nebyl předložen žádný naléhavý důvod obecného zájmu, který by mohl odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu, jež spatřují v odlišném daňovém zacházení s navrhovateli ve srovnání se zacházením, jehož se dostává VP fondům. Obávaná ztráta příjmů VP fondů v důsledku zdanění dividend, které pobírají, ani žádné obtíže administrativní povahy existenci takového omezení neodůvodňují. Podle Komise záleží na Švédsku, jestli chce přidělit VP fondům zdroje v případě, že by dividendy, které pobírají, měly být zdaněny. Stejně tak Švédsku nic nebrání v tom, aby objektivně srovnatelné veřejné penzijní fondy osvobodilo od daně, jak to již ostatně učinilo v případě penzijních fondů se sídlem v Kanadě a ve Spojených státech amerických [19].

34. Pokud dotčené daňové zacházení představuje omezení volného pohybu kapitálu, odpůrce a španělská a švédská vláda tvrdí, že toto omezení může být odůvodněno odkazem na naléhavé důvody obecného zájmu. Odpůrce a švédská vláda uvádějí, že účelem VP fondů je zajišťovat financování sociální politiky Švédska tím, že dbají na to, aby byla tato politika finančně nezávislá a oddělená od zbývající části státního rozpočtu. Švédský stát není za současné situace povinen přidělovat VP fondům prostředky, aby kompenzoval daň z dividend placenou z jejich vlastních zdrojů. Toto uspořádání zajišťuje trvající důvěru veřejnosti v penzijní systém.

35. Odpůrce podotýká, že zásada daňové teritoriality a vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy jim přiznávají právo danit příjmy dosažené na jejich území. Zdanění dividend pobíraných VP fondy by znamenalo vznik zbytečné administrativní zátěže bez jakéhokoli finančního prospěchu na straně státu. Naproti tomu osvobození navrhovatelů od zdanění dividend, které pobírají od švédských společností-rezidentů, by švédskému státu způsobilo ztrátu.

36. Švédská vláda dodává, že by bylo v rozporu s vyváženým rozdělením pravomocí mezi členskými státy v oblasti sociálního zabezpečení, pokud by byla Švédsku uložena povinnost rozšířit prospěch v podobě osvobození od daně, které přiznává VP fondům, na veřejné penzijní fondy usazené v jiných členských státech.

37. Švédská vláda a odpůrce sice připouštějí, že důvody čistě hospodářské nebo správní povahy nepředstavují naléhavé důvody obecného zájmu, které mohou odůvodnit omezení výkonu základní svobody zaručené Smlouvami, nicméně tvrdí, že omezení může být odůvodněno, vychází-li z hospodářských důvodů, které sledují cíl obecného zájmu [20]. V tomto ohledu švédská vláda tvrdí, že je nutno zohlednit důvody, z nichž vychází koncepce vnitrostátního veřejného důchodového systému, jakož i nutnost zajistit nezávislost, finanční stabilitu a odolnost VP fondů.

2. Analýza

38. Podle ustálené judikatury Soudního dvora lze omezení volného pohybu kapitálu připustit tehdy, jestliže je založeno na naléhavých důvodech obecného zájmu, je způsobilé zaručit uskutečnění cíle, který sleduje, a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné [21].

[19] – Viz lag (1996:1511) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada [zákon o smlouvě o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Kanadou a Švédskem (1996:1511)] a lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater [zákon o smlouvě o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Spojenými státy americkými a Švédskem (1994:1617)].

[20] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2013, Essent a další (C-105/12 až C-107/12, EU:C:2013:677, bod 52 a citovaná judikatura).

[21] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Osvobození investičních fondů zřízených podle smluvního práva od daně) (C-342/20, EU:C:2022:276, bod 79 a citovaná judikatura).

Dovolávání se naléhavých důvodů obecného zájmu je možné pouze v rozsahu, v němž tyto zájmy nejsou chráněny harmonizačními opatřeními EU. Pokud takové harmonizační opatření neexistuje, přísluší v zásadě členským státům, aby rozhodly o úrovni, v jaké chtějí zajistit ochranu takových zájmů, jakož i o způsobu, jakým má být této úrovně dosaženo. Mohou tak činit ovšem pouze v mezích stanovených Smlouvou a v souladu se zásadou proporcionality [22].

39. Mezi naléhavé důvody obecného zájmu patří zajištění účinnosti daňového dohledu a boj proti daňovým únikům [23], předcházení čistě vykonstruovaným operacím [24], zachování soudržnosti daňových režimů [25] a zajištění vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci ve vztazích mezi členskými státy a třetími státy [26].

40. S výhradou ověření předkládajícím soudem se jeví, že účelem zproštění švédského státu povinnosti platit daň z příjmu je vyhnout se administrativní zátěži spojené s koloběhem zdrojů, z něhož nemá tento stát žádný finanční prospěch. Takové odůvodnění má povahu usnadnění administrativní práce. Jak správně uvádí Komise, usnadnění administrativní práce není naléhavým důvodem obecného zájmu a nemůže odůvodnit nedodržování povinností vyplývajících ze Smlouvy [27]. Toto konstatování platí rovněž pro argument, že VP fondy musí zůstat nezávislé a oddělené od zbývající části státního rozpočtu, aby byla zachována důvěra veřejnosti v tyto fondy. Pokud jde o tvrzení, že zdanění dividend, které VP fondy pobírají, by vyžadovalo, aby jim švédská vláda přidělila prostředky za účelem zmírnění důsledků placení této daně, souhlasím s tvrzením Komise, že rozhodnutí o tom je v konečném důsledku záležitostí Švédska.

41. Soudní dvůr rovněž judikoval, že pokud se členský stát rozhodne pro úplné nebo téměř úplné osvobození dividend pobíraných rezidentními penzijními fondy od daně, nemůže se jako odůvodnění pro zdanění dividend pobíraných nerezidentními penzijními fondy dovolávat, jak se pokouší švédská vláda, nutnosti zajistit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy a třetí země [28]. Toto pravidlo musí platit stejně pro dovolávání se nutnosti zajistit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy.

42. Každý členský stát je sice oprávněn koncipovat a organizovat svůj systém sociálního zabezpečení, včetně způsobů požadovaného financování tohoto systému, avšak výkon této svobody je podmíněn dodržováním Smluv. V rámci daňového zacházení s takovými fondy je však Švédsko povinno zdržet se takového zacházení s nerezidentními veřejnými penzijními fondy, které by způsobilo omezení volného pohybu kapitálu.

[22] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. září 2006, Komise v. Nizozemsko (C-282/04 a C-283/04, EU:C:2006:608, body 32 a 33).

[23] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 55); ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 69), a ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích) (C-135/17, EU:C:2019:136, body 73 a 74).

[24] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích) (C-135/17, EU:C:2019:136, body 81 a 84).

[25] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. října 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 59), a ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, body 91 a 92).

[26] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, body 118 a 121); ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 98), a ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích) (C-135/17, EU:C:2019:136, bod 72).

[27] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. června 1982, Komise v. Lucembursko (58/81, EU:C:1982:215, bod 4); ze dne 15. července 2004, Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, bod 48 a citovaná judikatura), a ze dne 28. června 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, body 47 a 48).

[28] – Viz rozsudek ze dne 13. listopadu 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 85 a citovaná judikatura).

43. Pokud jde o tvrzení švédské vlády, že rozdílné daňové zacházení může být odůvodněno důvody hospodářské povahy při sledování cíle obecného zájmu, nepodpořila švédská toto tvrzení žádnými skutečnostmi ani faktory nad rámec usnadnění administrativní práce.

44. Ve světle výše uvedených úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby na třetí předběžnou otázku odpověděl následovně:

Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že potenciální omezení volného pohybu kapitálu sice může být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu, avšak odůvodnění uplatněná v projednávané věci v zásadě nelze považovat za naléhavé důvody obecného zájmu.

III. Závěry

45. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) následovně:

„Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že

– skutečnost, že dividendy vyplácené tuzemskými společnostmi zahraničním veřejným penzijním institucím podléhají srážkové dani, kdežto odpovídající dividendy nejsou zdaněny, pokud připadnou státu zdroje prostřednictvím jeho všeobecných penzijních fondů, představuje natolik negativní rozdílné zacházení, že v zásadě vede k omezení volného pohybu kapitálu;

– kritéria, která je třeba zohlednit při posouzení, zda se zahraniční veřejnoprávní penzijní instituce nachází v situaci, která je objektivně srovnatelná se situací státu zdroje a jeho všeobecných penzijních fondů, musí zahrnovat účely, funkce a hlavní úkoly těchto institucí, regulační rámce, v nichž působí, jakož i charakteristiky jejich organizace;

– potenciální omezení volného pohybu kapitálu sice může být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu, avšak odůvodnění uplatněná v projednávané věci v zásadě nelze považovat za naléhavé důvody obecného zájmu.“