Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
ANTHONY COLLINS
prednesené 21. marca 2024[1]

Vec C-39/23

Keva,
Landskapet Ålands pensionsfond,
Kyrkans Centralfond
proti
Skatteverket

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Článok 63 ZFEÚ – Článok 65 ZFEÚ – Voľný pohyb kapitálu – Daňová právna úprava – Zdanenie dividend získaných verejnoprávnymi dôchodkovými fondmi – Nezdanenie dividend získaných verejnými dôchodkovými fondmi rezidentmi – Daň zadržaná pri zdroji z dividend získaných verejnými dôchodkovými fondmi nerezidentmi – Objektívna porovnateľnosť – Odôvodnenie naliehavých dôvodov verejného záujmu“

I. Skutkový a právny rámec

1. Vo Švédsku sú tri druhy dôchodkov: 1. štátne verejné dôchodky[2], 2. zamestnanecké dôchodky a 3. súkromné dôchodky. Zamestnávatelia a zamestnanci sú povinní odvádzať zákonné príspevky, ktoré sa vypočítavajú na základe príjmov zamestnancov, s cieľom financovať štátne verejné dôchodky. Z týchto ročných príspevkov sa financuje vyplácanie dôchodkov v danom roku. Ak v danom roku prijaté platby prevyšujú vyplatené platby, tento prebytok spravujú všeobecné dôchodkové fondy[3]. Naopak v roku, v ktorom sú prijaté platby nižšie ako vyplatené platby, všeobecné dôchodkové fondy pokrývajú takýto deficit. Všeobecné dôchodkové fondy tak pôsobia ako nárazník a stabilizátor štátneho verejného dôchodkového systému. Za vyplácanie štátnych verejných dôchodkov zodpovedá Pensionsmyndigheten (Dôchodková agentúra, Švédsko), nie všeobecné dôchodkové fondy.

[1] Jazyk prednesu: angličtina.

[2] Príjmový dôchodok a prémiový dôchodok spolu s príjmovým doplnkovým dôchodkom a garančným dôchodkom tvoria zložky štátneho verejného dôchodku. Na príjmový dôchodok sa vyčleňuje 16 % príjmu podliehajúceho dôchodku a iných zdaniteľných dávok a na prémiový dôchodok 2,5 %.

[3] Všeobecné dôchodkové fondy sa skladajú z prvého, druhého, tretieho, štvrtého, šiesteho a siedmeho fondu. S výnimkou siedmeho fondu spravujú všeobecné dôchodkové fondy kapitál s cieľom chrániť dôchodkový systém založený na príjmoch tak, aby vyrovnával prípadné prebytky a deficity medzi príspevkami a výplatami dôchodkov v danom roku a aby prispieval k dlhodobej výkonnosti dôchodkového systému. Siedmy fond spravuje kapitál pochádzajúci z prémiového dôchodku.

2. Švédsky štát je oslobodený od všetkých daňových povinností.[4] Keďže všeobecné dôchodkové fondy sú neoddeliteľnou súčasťou štátu, sú oslobodené od platenia dane z dividend, ktoré im vyplácajú spoločnosti so sídlom vo Švédsku.

3. Vo Fínsku zákon vyžaduje, aby sa všetci zamestnanci prihlásili do zamestnaneckého dôchodkového systému. Tieto systémy sú financované najmä z príspevkov zamestnávateľov a zamestnancov.

4. Keva, Landskapet Ålands pensionsfond a Kyrkans Centralfond („navrhovatelia“) patria medzi inštitúcie, ktoré prevádzkujú zamestnanecký dôchodkový systém vo Fínsku.[5] Keva je právnická osoba, ktorá sa riadi verejným právom a vo Fínsku je oslobodená od dane. Spravuje zamestnanecké dôchodky zamestnancov, napríklad miestnych samospráv a štátnych orgánov, Evanjelickej luteránskej cirkvi a Fínskej banky. Jej hlavnou úlohou je spravovať finančné prostriedky s cieľom zaručiť vyplácanie dôchodkov a stabilizovať vývoj príspevkov na dôchodok. Keva vyberá príspevky a vypláca dôchodky. Landskapet Ålands pensionsfond je dôchodkový fond regiónu Alandy a je neoddeliteľnou súčasťou správy tohto regiónu. Zodpovedá za správu zamestnaneckých dôchodkov pre zamestnancov regiónu Alandy. Jeho hlavnou úlohou je spravovať svoj kapitál, ktorý je oddelený od rozpočtu regiónu. Landskapet Ålands pensionsfond nevypláca dôchodky. Vo Fínsku je čiastočne oslobodený od dane a neplatí daň z dividend vyplácaných spoločnosťami s ručením obmedzeným so sídlom v tomto členskom štáte. Kyrkans Centralfond je súčasťou Evanjelickej luteránskej cirkvi vo Fínsku. Do 1. januára 2016 spravoval dôchodkový fond pre svojich zamestnancov v rámci všeobecnej zodpovednosti za správu cirkevných fondov. Kyrkans Centralfond je vo Fínsku prakticky oslobodený od dane z príjmu. Keva zabezpečovala vyplácanie dôchodkov pre Kyrkans Centralfond.

5. V rokoch 2003 až 2016 boli navrhovateľom vyplácané dividendy od spoločností so sídlom vo Švédsku. Podľa § 1, 4 a 5 kupongskattelagen (1970:624) [zákon (1970:624) o zdaňovaní dividend] zahraničné právnické osoby[6], ktorým sú vyplácané dividendy z akcií od spoločností so sídlom vo Švédsku, platia zrážkovú daň vo výške 30 %. Táto sadzba dane sa znižuje na 15 % pre právnické osoby so sídlom v štátoch, ktoré sú zmluvnými stranami viacstrannej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Dánskom, Faerskými ostrovmi, Fínskom, Islandom, Nórskom a Švédskom.[7] Keďže navrhovatelia sú vo Fínsku oslobodení od platenia dane z dividend, nemohli si odpočítať zrážkovú daň, ktorú zaplatili vo Švédsku, od akýchkoľvek daňových povinností, ktoré im mohli vzniknúť vo Fínsku. V dôsledku toho zrážková daň z dividend, ktoré im boli vyplatené zo Švédska, bola konečná.

6. Navrhovatelia žiadali vrátenie dane, ktorú Skatteverket (ďalej len „odporca“) odpočítal z dividend, ktoré im boli vyplatené od spoločností so sídlom vo Švédsku. Navrhovatelia tvrdili, že ich situácia je porovnateľná so situáciou všeobecných dôchodkových fondov. Z uvedeného dôvodu tvrdili, že rozdiel v daňovom zaobchádzaní s dividendami, ktoré im boli vyplatené,

4 Kapitola 7 § 2 inkomstskattelagen (1999:1229) [zákon (1999:1229) o dani z príjmov].

5 Dôchodkový systém vo Fínsku pozostáva z dôchodku závislého od príjmu zo zamestnania (zamestnanecký dôchodok), národného dôchodku priznávaného na základe bydliska a garančného dôchodku.

6 Zahraničná právnická osoba („utländsk juridisk person“) je subjekt so sídlom v inej krajine ako Švédsko, ktorý spĺňa určité právne požiadavky, na základe ktorých ho švédske právo považuje za rovnocenný so švédskou právnickou osobou. Na daňové účely sa zahraničné právnické osoby považujú za nerezidentov Švédska.

7 Dohovor medzi severskými krajinami o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti dane z príjmu a kapitálu, podpísaný v Helsinkách 23. septembra 1996, bol prebratý do švédskeho práva prostredníctvom lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna [zákon (1996:1512) o dohovore o zamedzení dvojitého zdanenia medzi severskými krajinami].

a s dividendami, ktoré boli vyplatené do všeobecných dôchodkových fondov, je v rozpore s článkom 63 ZFEÚ. Odporca toto tvrdenie zamietol z dôvodu, že situácia navrhovateľov nebola objektívne porovnateľná so situáciou všeobecných dôchodkových fondov.

7. Navrhovatelia napadli platnosť tohto rozhodnutia žalobou na Förvaltningsrätten i Falun (Správny súd Falun, Švédsko), ktorý ich žalobu zamietol. Kammarrätten i Sundsvall (Odvolací správny súd Sundsvall, Švédsko) odvolanie navrhovateľov proti tomuto rozsudku zamietol.

8. Navrhovatelia podali odvolanie vo veci samej z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci na Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko), t. j. vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Tento súd sa zaoberal predmetným odvolaním v rozsahu, v akom sa týkalo otázky, či je vyberanie zrážkovej dane z dividend vyplácaných verejným inštitúciám dôchodkového zabezpečenia so sídlom vo Fínsku zlučiteľné s voľným pohybom kapitálu podľa práva Únie za okolností, keď zodpovedajúce dividendy, ktoré sú vyplácané do všeobecných dôchodkových fondov, nie sú zdaňované. V tejto súvislosti Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Predstavuje skutočnosť, že dividendy vyplácané spoločnosťami rezidentmi zahraničným verejným inštitúciám dôchodkového zabezpečenia podliehajú zrážkovej dani, zatiaľ čo zodpovedajúce dividendy nie sú zdaňované, ak pripadnú samotnému štátu prostredníctvom jeho verejnoprávnych dôchodkových fondov, také znevýhodňujúce rozdielne zaobchádzanie, predstavujúce obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ZFEÚ?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, aké kritériá by sa mali zohľadniť pri posudzovaní, či je zahraničná inštitúcia dôchodkového zabezpečenia v situácii, ktorá je objektívne porovnateľná so situáciou dotknutého štátu a jeho verejnoprávnych dôchodkových fondov?

3. Možno prípadné obmedzenie považovať za odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu?“

9. Navrhovatelia, odporca, španielska a švédska vláda, ako aj Európska komisia predložili písomné pripomienky. Na pojednávaní z 11. januára 2024 predniesli svoje tvrdenia a odpovedali na otázky Súdneho dvora.

II. Posúdenie

A. O prvej otázke

1. Pripomienky účastníkov konania

10. Navrhovatelia a Komisia sa domnievajú, že vzhľadom na to, že dividendy, ktoré boli vyplatené dôchodkovým fondom nerezidentom od spoločností so sídlom vo Švédsku, podliehali v podstate konečnej zrážkovej dani, zatiaľ čo dividendy, ktoré boli vyplácané do všeobecných dôchodkových fondov od tých istých spoločností, sú oslobodené od dane, je pravdepodobné, že to tieto fondy odradí od investovania vo Švédsku, čím dôjde k obmedzeniu voľného pohybu kapitálu, ktoré je zakázané článkom 63 ZFEÚ.

11. Odporca a španielska a švédska vláda tvrdia, že rozdiel v daňovom zaobchádzaní s dividendami, ktoré sú vyplácané do verejných dôchodkových fondov rezidentov a nerezidentov, nepredstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu. Tento rozdiel v zaobchádzaní vyplýva zo skutočnosti, že verejné dôchodkové fondy tvoria neoddeliteľnú súčasť švédskeho štátu, a nie z dôvodu umiestnenia ich sídla. Odporca ďalej uvádza, že všeobecné dôchodkové fondy sú jedinými dôchodkovými fondmi vo Švédsku oslobodenými od dane. Dividendy vyplácané do dôchodkových fondov so sídlom vo Švédsku, s výnimkou všeobecných dôchodkových fondov, podliehajú dani z kapitálových výnosov [8], zatiaľ čo dividendy vyplácané do dôchodkových fondov nerezidentov podliehajú zrážkovej dani. Odporca a švédska vláda dodávajú, že oslobodenie všeobecných dôchodkových fondov od dane z dôvodu ich začlenenia do štátu neposkytuje týmto fondom a ani švédskemu štátu žiadnu ekonomickú výhodu. Z toho vyplýva, že prípadný rozdiel v daňovom zaobchádzaní s verejnými dôchodkovými fondmi neodrádza verejné dôchodkové fondy so sídlom v iných členských štátoch od investovania vo Švédsku. Podľa švédskej vlády by opačný názor viedol k tomu, že členské štáty by boli povinné prispievať na financovanie všeobecných starobných dôchodkov v iných členských štátoch. Takáto povinnosť neexistuje, keďže každý členský štát je zodpovedný za financovanie svojho vlastného vnútroštátneho verejného dôchodkového systému. Existencia tejto povinnosti by bola aj v rozpore s článkom 153 ods. 1 a 4 ZFEÚ. Pri neexistencii harmonizácie práva Únie v oblasti sociálneho zabezpečenia je každý členský štát oprávnený navrhnúť a organizovať svoj systém sociálneho zabezpečenia vrátane spôsobu jeho financovania. Švédska vláda na záver poznamenáva, že vnútroštátne verejné dôchodkové systémy si navzájom nekonkurujú, keďže na základe koordinácie systémov sociálneho zabezpečenia členských štátov môže osoba vždy využívať povinný systém starobného dôchodku len jedného členského štátu.

2. Analýza

12. Úvodom možno konštatovať, že aj keď článok 63 ZFEÚ zakazuje všetky obmedzenia voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a medzi členskými štátmi a tretími krajinami, členským štátom zostáva zachované právo uplatňovať príslušné ustanovenia svojej daňovej právnej úpravy, ktorá rozlišuje medzi daňovníkmi, ktorí nie sú v rovnakej situácii, pokiaľ ide o miesto ich bydliska alebo o miesto, kam investovali svoj kapitál. [9] Aby bolo toto rozdielne zaobchádzanie zlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy upravujúcimi voľný pohyb kapitálu, musí sa uplatňovať na situácie, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo musí byť odôvodnené naliehavým dôvodom verejného záujmu. [10]

13. Článok 63 ods. 1 ZFEÚ zakazuje opatrenia, ktoré odrádzajú nerezidentov od investovania v členskom štáte alebo odrádzajú rezidentov tohto členského štátu od investovania v iných členských štátoch. [11] Na preukázanie existencie takéhoto obmedzenia v zásade stačí preukázať, že daňové zaobchádzanie s dividendami, ktoré sú vyplácané do verejných dôchodkových fondov

[8] Podľa lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel [zákon (1990:661) o dani z kapitálových výnosov z dôchodkových fondov] musia švédske dôchodkové fondy a životné poisťovne platiť daň z kapitálových výnosov vypočítanú pevnou sadzbou, ktorej cieľom je zdaňovať bežné kapitálové výnosy z úspor na dôchodok.

[9] Výnimka uvedená v článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ sa uplatňuje reštriktívne a je obmedzená článkom 65 ods. 3 ZFEÚ, ktorý stanovuje, že takéto vnútroštátne ustanovenia nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu. Pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. apríla 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, body 55 a 56 a citovaná judikatúra); z 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 63), a zo 17. marca 2022, AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, bod 41 a citovaná judikatúra).

[10] Pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i. (C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 23 a citovaná judikatúra); z 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 64 a citovaná judikatúra), a zo 17. marca 2022, AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, bod 42 a citovaná judikatúra).

[11] Pozri v tomto zmysle pozri rozsudky z 8. novembra 2012, Komisia/Fínsko (C-342/10, EU:C:2012:688, bod 28 a citovaná judikatúra), a z 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 48 a citovaná judikatúra).

nerezidentov od spoločností so sídlom vo Švédsku, môže tieto inštitúcie odradiť od investovania v tomto členskom štáte. Ak členský štát zaobchádza s dividendami vyplácanými do dôchodkových fondov nerezidentov menej priaznivo ako s dividendami vyplácanými do dôchodkových fondov rezidentov, Súdny dvor rozhodol, že tento rozdiel v zaobchádzaní môže odradiť investorov usadených v iných členských štátoch od investovania v tomto členskom štáte, a preto predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu.[12] Súdny dvor tiež rozhodol, že uloženie vyššieho daňového zaťaženia na dividendy vyplácané do dôchodkových fondov nerezidentov, než je daňové zaťaženie, ktoré pri rovnakých dividendách znášajú dôchodkové fondy rezidenti, predstavuje menej priaznivé zaobchádzanie.[13] Dividendy, ktoré boli navrhovateľom vyplatené od spoločností so sídlom vo Švédsku, podliehali konečnej zrážkovej dani vo výške 15 %, zatiaľ čo tie isté dividendy boli oslobodené od dane, keď boli vyplácané verejným dôchodkovým fondom. Skutočnosť, že daňové zaobchádzanie švédskeho štátu nepredstavuje preferenčné zaobchádzanie s týmto štátom ani s jeho verejnými dôchodkovými fondmi, nemá vplyv na to, či takéto zaobchádzanie predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu. O tom, či nejaké opatrenie predstavuje takéto obmedzenie, rozhoduje len jeho negatívny vplyv na investície z iných členských štátov.

14. Z toho vyplýva, že rozdiel v daňovom zaobchádzaní s dividendami, ktoré sú navrhovateľom vyplácané od spoločností so sídlom vo Švédsku, v porovnaní s daňovým zaobchádzaním s dividendami, ktoré sú vyplácané do verejných dôchodkových fondov, predstavuje v zásade obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 63 ZFEÚ zakazuje.

15. Článok 153 ods. 1 a 4 ZFEÚ stanovuje, že Európska únia podporuje a dopĺňa činnosti členských štátov najmä v oblasti sociálneho zabezpečenia a sociálnej ochrany pracovníkov. Akýmikoľvek ustanoveniami, ktoré Európska únia prijme podľa tohto článku, nie je dotknuté právo členských štátov definovať základné ustanovenia ich systémov sociálneho zabezpečenia, ani finančná rovnováha týchto systémov. Obmedzenia výkonu právomoci Únie v tejto oblasti sa svojou povahou vzťahujú na výkon tejto právomoci a neupravujú uplatňovanie pravidiel obsiahnutých v primárnom práve. Švédska vláda neuvádza žiadne ustanovenia, ktoré by Európska únia prijala na základe článku 153 ZFEÚ a ktoré by mohli mať vplyv na právo švédskeho štátu definovať základné ustanovenia svojho systému sociálneho zabezpečenia alebo významne ovplyvniť finančnú rovnováhu tohto systému. Z týchto dôvodov je potrebné zamietnuť tvrdenia, ktoré švédska vláda uvádza v tejto súvislosti.

16. Z dôvodu stavu harmonizácie a povahy koordinácie systémov sociálneho zabezpečenia na úrovni Únie ani ostatné tvrdenia švédskej vlády nemajú vplyv na otázku, či rozdiel medzi daňovým zaobchádzaním s verejnými dôchodkovými fondmi a fondmi so sídlom v iných členských štátoch predstavuje obmedzenie v zmysle článku 63 ZFEÚ. Členské štáty musia dodržiavať ustanovenia Zmluvy vrátane tých, ktoré upravujú štyri slobody, bez ohľadu na to, či právo Únie ukladá alebo neukladá členským štátom povinnosť prispievať na financovanie systémov sociálneho zabezpečenia iných členských štátov.

[12] Pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. novembra 2012, Komisia/Fínsko (C-342/10, EU:C:2012:688, bod 33 a citovaná judikatúra), a z 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 49 a citovaná judikatúra).

[13] Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. septembra 2015, Miljoen a i. (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 48), a z 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 50).

17. Vzhľadom na uvedené skutočnosti navrhujem, aby Súdny dvor na prvú otázku odpovedal takto:

Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že skutočnosť, že dividendy vyplácané domácimi spoločnosťami zahraničným verejným inštitúciám dôchodkového zabezpečenia podliehajú zrážkovej dani, zatiaľ čo zodpovedajúce dividendy nie sú zdaňované, ak pripadnú vlastnému štátu prostredníctvom jeho všeobecných dôchodkových fondov, predstavuje také negatívne rozdielne zaobchádzanie, že v zásade vedie k obmedzeniu voľného pohybu kapitálu.

B. O druhej otázke

1. Pripomienky účastníkov konania

18. Navrhovatelia a Komisia tvrdia, že situácia navrhovateľov a situácia všeobecných dôchodkových fondov je objektívne porovnateľná. Pri posudzovaní, či sa zahraničná verejná inštitúcia dôchodkového zabezpečenia nachádza v objektívne porovnateľnej situácii so situáciou domácich dôchodkových fondov, by sa podľa navrhovateľov mal zohľadniť účel, funkcie a hlavné úlohy porovnávaných subjektov. Navrhovatelia tvrdia, že existujú na tie isté účely ako verejné dôchodkové fondy: ako rezervné fondy, ktoré sa zaoberajú správou a udržiavaním príslušných systémov povinného zamestnaneckého dôchodkového poistenia. Keďže slúžia rovnakému účelu, navrhovatelia tvrdia, že nie je potrebné, aby mali rovnakú právnu formu ako všeobecné dôchodkové fondy, aby ich bolo možné považovať za objektívne porovnateľné.[14] Zatiaľ čo všeobecné dôchodkové fondy sú súčasťou švédskeho štátu, navrhovatelia sú v každom prípade na všetky praktické účely súčasťou fínskeho štátu.

19. Viaceré skutočnosti nasvedčujú tomu, že fínske a švédske verejné dôchodkové fondy sú objektívne porovnateľné. Oba sa riadia osobitnými zákonmi. Povinné verejné dôchodkové príspevky sa vo Švédsku platia do všeobecných dôchodkových fondov, zatiaľ čo vo Fínsku sa tieto príspevky platia do Keva a do Landskapet Ålands pensionsfond. Pensionsmyndigheten (Dôchodková agentúra, Švédsko) vypláca dôchodky vo Švédsku, zatiaľ čo Keva (vo svojom mene a v mene Kyrkans Centralfond) a vláda regiónu Alandy (v mene Landskapet Ålands pensionsfond) plnia túto úlohu vo Fínsku. Všeobecné dôchodkové fondy a navrhovatelia patria medzi najväčších inštitucionálnych investorov vo svojich členských štátoch. Všeobecné dôchodkové fondy a navrhovatelia, ktorí pôsobia v prísnom právnom rámci a podliehajú presným investičným stratégiám, investujú okrem iného do domácich a zahraničných spoločností, majetku a finančných nástrojov. Daňové zaobchádzanie s týmito subjektmi v členských štátoch, v ktorých majú sídlo, je tiež rovnaké, keďže všeobecné dôchodkové fondy nepodliehajú dani vo Švédsku, pretože sú súčasťou švédskeho štátu, zatiaľ čo navrhovatelia sú zo zákona oslobodení od dane z príjmu vo Fínsku.

20. Komisia poznamenáva, že švédske a fínske dôchodkové fondy slúžia rovnakému cieľu a sociálnemu účelu a majú rovnaké organizačné a právne štruktúry. Ich fungovanie vrátane modelov financovania je v praxi rovnaké. Tak ako sú všeobecné dôchodkové fondy súčasťou švédskeho štátu, Landskapet Ålands pensionsfond a Kyrkans Centralfond sú súčasťou regiónu Alandy, resp. Evanjelickej luteránskej cirkvi. Aj keď je Keva právnickou osobou, ktorá sa riadi

[14] Navrhovatelia s odkazom na rozsudok z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, bod 50), poznamenávajú, že fungovanie verejných inštitúcií dôchodkového zabezpečenia nebolo na úrovni Únie harmonizované.

verejným právom, nebráni to tomu, aby sa jej postavenie porovnávalo so všeobecnými dôchodkovými fondmi. Porovnateľnosť sa má posudzovať priebežne s prihliadnutím na ciele, funkcie a činnosti posudzovaných inštitúcií.

21. Odporca a španielska a švédska vláda tvrdia, že všeobecné dôchodkové fondy a navrhovatelia sa nenachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii. Rozdiel v daňovom zaobchádzaní so všeobecnými dôchodkovými fondmi a navrhovateľmi vyplýva zo skutočnosti, že všeobecné dôchodkové fondy sú súčasťou štátu, a to nie z toho dôvodu, že majú sídlo vo Švédsku. Odporca ďalej poznamenáva, že všeobecné dôchodkové fondy fungujú ako rezerva vo švédskom verejnom dôchodkovom systéme. Ich cieľom ako stabilizačných fondov je podporovať finančnú stabilitu a trvanlivosť švédskeho systému sociálneho zabezpečenia. Verejné dôchodkové fondy nerezidenti z hľadiska ich definície nemôžu sledovať tento konkrétny cieľ.

22. Švédska vláda tvrdí, že ciele, ktoré sleduje daňové opatrenie, môžu byť obmedzené na okolnosti a záležitosti verejného záujmu, ktoré sú priamo spojené s daným členským štátom. V dôsledku toho nie sú cezhraničné a vnútorné situácie objektívne porovnateľné. Oslobodenie od dane priznané všeobecným dôchodkovým fondom je priamo spojené so švédskym štátom, pretože jeho cieľom je vyhnúť sa administratívnej záťaži spojenej s kruhovým tokom zdrojov, ktorý nemá pre štát žiadny finančný prínos.

23. Podľa názoru švédskej vlády je pre posúdenie objektívnej porovnateľnosti dôležité právo každého členského štátu navrhnúť a organizovať svoj systém sociálneho zabezpečenia vrátane spôsobu jeho financovania. Verejný záujem, ktorý podporuje vnútroštátny verejný dôchodkový systém, je priamo spojený so švédskym štátom a nekonkuruje systémom, ktoré existujú v iných členských štátoch. Na základe uvedeného nie je možné objektívne porovnať rôzne verejné dôchodkové systémy v členských štátoch.

24. Ak by bolo možné posúdiť objektívnu porovnateľnosť navrhovateľov a všeobecných dôchodkových fondov, čo sa však podľa môjho názoru nedá, švédska vláda a odporca súhlasia s tým, že by sa mali zohľadniť ich príslušné ciele, funkcie a hlavné úlohy, regulačný rámec, v ktorom pôsobia, spôsoby ich financovania a spôsob ich organizácie. Švédska vláda však trvá na tom, že v rámci tohto posúdenia je potrebné zohľadniť nezávislosť verejného dôchodkového fondu nerezidenta od akejkoľvek zodpovednosti za iné dávky sociálneho zabezpečenia a od štátneho rozpočtu. Objektívna porovnateľnosť by si mala vyžadovať, aby sa verejný dôchodkový fond nerezident zaoberal len a výlučne správou rezervných fondov s cieľom zabezpečiť dostupnosť starobných dôchodkov. Takéto fondy by mali byť podľa vnútroštátneho práva tiež úplne oslobodené od dane. Konečné posúdenie týchto otázok prináleží vnútroštátnemu súdu.

2. Analýza

25. Rozdiely v zaobchádzaní, ktoré umožňujú vnútroštátne daňové predpisy, môžu byť zlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy upravujúcimi voľný pohyb kapitálu, ak sa tieto rozdiely vzťahujú na situácie, ktoré nie sú objektívne porovnateľné.[15] Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že porovnateľnosť sa musí skúmať s prihliadnutím na cieľ, účel a obsah posudzovaných

[15] Pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i. (C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 23 a citovaná judikatúra), a z 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 64 a citovaná judikatúra).

vnútroštátnych ustanovení.[16] Pri určovaní, či rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z takejto právnej úpravy je odrazom objektívne rozdielnych situácií, treba vziať do úvahy iba relevantné rozlišovacie kritériá stanovené dotknutou právnou úpravou.[17]

26. Hneď ako členský štát jednostranne alebo prostredníctvom dohovoru stanoví, že dani z príjmov podliehajú nielen daňoví rezidenti, ale aj daňoví nerezidenti, situácia týchto daňovníkov je porovnateľná.[18] Z dôvodov uvedených v bodoch 21 až 23 týchto návrhov odporca a španielska a švédska vláda tvrdia, že navrhovatelia a všeobecné fondy nie sú objektívne porovnateľní.

27. Zdá sa, že nič nenasvedčuje tomu, že vzhľadom na cieľ, účel a obsah oslobodenia švédskeho štátu od dane toto oslobodenie bolo navrhnuté tak, aby odrážalo objektívny rozdiel v situácii verejných dôchodkových fondov rezidentov a nerezidentov , čo však musí overiť vnútroštátny súd. Táto skutočnosť je v súlade s tvrdením odporcu a španielskej a švédskej vlády, že rozdielne zaobchádzanie vyplýva zo skutočnosti, že všeobecné dôchodkové fondy sú neoddeliteľnou súčasťou švédskeho štátu, a nie je založené na umiestnení sídla. Z informácií, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že rozhodnutie o oslobodení švédskeho štátu od dane bolo prijaté s cieľom vyhnúť sa administratívnej záťaži spojenej s kruhovým tokom zdrojov, ktorý nemá pre tento štát žiadny finančný prínos. V dôsledku toho možno konštatovať, že namiesto toho, aby oslobodenie priznané všeobecným dôchodkovým fondom odrážalo rozdiel v situácii navrhovateľov na strane jednej a v situácii všeobecných dôchodkových fondov na strane druhej, predmetné oslobodenie takýto rozdiel vytvára.

28. Aj keď z cieľa, účelu a obsahu oslobodenia švédskeho štátu od dane nevyplývajú žiadne kritériá, ktoré by mohli pomôcť pri objektívnom porovnaní navrhovateľov a všeobecných dôchodkových fondov, strany sa napriek tomu dohodli na niektorých kritériách, ktoré sa majú zohľadniť pri vykonaní tejto činnosti.

29. Zistenie, že osoby sa nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii, takže sa s nimi má na účely uplatnenia článku 63 ZFEÚ zaobchádzať rovnako, nie je totožné so zistením, že sa nachádzajú v rovnakej situácii. Celkové posúdenie objektívnej porovnateľnosti navrhovateľov a všeobecných dôchodkových fondov si vyžaduje zohľadnenie ich príslušného účelu, funkcií a hlavných úloh, regulačných rámcov, v ktorých pôsobia, a hlavných charakteristík ich organizácií. Z toho vyplýva, že vedľajšie otázky, vrátane rozdielov čisto technickej povahy, nie sú pre toto posúdenie rozhodujúce.

30. V tomto svetle je tvrdenie odporcu, že verejné dôchodkové fondy nerezidenti nemajú za cieľ podporovať finančnú stabilitu a trvanlivosť švédskeho systému sociálneho zabezpečenia, a preto ich nemožno porovnávať so všeobecnými dôchodkovými fondmi, neprimerane obmedzujúce. Keďže z hľadiska ich definície je cieľom každého fondu chrániť stabilitu a trvanlivosť osobitného vnútroštátneho dôchodkového systému, takýto prístup by znemožnil porovnávať dokonca aj rovnaké dôchodkové fondy v rámci jednotlivých krajín. Posúdenie cieľov, ktoré navrhovatelia sledujú, sa môže uskutočniť len v kontexte systému sociálneho zabezpečenia, v ktorom pôsobia, a nie na základe systému iného členského štátu.

[16] Pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. mája 2012, Komisia/Estónsko (C-39/10, EU:C:2012:282, bod 51 a citovaná judikatúra); z 8. novembra 2012, Komisia/Fínsko (C-342/10, EU:C:2012:688, bod 36 a citovaná judikatúra); z 2. júna 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, (C-252/14, EU:C:2016:402, bod 48 a citovaná judikatúra), a z 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 65 a citovaná judikatúra).

[17] Rozsudok z 21. júna 2018, Fidelity Funds a i. (C-480/16, EU:C:2018:480, bod 51 a citovaná judikatúra).

[18] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 66 a citovaná judikatúra).

31. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na druhú otázku odpovedal takto:

Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že kritériá, ktoré sa majú zohľadniť pri posudzovaní, či je zahraničná inštitúcia dôchodkového zabezpečenia v situácii, ktorá je objektívne porovnateľná so situáciou vlastného štátu a jeho všeobecných dôchodkových fondov, musia zahŕňať príslušné ciele fondov, ich funkcie a hlavné úlohy, regulačné rámce, v ktorých pôsobia, a charakteristiky ich organizácií.

C. O tretej otázke

32. Treťou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či obmedzenie voľného pohybu kapitálu možno považovať za odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu. Na otázku sformulovanú takýmto spôsobom možno odpovedať len kladne. Z kontextu podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že vnútroštátny súd sa snaží zistiť, či dôvody uvádzané v súvislosti s prípadným obmedzením voľného pohybu kapitálu môžu v zásade predstavovať naliehavé dôvody verejného záujmu. Navrhujem preto, aby Súdny dvor odpovedal na takto preformulovanú tretiu otázku.

1. Pripomienky účastníkov konania

33. Navrhovatelia a Komisia tvrdia, že nebol uvedený žiadny naliehavý dôvod verejného záujmu, ktorý by mohol odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré vidia v rozdielnom daňovom zaobchádzaní s navrhovateľmi v porovnaní so všeobecnými dôchodkovými fondmi. Existenciu tohto obmedzenia neodôvodňuje ani prípadná strata príjmov všeobecných dôchodkových fondov v dôsledku zdanenia im vyplácaných dividend, ani žiadne ťažkosti administratívnej povahy. Podľa Komisie je vecou Švédska, či chce prideliť prostriedky všeobecným dôchodkovým fondom v prípade, ak by dividendy, ktoré sú im vyplácané, podliehali zdaneniu. Švédsku tiež nič nebráni oslobodiť od dane objektívne porovnateľné verejné dôchodkové fondy, ako to už urobilo v prípade dôchodkových fondov so sídlom v Kanade a v Spojených štátoch amerických.[19]

34. Ak sporné daňové zaobchádzanie predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, odporca, ako aj španielska a švédska vláda tvrdia, že toto obmedzenie môže byť odôvodnené odkazom na naliehavé dôvody verejného záujmu. Odporca a švédska vláda tvrdia, že účelom všeobecných dôchodkových fondov je zaručiť financovanie švédskej sociálnej politiky tým, že sa zabezpečí jej finančná nezávislosť a oddelenie od zostávajúcej časti štátneho rozpočtu. Za súčasného stavu nie je švédsky štát povinný prideliť všeobecným dôchodkovým fondom zdroje na kompenzáciu platby dane z dividend z ich vlastných zdrojov. Takéto opatrenie udržiava dôveru verejnosti v dôchodkový systém.

35. Odporca pripomína, že zásada fiškálnej teritoriality a vyváženého rozdelenia daňových právomocí medzi členské štáty im priznáva právo zdaňovať príjmy dosiahnuté na ich území. Zdanenie dividend, ktoré sú vyplácané do všeobecných dôchodkových fondov by znamenalo zbytočnú administratívnu záťaž, ktorá neprináša štátu žiadny finančný prospech. Naopak, oslobodenie navrhovateľov od dane z dividend, ktoré im boli vyplatené od spoločností so sídlom vo Švédsku, by spôsobilo švédskemu štátu stratu.

[19] Pozri lag (1996:1511) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada [zákon (1996:1511) o zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Kanadou a Švédskom] a lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater [zákon (1994:1617) o zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Spojenými štátmi americkými a Švédskom].

36. Švédska vláda ďalej tvrdí, že by bolo v rozpore s vyváženým rozdelením právomocí medzi členskými štátmi v oblasti sociálneho zabezpečenia požadovať od Švédska, aby rozšírilo výhody oslobodenia od dane, ktoré poskytuje všeobecným dôchodkovým fondom, na verejné dôchodkové fondy zriadené v iných členských štátoch.

37. Aj keď švédska vláda aj odporca uznávajú, že dôvody čisto ekonomickej alebo administratívnej povahy nepredstavujú naliehavé dôvody verejného záujmu, ktoré by mohli odôvodniť obmedzenie výkonu základnej slobody zaručenej Zmluvami, tvrdia, že obmedzenie môže byť odôvodnené, ak je vyžadované dôvodmi ekonomickej povahy, ktoré sledujú cieľ verejného záujmu. [20] V tejto súvislosti švédska vláda tvrdí, že je potrebné zohľadniť dôvody, ktoré sú základom koncepcie vnútroštátneho verejného dôchodkového systému, a potrebu zaručiť nezávislosť, finančnú stabilitu a trvanlivosť všeobecných dôchodkových fondov.

2. Analýza

38. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sú obmedzenia voľného pohybu kapitálu prípustné, ak sú odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu, ktoré sú vhodné na dosiahnutie týchto cieľov a nejdú nad rámec toho, čo je na tento účel nevyhnutné. [21] Odvolávanie sa na naliehavé dôvody verejného záujmu je možné len do tej miery, že takéto záujmy nie sú chránené harmonizačnými opatreniami Únie. Ak takéto harmonizačné opatrenia neexistujú, je v zásade na členských štátoch, aby rozhodli o úrovni ochrany, ktorú chcú týmto záujmom poskytnúť, a o spôsobe, akým možno túto úroveň ochrany dosiahnuť. Takéto opatrenia však musia zostať v medziach stanovených Zmluvou a musia byť primerané. [22]

39. Medzi naliehavé dôvody verejného záujmu patrí zabezpečenie účinnosti daňového dohľadu a boja proti daňovým únikom, [23] zabránenie vyslovene umelým konštrukciám, [24] zachovanie koherencie daňových systémov [25] a vyvážené rozdelenie daňovej právomoci vo vzťahoch medzi členskými štátmi a tretími krajinami [26].

40. Zdá sa, že cieľom oslobodenia švédskeho štátu od povinnosti platiť daň z príjmu je vyhnúť sa administratívnej záťaži spojenej s kruhovým tokom zdrojov, ktorý nemá pre tento štát žiadny finančný prínos, čo je skutočnosť, ktorú bude musieť overiť vnútroštátny súd. Takéto odôvodnenie má povahu administratívnej výhodnosti. Ako Komisia správne poznamenáva, administratívna výhodnosť nie je naliehavým dôvodom verejného záujmu a nemôže ospravedlniť nedodržanie povinností vyplývajúcich zo Zmluvy. [27] Táto pripomienka sa vzťahuje rovnako aj na

[20] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. októbra 2013, Essent a i. (C-105/12 až C-107/12, EU:C:2013:677, bod 52 a citovaná judikatúra).

[21] Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. apríla 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Oslobodenie zmluvných investičných fondov) (C-342/20, EU:C:2022:276, bod 79 a citovaná judikatúra).

[22] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. septembra 2006, Komisia/Holandsko (C-282/04 a C-283/04, EU:C:2006:608, body 32 a 33).

[23] Pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. decembra 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 55); z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C437/08, EU:C:2011:61, bod 69), a z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách) (C-135/17, EU:C:2019:136, body 73 a 74).

[24] Pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách) (C-135/17, EU:C:2019:136, body 81 a 84).

[25] Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. októbra 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 59), a z 10. apríla 2014, Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, body 91 a 92).

[26] Pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, body 118 a 121); z 10. apríla 2014, Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 98), a z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách) (C-135/17, EU:C:2019:136, bod 72).

[27] Pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. júna 1982, Komisia/Luxembursko (58/81, EU:C:1982:215, bod 4); z 15. júla 2004, Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, bod 48 a citovaná judikatúra), a z 28. júna 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, body 47 a 48).

tvrdenie, že všeobecné dôchodkové fondy musia byť nezávislé a oddelené od zostávajúcej časti štátneho rozpočtu, aby sa zachovala dôvera verejnosti v tieto fondy. Pokiaľ ide o tvrdenie, že zdanenie dividend, ktoré sú vyplácané do všeobecných dôchodkových fondov, by si vyžadovalo, aby im švédska vláda pridelila zdroje na zmiernenie dôsledkov platenia tejto dane, súhlasím s návrhom Komisie, že je to v konečnom dôsledku záležitosť Švédska.

41. Súdny dvor tiež rozhodol, že ak sa členský štát rozhodne pristúpiť k úplnému alebo takmer úplnému oslobodeniu od zdanenia dividend vyplácaných do dôchodkových fondov rezidentov, nemôže odôvodniť zdanenie dividend vyplácaných do dôchodkových fondov nerezidentov, ako sa o to snaží švédska vláda, s odvolaním sa na potrebu zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členské štáty a tretie krajiny.[28] Toto pravidlo sa musí vzťahovať aj na akýkoľvek odkaz na potrebu zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členské štáty.

42. Aj keď každý členský štát môže slobodne navrhnúť a organizovať svoj systém sociálneho zabezpečenia vrátane spôsobov jeho financovania, výkon tejto slobody sa musí uskutočniť v súlade so zmluvami. Švédsko je však pri svojom daňovom zaobchádzaní s takýmito fondmi povinné nezaobchádzať s verejnými dôchodkovými fondmi nerezidentmi takým spôsobom, ktorý by obmedzoval voľný pohyb kapitálu.

43. Pokiaľ švédska vláda tvrdí, že odlišné daňové zaobchádzanie môže byť odôvodnené hospodárskymi dôvodmi pri sledovaní cieľa vo verejnom záujme, neuviedla na podporu tohto tvrdenia žiadne prvky alebo faktory okrem administratívnej výhodnosti.

44. Na základe uvedených úvah navrhujem, aby Súdny dvor na tretiu otázku odpovedal takto:

Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že aj keď prípadné obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu, odôvodnenia uvedené v prejednávanej veci v zásade nepredstavujú naliehavé dôvody verejného záujmu.

III. Návrh

45. Na základe uvedeného navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky položené Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) takto:

Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že:

– skutočnosť, že dividendy vyplácané domácimi spoločnosťami zahraničným verejným inštitúciám dôchodkového zabezpečenia podliehajú zrážkovej dani, zatiaľ čo zodpovedajúce dividendy nie sú zdaňované, ak pripadnú vlastnému štátu prostredníctvom jeho všeobecných dôchodkových fondov, predstavuje také znevýhodňujúce rozdielne zaobchádzanie, že v zásade vedie k obmedzeniu voľného pohybu kapitálu,

– kritériá, ktoré sa majú zohľadniť pri posudzovaní, či je zahraničná inštitúcia dôchodkového zabezpečenia v situácii, ktorá je objektívne porovnateľná so situáciou vlastného štátu a jeho všeobecných dôchodkových fondov, musia zahŕňať príslušné ciele fondov, ich funkcie a hlavné úlohy, regulačné rámce, v ktorých pôsobia, a charakteristiky ich organizácií,

[28] Pozri rozsudok z 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 85 a citovaná judikatúra).

– aj keď prípadné obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu, odôvodnenia uvedené v prejednávanej veci v zásade nepredstavujú naliehavé dôvody verejného záujmu.