Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
ANTHONYJA MICHAELA COLLINSA,
predstavljeni 21. marca 2024 [1]

Zadeva C-39/23

Keva,
Landskapet Ålands pensionsfond,
Kyrkans Centralfond
proti
Skatteverket

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe ki ga je vložilo Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska))

„Predhodno odločanje – Člen 63 PDEU – Člen 65 PDEU – Prosti pretok kapitala – Davčna zakonodaja – Obdavčitev dividend, ki jih prejmejo javni pokojninski skladi – Neobdavčitev dividend, izplačanih javnim pokojninskim skladom rezidentom – Obdavčitev dividend, ki so izplačane javnim pokojninskim skladom nerezidentom, pri viru – Objektivna primerljivost – Upravičenost z nujnimi razlogi v javnem interesu“

I. Dejanski in pravni okvir

1. Na Švedskem obstajajo tri vrste pokojnin: (1) državna javna pokojnina, [2] (2) poklicna pokojnina in (3) zasebna pokojnina. Delodajalci in zaposleni morajo za financiranje državne javne pokojnine plačevati zakonsko določene prispevke, ki se izračunajo glede na zaslužek zadnjenavedenih. S temi letnimi prispevki se financira izplačevanje pokojnin v tistem letu. Če v nekem letu vplačila presegajo izplačila, presežek upravljajo splošni pokojninski skladi. [3] V letu, ko so vplačila nižja od izplačil, pa splošni pokojninski skladi krijejo morebitni primanjkljaj. Splošni pokojninski skladi tako delujejo kot varovalka in stabilizator nacionalnega javnega pokojninskega sistema. Za izplačevanje državnih javnih pokojnin je odgovoren Pensionsmyndigheten (zavod za pokojninsko zavarovanje, Švedska) in ne splošni pokojninski skladi.

[1] Jezik izvirnika: angleščina.

[2] Pokojnina na podlagi dohodkov in premijska pokojnina sta, skupaj z dodatkom k pokojnini na podlagi dohodkov in zajamčeno pokojnino, del državne javne pokojnine. 16 % plače, na podlagi katere imajo osebe pravico do pokojnine, in njihovih drugih obdavčljivih prejemkov je namenjenih za pokojnino na podlagi dohodkov, 2,5 % pa za premijsko pokojnino.

[3] Splošni pokojninski skladi (v nadaljnjem besedilu: splošni pokojninski skladi) so sestavljeni iz prvega, drugega, tretjega, četrtega, šestega in sedmega sklada. Z izjemo sedmega sklada splošni pokojninski skladi upravljajo kapital za zaščito sistema pokojnin na podlagi dohodkov, tako da uravnavajo morebitne presežke in primanjkljaje med pokojninskimi prispevki in izplačili pokojnin v nekem letu ter prispevajo k dolgoročni uspešnosti pokojninskega sistema. Sedmi sklad upravlja kapital, ki izhaja iz premijske pokojnine.

2. Švedska država je oproščena vseh davčnih obveznosti.[4] Ker so splošni pokojninski skladi sestavni del države, so oproščeni plačila davka na dividende, ki jih prejmejo od družb s sedežem na Švedskem.

3. Na Finskem je z zakonom zahtevano, da se vsi zaposleni vključijo v poklicni pokojninski sistem. Ti sistemi se financirajo predvsem s prispevki delodajalcev in zaposlenih.

4. Skladi Keva, Landskapet Ålands pensionsfond in Kyrkans Centralfond (v nadaljevanju: tožeče stranke) so med zavodi, ki na Finskem upravljajo poklicni pokojninski sistem.[5] Sklad Keva je pravna oseba javnega prava in je na Finskem oproščen davkov. Upravlja poklicne pokojnine zaposlenih v, med drugim, organih lokalne samouprave in državnih organih, evangeličanski luteranski cerkvi in banki Finske. Njegova glavna naloga je upravljanje sredstev, tako da se zagotovi izplačevanje pokojnin in stabilizira gibanje pokojninskih prispevkov. Sklad Keva zbira prispevke in izplačuje pokojnine. Sklad Landskapet Ålands pensionsfond je pokojninski sklad v regiji Åland in je sestavni del uprave te regije. Odgovoren je za upravljanje poklicnih pokojnin v imenu zaposlenih v regiji Åland. Njegova glavna naloga je upravljanje kapitala, ki je ločen od proračuna regije. Sklad Landskapet Ålands pensionsfond ne izplačuje pokojnin. Na Finskem je delno oproščen plačila davkov in ne plačuje davka na dividende, prejete od delniških družb s sedežem v tej državi članici. Sklad Kyrkans Centralfond je del evangeličanske luteranske cerkve na Finskem. Do 1. januarja 2016 je upravljal pokojninski sklad za svoje zaposlene v okviru svoje splošne odgovornosti za upravljanje cerkvenih skladov. Sklad Kyrkans Centralfond je v praksi na Finskem oproščen plačila davka na dohodek. Sklad Keva je upravljal izplačila pokojnin za sklad Kyrkans Centralfond.

5. Med letoma 2003 in 2016 so tožeče stranke prejemale dividende družb s sedežem na Švedskem. V skladu s členi 1, 4 in 5 kupongskattelagen (1970:624) (zakon o davku na dividende (1970:624)) se tujim pravnim osebam,[6] ki prejmejo dividende od družb s sedežem na Švedskem, pri viru odtegne davek po stopnji 30 %. Ta davčna stopnja se zniža na 15 % za pravne osebe, ki imajo sedež v državah pogodbenicah večstranskega sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Dansko, Ferskimi otoki, Finsko, Islandijo, Norveško in Švedsko.[7] Ker so tožeče stranke na Finskem oproščene plačila davka na dividende, niso mogle odšteti pri viru odtegnjenega davka, ki so ga plačale na Švedskem, od morebitnih davčnih obveznosti na Finskem. Zato je bil pri viru odtegnjeni davek na dividende, ki so jih prejele na Švedskem, dokončen.

6. Tožeče stranke so zahtevale vračilo davka, ki ga je Skatteverket (davčna uprava, Švedska; v nadaljevanju: tožena stranka) odštela od dividend, ki so jih prejele od družb s sedežem na Švedskem. Tožeče stranke so trdile, da je njihov položaj podoben položaju splošnih pokojninskih skladov. Zato so trdile, da je razlika v davčni obravnavi dividend, ki so jih prejele, in dividend, ki so jih prejeli splošni pokojninski skladi, v nasprotju s členom 63 PDEU. Tožena stranka je to trditev zavrnila, ker naj položaj tožečih strank ne bi bil objektivno primerljiv s položajem splošnih pokojninskih skladov.

4 Poglavje 7, člen 2, inkomstskattelagen (1999:1229) (zakon o davku na dohodek (1999:1229)).

5 Pokojninski sistem na Finskem je sestavljen iz pokojnine na podlagi dohodkov, ki temelji na zaposlitvi (poklicna pokojnina), državne pokojnine, ki temelji na stalnem prebivališču, in zajamčene pokojnine.

6 Tuja pravna oseba („utländsk juridisk person“) je subjekt s sedežem v državi, ki ni Švedska, in izpolnjuje nekatere pravne zahteve, zaradi katerih se na podlagi švedskega prava šteje za enakovredno švedski pravni osebi. Za davčne namene se tuje pravne osebe štejejo za nerezidente na Švedskem.

7 Konvencija med nordijskimi državami o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davkov od dohodka in premoženja, podpisana v Helsinkih 23. septembra 1996, je bila v švedsko pravo prenesena z lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (zakon (1996:1512) o konvenciji o dvojnem obdavčevanju med nordijskimi državami).

7. Tožeče stranke so veljavnost te odločbe izpodbijale s tožbo pri Förvaltningsrätten i Falun (upravno sodišče v Falunu, Švedska), ki je njihovo tožbo zavrnilo. Kammarrätten i Sundsvall (pritožbeno upravno sodišče v Sundsvallu, Švedska) je zavrnilo pritožbo tožečih strank zoper to sodbo.

8. Tožeče stranke so pri Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska), ki je predložitveno sodišče, vložile revizijo. To sodišče je obravnavalo revizijo v delu, v katerem se je z njo porajalo vprašanje, ali je odtegnitev pri viru davka od dividend, ki jih prejme javni pokojninski zavod s sedežem na Finskem, združljiva s prostim pretokom kapitala na podlagi prava Unije, če ustrezne dividende, ki jih prejmejo splošni pokojninski skladi, niso obdavčene. V tem okviru je Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali dejstvo, da so dividende, ki jih domače družbe izplačajo tujim javnim pokojninskim zavodom, obdavčene pri viru, medtem ko ustrezne dividende niso obdavčene, če se izplačajo […] državi [vira] prek njenih splošnih pokojninskih skladov, pomeni tako negativno različno obravnavanje, ki pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členom 63 PDEU?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, katera merila je treba upoštevati pri presoji, ali je položaj tujega javnega pokojninskega zavoda objektivno primerljiv s položajem države [vira] in njenih splošnih pokojninskih skladov?

3. Ali se lahko morebitna omejitev šteje za upravičeno z nujnimi razlogi v javnem interesu?“

9. Pisna stališča so predložile tožeče stranke, tožena stranka, španska in švedska vlada ter Evropska komisija. Na obravnavi 11. januarja 2024 so ustno predstavile navedbe in odgovorile na vprašanja Sodišča.

II. Presoja

A. Prvo vprašanje

1. Stališča strank

10. Tožeče stranke in Komisija menijo, da ker so dividende, ki so jih pokojninski skladi nerezidenti prejeli od družb s sedežem na Švedskem, praktično dokončno obdavčene pri viru, dividende, ki so jih od istih družb prejeli splošni pokojninski skladi, pa so oproščene davka, to prve odvrača od naložb na Švedskem in s tem vodi do omejitve prostega pretoka kapitala, ki je prepovedana s členom 63 PDEU.

11. Tožena stranka ter španska in švedska vlada trdijo, da razlika v davčni obravnavi dividend, ki jih prejmejo javni pokojninski skladi rezidenti in nerezidenti, ne pomeni omejitve prostega pretoka kapitala. To različno obravnavanje naj bi izhajalo iz tega, da so splošni pokojninski skladi sestavni del Švedske države, in ne iz njihovega sedeža. Tožena stranka dalje navaja, da so splošni pokojninski skladi edini pokojninski skladi na Švedskem, ki so oproščeni davka. Dividende, ki jih prejmejo pokojninski skladi, rezidenti Švedske, razen splošnih pokojninskih skladov, naj bi bile

obdavčene z davkom od dohodka iz kapitala,[8] dividende, ki jih prejmejo pokojninski skladi nerezidenti, pa naj bi bile obdavčene pri viru. Tožena stranka in švedska vlada dodajata, da izvzetje splošnih pokojninskih skladov iz obdavčitve zaradi njihove vključenosti v državo ne daje nobene gospodarske prednosti niti tem skladom niti Švedski državi. Iz tega naj bi sledilo, da morebitna razlika v davčni obravnavi splošnih pokojninskih skladov ne odvrača javnih pokojninskih skladov, ki so rezidenti drugih držav članic, od naložb na Švedskem. Po mnenju švedske vlade bi drugačno stališče pomenilo, da bi morale države članice prispevati k financiranju splošnih starostnih pokojnin v drugih državah članicah. Ta obveznost naj ne bi obstajala, saj je vsaka država članica odgovorna za financiranje lastnega nacionalnega javnega pokojninskega sistema. Obstoj te obveznosti naj bi bil tudi v nasprotju s členom 153(1) in (4) PDEU. Ker pravo Unije na področju socialne varnosti ni harmonizirano, naj bi vsaka država članica imela pravico oblikovati in organizirati svoj sistem socialne varnosti, vključno z načinom njegovega financiranja. Švedska vlada na koncu navaja, da si nacionalni javni pokojninski sistemi med seboj ne konkurirajo, saj je zaradi usklajenosti sistemov socialne varnosti držav članic oseba lahko vedno vključena v obvezni sistem starostne pokojnine le ene države članice.

2. Analiza

12. Uvodoma je treba ugotoviti, da čeprav so s členom 63 PDEU prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami, države članice ohranijo pravico, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital.[9] Da bi bilo to različno obravnavanje združljivo z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala, se mora uporabljati za položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa mora biti upravičeno z nujnim razlogom v javnem interesu.[10]

13. S členom 63(1) PDEU so prepovedani ukrepi, ki odvračajo nerezidente od naložb v državi članici ali odvračajo rezidente te države članice od naložb v drugih državah članicah.[11] Da bi načeloma ugotovili obstoj take omejitve, zadostuje, da se dokaže, da lahko davčna obravnava dividend, ki jih prejmejo javni pokojninski skladi nerezidenti od družb s sedežem na Švedskem, odvrne te zavode od naložb v tej državi članici. Sodišče je presodilo, da če država članica dividende, ki jih prejmejo pokojninski skladi nerezidenti, obravnava manj ugodno kot dividende, ki jih prejmejo pokojninski skladi rezidenti, lahko to različno obravnavanje odvrne vlagatelje s sedežem v drugih državah članicah od naložb v tej državi članici, kar pomeni omejitev prostega pretoka kapitala.[12] Sodišče je tudi presodilo, da višja obdavčitev dividend, ki jih prejmejo pokojninski skladi nerezidenti, kot dividend, ki jih prejmejo pokojninski skladi rezidenti, pomeni

[8] V skladu z lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (zakon (1990:661) o obdavčitvi pokojninskih skladov z davkom od dohodka iz kapitala) morajo švedski pokojninski skladi in zavarovalnice, ki opravljajo posle življenjskega zavarovanja, plačevati davek od dohodka iz kapitala, izračunan po fiksni stopnji, ki je namenjen obdavčitvi tekočih donosov iz pokojninskih prihrankov.

[9] Odstopanje iz člena 65(1)(a) PDEU se uporablja ozko in je omejeno s členom 65(3) PDEU, ki določa, da take nacionalne določbe ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil. Glej v tem smislu sodbe z dne 10. aprila 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, točki 55 in 56 ter navedena sodna praksa); z dne 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, točka 63), in z dne 17. marca 2022, AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, točka 41 in navedena sodna praksa).

[10] Glej v tem smislu sodbe z dne 10. maja 2012, Santander Asset Management SGIIC in drugi (od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 23 in navedena sodna praksa); z dne 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, točka 64 in navedena sodna praksa), in z dne 17. marca 2022, AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, točka 42 in navedena sodna praksa).

[11] Glej v tem smislu sodbi z dne 8. novembra 2012, Komisija/Finska (C-342/10, EU:C:2012:688, točka 28 in navedena sodna praksa), in z dne 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, točka 48 in navedena sodna praksa).

[12] Glej v tem smislu sodbi z dne 8. novembra 2012, Komisija/Finska (C-342/10, EU:C:2012:688, točka 33 in navedena sodna praksa), in z dne 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, točka 49 in navedena sodna praksa).

manj ugodno obravnavanje.[13] Dividende, ki so jih tožeče stranke prejele od družb s sedežem na Švedskem, so bile dokončno obdavčene pri viru po stopnji 15 %, enake dividende, če so jih prejeli splošni pokojninski skladi, pa so bile oproščene davka. To, da davčna obravnava Švedske države ne pomeni ugodnejšega obravnavanja zanjo ali za njene javne pokojninske sklade, ne vpliva na to, ali to obravnavanje pomeni omejitev prostega pretoka kapitala. Ali gre za tako omejitev, se določi le glede na negativni vpliv ukrepa na naložbe iz drugih držav članic.

14. Iz tega sledi, da razlika v davčni obravnavi dividend, ki jih tožeče stranke prejmejo od družb s sedežem na Švedskem, v primerjavi z davčno obravnavo dividend, ki jih prejmejo splošni pokojninski skladi, načeloma pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, prepovedano s členom 63 PDEU.

15. Člen 153(1) in (4) PDEU določa, da Evropska unija podpira in dopolnjuje dejavnosti držav članic, med drugim na področju socialne varnosti in socialne zaščite delavcev. Nobena določba, ki jo Evropska unija sprejme na podlagi tega člena, ne sme vplivati na pravico držav članic, da določijo temeljna načela svojih sistemov socialne varnosti, in na finančno uravnoteženost teh sistemov. Omejitve izvajanja pristojnosti Evropske unije na tem področju se po svoji naravi nanašajo na izvajanje te pristojnosti in ne veljajo za uporabo pravil iz primarnega prava. Švedska vlada ne omenja določb, ki jih je Evropska unija sprejela na podlagi člena 153 PDEU in ki bi lahko vplivale na njeno pravico do določitve temeljnih določb njenega sistema socialne varnosti ali bistveno vplivale na finančno uravnoteženost tega sistema. Zato je treba trditve, ki jih švedska vlada navaja v okviru tega naslova, zavrniti.

16. Druge trditve švedske vlade glede stanja harmoniziranosti in narave usklajevanja sistemov socialne varnosti na ravni EU prav tako ne vplivajo na vprašanje, ali razlika v davčni obravnavi splošnih pokojninskih skladov in skladov, ki so rezidenti drugih držav članic, pomeni omejitev v smislu člena 63 PDEU. Države članice morajo spoštovati določbe Pogodbe, vključno s tistimi, s katerimi so urejene štiri svoboščine, ne glede na to, ali je državam članicam s pravom Unije naložena obveznost, da prispevajo k financiranju sistemov socialne varnosti drugih držav članic.

17. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na prvo vprašanje odgovori:

Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da dejstvo, da so dividende, ki jih domače družbe izplačajo tujim javnim pokojninskim zavodom, obdavčene pri viru, medtem ko ustrezne dividende niso obdavčene, če se izplačajo državi vira prek njenih splošnih pokojninskih skladov, pomeni tako negativno različno obravnavanje, ki načeloma pomeni omejitev prostega pretoka kapitala.

B. Drugo vprašanje

1. Stališča strank

18. Tožeče stranke in Komisija trdijo, da sta položaja tožečih strank in splošnih pokojninskih skladov objektivno primerljiva. V zvezi s presojo, ali je tuj javni pokojninski zavod v objektivno primerljivem položaju s položajem domačega pokojninskega sklada, tožeče stranke navajajo, da bi bilo treba upoštevati namen, funkcije in glavne naloge primerjanih subjektov. Tožeče stranke trdijo, da je namen njihovega obstoja isti kot pri splošnem pokojninskem skladu: da so varovalni

[13] Glej v tem smislu sodbi z dne 17. septembra 2015, Miljoen in drugi (C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:608, točka 48), in z dne 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, točka 50).

skladi, ki se ukvarjajo z upravljanjem in vzdrževanjem sistemov obveznega poklicnega pokojninskega zavarovanja. Ker naj bi bil njihov namen enak, tožeče stranke trdijo, da ni treba, da imajo enako pravno obliko kot splošni pokojninski skladi, da bi jih bilo mogoče šteti za objektivno primerljive.[14] V vsakem primeru naj bi bili splošni pokojninski skladi del Švedske države, tožeče stranke pa v praksi del Finske države.

19. Številni dejavniki naj bi kazali, da so finski in švedski javni pokojninski skladi objektivno primerljivi. Oboji naj bi bili urejeni s posebnimi zakoni. Na Švedskem naj bi se obvezni javni pokojninski prispevki vplačevali v splošne pokojninske sklade, na Finskem pa naj bi se taki prispevki vplačevali v sklada Keva in Landskapet Ålands pensionsfond. Pensionsmyndigheten (zavod za pokojninsko zavarovanje, Švedska) naj bi izplačeval pokojnine na Švedskem, na Finskem pa naj bi to funkcijo opravljala sklad Keva (v svojem imenu in v imenu sklada Kyrkans Centralfond) in vlada regije Åland (v imenu sklada Landskapet Ålands pensionsfond). Splošni pokojninski skladi in tožeče stranke naj bi bili med največjimi institucionalnimi vlagatelji v svojih državah članicah. Splošni pokojninski skladi in tožeče stranke naj bi delovali v strogem pravnem okviru in naj bi zanje veljale natančne naložbene strategije, vlagali pa naj bi med drugim v domače in tuje družbe, nepremičnine in finančne instrumente. Njihova davčna obravnava v državah članicah, v katerih imajo sedež, naj bi bila prav tako enaka, saj splošni pokojninski skladi na Švedskem niso obdavčeni, ker so del Švedske države, tožeče stranke pa naj bi bile na Finskem po zakonu oproščene davka na dohodek.

20. Komisija navaja, da švedski in finski pokojninski skladi služijo istemu cilju in socialnemu namenu ter imajo enake organizacijske in pravne strukture. Njihovo delovanje, vključno z modeli financiranja, naj bi bilo v praksi enako. Tako kot so splošni pokojninski skladi del Švedske države, naj bi bila sklada Landskapet Ålands pensionsfond in Kyrkans Centralfond del regije Åland oziroma evangeličanske luteranske cerkve. Čeprav je sklad Keva pravna oseba javnega prava, naj to ne bi nasprotovalo temu, da je primerljiv s splošnimi pokojninskimi skladi. Primerljivost naj bi bilo treba presojati ves čas ter upoštevati cilje, funkcije in delovanje proučevanih zavodov.

21. Tožena stranka ter španska in švedska vlada trdijo, da splošni pokojninski skladi in tožeče stranke niso v objektivno primerljivem položaju. Razlika v davčni obravnavi splošnih pokojninskih skladov in tožečih strank naj bi bila posledica tega, da so prvi del države, ne pa tega, da so rezidenti Švedske. Tožena stranka dalje navaja, da splošni pokojninski skladi v švedskem nacionalnem javnem pokojninskem sistemu delujejo kot varovalka. Kot stabilizacijski skladi naj bi bili namenjeni spodbujanju finančne stabilnosti in trajnosti švedskega sistema socialne varnosti. Javni pokojninski skladi nerezidenti naj po definiciji ne bi mogli uresničevati tega posebnega cilja.

22. Švedska vlada trdi, da so lahko cilji davčnega ukrepa omejeni na okoliščine in zadeve javnega interesa, ki so neposredno povezane z neko državo članico. Zato naj čezmejni in notranji položaji ne bi bili objektivno primerljivi. Oprostitev obdavčitve, odobrena splošnim pokojninskim skladom, naj bi bila neposredno povezana s Švedsko državo, saj se ta želi izogniti upravnemu bremenu kroženja sredstev, ki državi ne prinaša nobene finančne koristi.

[14] Tožeče stranke se sklicujejo na sodbo z dne 18. junija 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, točka 50), in navajajo, da delovanje javnih pokojninskih zavodov na ravni Unije ni usklajeno.

23. Po mnenju švedske vlade je za oceno objektivne primerljivosti upoštevna pravica vsake države članice, da oblikuje in organizira svoj sistem socialne varnosti, vključno z načinom njegovega financiranja. Javni interes, ki ga spodbuja nacionalni javni pokojninski sistem, naj bi bil povezan s Švedsko državo in naj ne bi konkuriral sistemom v drugih državah članicah. Zato naj ne bi bilo mogoče objektivno primerjati različnih javnih pokojninskih sistemov v državah članicah.

24. Če bi bilo mogoče – pa ni – oceniti objektivno primerljivost tožečih strank in splošnih pokojninskih skladov, švedska vlada in tožena stranka priznavata, da je treba upoštevati njihove namene, funkcije in osnovne naloge, regulativni okvir, v katerem delujejo, načine financiranja in način njihove organizacije. Švedska vlada kljub temu vztraja, da je treba pri tej presoji upoštevati to, da javni pokojninski sklad nerezident nima nikakršne odgovornosti za druge dajatve socialne varnosti in da je neodvisen od državnega proračuna. Objektivna primerljivost naj bi morala zahtevati, da se javni pokojninski sklad nerezident ukvarja zgolj in izključno z upravljanjem varovalnih skladov, da bi zagotovil, da so na voljo starostne pokojnine. Taki skladi naj bi morali biti na podlagi nacionalne zakonodaje tudi popolnoma oproščeni davkov. Končno presojo tega naj bi moralo opraviti predložitveno sodišče.

2. Analiza

25. Različno obravnavanje, odobreno z nacionalno davčno zakonodajo, je lahko združljivo z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala, če se to različno obravnavanje uporablja za položaje, ki objektivno niso primerljivi.[15] Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da je treba primerljivost preučiti ob upoštevanju cilja, namena in vsebine obravnavanih nacionalnih določb.[16] Pri ugotavljanju, ali je različno obravnavanje, ki izhaja iz zakonodaje, izraz tega, da so položaji objektivno različni, je treba upoštevati upoštevna razlikovalna merila iz te zakonodaje.[17]

26. Ko neka država članica – enostransko ali s konvencijo – naloži davek na dohodek od dividend, ki jih davčni zavezanci rezidenti in nerezidenti prejmejo od družbe rezidentke, je položaj teh davčnih zavezancev primerljiv.[18] Iz razlogov, navedenih v točkah od 21 do 23 teh sklepnih predlogov, tožena stranka ter španska in švedska vlada trdijo, da tožeče stranke in splošni pokojninski skladi niso objektivno primerljivi.

27. Zdi se, da glede na cilj, namen in vsebino oprostitve obdavčitve Švedske države nič ne kaže na to, da bi bila ta oprostitev namenjena temu, da bi odražala objektivno razliko v položaju javnih pokojninskih skladov rezidentov in nerezidentov – kar pa mora preveriti predložitveno sodišče. To je v skladu s trditvijo tožene stranke ter španske in švedske vlade, da različno obravnavanje izhaja iz tega, da so splošni pokojninski skladi sestavni del Švedske države, in ne iz njihovega sedeža. Iz informacij, ki jih ima na voljo Sodišče, je razvidno, da je bila odločitev o oprostitvi obdavčitve Švedske države uvedena, da bi se izognili upravnemu bremenu kroženja sredstev, ki

[15] Glej v tem smislu sodbi z dne 10. maja 2012, Santander Asset Management SGIIC in drugi (od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 23 in navedena sodna praksa), in z dne 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, točka 64 in navedena sodna praksa).

[16] Glej v tem smislu sodbe z dne 10. maja 2012, Komisija/Estonija (C-39/10, EU:C:2012:282, točka 51 in navedena sodna praksa); z dne 8. novembra 2012, Komisija/Finska (C-342/10, EU:C:2012:688, točka 36 in navedena sodna praksa); z dne 2. junija 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, točka 48 in navedena sodna praksa), in z dne 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, točka 65 in navedena sodna praksa).

[17] Sodba z dne 21. junija 2018, Fidelity Funds in drugi (C-480/16, EU:C:2018:480, točka 51 in navedena sodna praksa).

[18] Glej v tem smislu sodbo z dne 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, točka 66 in navedena sodna praksa).

tej državi ne prinaša nobene finančne koristi. Zato je mogoče ugotoviti, da oprostitev, odobrena splošnim pokojninskim skladom, namesto da bi odražala razliko med zadevnimi položaji tožečih strank in splošnih pokojninskih skladov, tako razliko ustvarja.

28. Čeprav cilj, namen in vsebina oprostitve obdavčitve Švedske države ne nakazujejo nobenih meril, ki bi lahko bila v pomoč pri objektivni primerjavi tožečih strank in splošnih pokojninskih skladov, se stranke vendarle strinjajo o nekaterih merilih, ki jih je treba upoštevati pri izvajanju te naloge.

29. Ugotovitev, da so osebe v objektivno primerljivih položajih, tako da jih je treba za namene uporabe člena 63 PDEU obravnavati enako, ne pomeni, da so v enakih položajih. Za splošno presojo objektivne primerljivosti tožečih strank in splošnih pokojninskih skladov se zahteva, da se upoštevajo njihovi namen, funkcije in osnovne naloge, regulativni okviri, v katerih delujejo, in glavne značilnosti njihove organizacije. Iz tega sledi, da postranske zadeve, vključno s povsem tehničnimi razlikami, za to oceno niso odločilne.

30. S tega vidika je trditev tožene stranke, da javni pokojninski skladi nerezidenti niso namenjeni spodbujanju finančne stabilnosti in trajnosti švedskega sistema socialne varnosti in da jih zato ni mogoče primerjati s splošnimi pokojninskimi skladi, neupravičeno omejujoča. Ker je namen vsakega sklada po definiciji varovati stabilnost in trajnost določenega nacionalnega pokojninskega sistema, bi tak pristop onemogočil, da bi se primerjali celo enaki čezmejni pokojninski skladi. Presoja ciljev, ki jim sledijo tožeče stranke, je mogoča le v okviru sistema socialne varnosti, v katerem delujejo, in ne s sklicevanjem na sistem druge države članice.

31. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na drugo vprašanje odgovori:

Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da morajo merila, ki jih je treba upoštevati pri presoji, ali je položaj tujega javnega pokojninskega zavoda objektivno primerljiv s položajem zavoda države vira in njenih splošnih pokojninskih skladov, vsebovati njihove namene, funkcije in osnovne naloge, regulativni okvir, v katerem delujejo, in značilnosti njihove organizacije.

C. Tretje vprašanje

32. S tretjim vprašanjem se sprašuje, ali je omejitev prostega pretoka kapitala mogoče upravičiti z nujnimi razlogi v javnem interesu. Na to vprašanje, kot je oblikovano, je mogoče odgovoriti le pritrdilno. Če se razume v kontekstu, v katerem je bila izdana predložitvena odločba, je jasno, da predložitveno sodišče prosi za smernice o tem, ali utemeljitve, navedene za morebitno omejitev prostega pretoka kapitala, načeloma lahko pomenijo nujni razlog v javnem interesu. Zato Sodišču predlagam, naj odgovori na tako preoblikovano tretje vprašanje.

1. Stališča strank

33. Tožeče stranke in Komisija trdijo, da ni bil naveden noben nujni razlog v javnem interesu, s katerim bi bilo mogoče upravičiti omejitev prostega pretoka kapitala, ki jo prepoznavajo v različni davčni obravnavi tožečih strank v primerjavi z davčno obravnavo, zagotovljeno splošnim pokojninskim skladom. Obstoja te omejitve naj ne bi upravičevala niti morebitna izguba dohodka, ki bi jo lahko utrpeli splošni pokojninski skladi zaradi obdavčitve dividend, ki jih prejmejo, niti kakršne koli upravne težave. Komisija meni, da se Švedska lahko odloči, če bi želela dodeliti sredstva splošnim pokojninskim skladom v primeru, da bi bile dividende, ki jih prejemajo,

obdavčene. Prav tako naj Švedski nič ne bi preprečevalo, da objektivno primerljive javne pokojninske sklade oprosti obdavčitve, kot je to že storila v zvezi s pokojninskimi skladi, rezidenti Kanade in Združenih držav Amerike.[19]

34. Če zadevna davčna obravnava pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, tožena stranka ter španska in švedska vlada trdijo, da je to omejitev mogoče upravičiti s sklicevanjem na nujne razloge v javnem interesu. Tožena stranka in švedska vlada navajata, da je namen splošnih pokojninskih skladov zagotoviti financiranje švedske socialne politike ter zagotoviti njeno finančno neodvisnost in ločenost od preostalega državnega proračuna. Glede na sedanje stanje naj Švedski državi ne bi bilo treba dodeliti sredstev splošnim pokojninskim skladom, da bi iz lastnih sredstev izravnala plačilo davka na dividende. S to ureditvijo naj bi se ohranjalo zaupanje javnosti v pokojninski sistem.

35. Tožena stranka navaja, da načelo davčne teritorialnosti in uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami tem državam članicam priznava pravico, da obdavčijo dohodek, ustvarjen na njihovem ozemlju. Obdavčitev dividend, ki jih prejmejo splošni pokojninski skladi, naj bi pomenila nepotrebno upravno breme, ustvarjala pa naj ne bi nobene finančne koristi za državo. Če pa bi tožeče stranke oprostili obdavčitve dividend, ki so jih prejele od družb s sedežem na Švedskem, naj bi to povzročilo izgubo Švedski državi.

36. Švedska vlada dalje trdi, da bi bilo v nasprotju z uravnoteženo porazdelitvijo pristojnosti med državami članicami na področju socialne varnosti, če bi od Švedske zahtevali, da oprostitev davka, ki jo priznava splošnim pokojninskim skladom, razširi na javne pokojninske sklade s sedežem v drugih državah članicah.

37. Švedska vlada in tožena stranka sicer priznavata, da povsem gospodarski ali upravni razlogi ne pomenijo nujnih razlogov v javnem interesu, s katerimi bilo mogoče upravičiti omejitev uresničevanja temeljne svoboščine, zagotovljene s Pogodbama, vendar trdita, da je omejitev lahko upravičena, če jo narekujejo gospodarski razlogi, sprejeti, da se doseže cilj javnega interesa.[20] Švedska vlada v zvezi s tem zatrjuje, da je treba upoštevati razloge, na katerih temelji zasnova nacionalnega javnega pokojninskega sistema, in potrebo po zagotovitvi neodvisnosti, finančne stabilnosti in trajnosti splošnih pokojninskih skladov.

2. Analiza

38. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča so omejitve prostega pretoka kapitala dovoljene, če so upravičene z nujnimi razlogi v javnem interesu, primernimi za uresničitev teh ciljev in ne presegajo tega, kar je potrebno za ta namen.[21] Na nujne razloge v javnem interesu se je mogoče sklicevati le, če ne obstajajo nobeni harmonizirani ukrepi Unije za zagotovitev varovanja takih interesov. Če takih harmoniziranih ukrepov ni, se lahko načeloma države članice odločijo, v kolikšni meri bodo zagotavljale varovanje takih interesov in o načinu, kako naj se to varovanje doseže. Taki ukrepi pa morajo ostati znotraj okvirov, določenih s Pogodbo, in biti sorazmerni.[22]

[19] Glej lag (1996:1511) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada (zakon (1996:1511) o konvenciji o dvojnem obdavčevanju med Švedsko in Kanado) in lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater (zakon (1994:1617) o konvenciji o dvojnem obdavčevanju med Švedsko in Združenimi državami Amerike).

[20] Glej v tem smislu sodbo z dne 22. oktobra 2013, Essent in drugi (od C-105/12 do C-107/12, EU:C:2013:677, točka 52 in navedena sodna praksa).

[21] Glej v tem smislu sodbo z dne 7. aprila 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Oprostitev pogodbenih investicijskih skladov) (C-342/20, EU:C:2022:276, točka 79 in navedena sodna praksa).

[22] Glej v tem smislu sodbo z dne 28. septembra 2006, Komisija/Nizozemska (C-282/04 in C-283/04, EU:C:2006:608, točki 32 in 33).

39. Nujni razlogi v javnem interesu vključujejo zagotavljanje učinkovitosti davčnega nadzora in boj proti davčnim utajam,[23] preprečevanje popolnoma umetnih konstruktov,[24] ohranjanje doslednih davčnih sistemov[25] ter uravnoteženo porazdelitev davčne pristojnosti v odnosih med državami članicami in tretjimi državami.[26]

40. Zdi se – kar pa mora preveriti predložitveno sodišče – da je namen oprostitve Švedske države obveznosti plačila dohodnine, da bi se izognili upravnemu bremenu kroženja sredstev, ki tej državi ne prinaša nobene finančne koristi. Taka utemeljitev je v naravi poenostavitve dela uprave. Kot pravilno navaja Komisija, poenostavitev dela uprave ni nujen razlog v javnem interesu in ne more upravičiti neizpolnjevanja obveznosti iz Pogodbe.[27] Ta ugotovitev velja tudi za trditev, da morajo biti splošni pokojninski skladi neodvisni in ločeni od preostalega državnega proračuna, da se ohrani zaupanje javnosti v te sklade. Glede trditve, da bi morala švedska vlada zaradi obdavčitve dividend, ki jih prejmejo splošni pokojninski skladi, tem skladom dodeliti sredstva, da bi ublažila posledice plačila tega davka, se strinjam s predlogom Komisije, da mora o tem na koncu odločiti Švedska.

41. Sodišče je prav tako presodilo, da če se država članica odloči za popolno ali skoraj popolno oprostitev dividend, ki jih prejmejo pokojninski skladi rezidenti, ne more s sklicevanjem na nujnost ohranitve uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami in tretjimi državami upravičiti obdavčitve dividend, ki jih prejmejo pokojninski skladi nerezidenti, kot to želi storiti švedska vlada.[28] To pravilo mora veljati tudi ob kakršnem koli sklicevanju na zahtevo po zagotovitvi uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

42. Čeprav sme vsaka država članica svobodno oblikovati in organizirati svoj sistem socialne varnosti, vključno s sredstvi za njegovo financiranje, mora pri uresničevanju te svoboščine spoštovati Pogodbi. Vendar je Švedska pri davčni obravnavi takih skladov zavezana, da javnih pokojninskih skladov nerezidentov ne obravnava tako, da bi bil omejen prosti pretok kapitala.

43. Švedska vlada v delu, v katerem trdi, da je različno davčno obravnavo mogoče upravičiti z gospodarskimi razlogi, zato da se dosežejo cilji v javnem interesu, v podporo tej trditvi ni navedla nobenih elementov ali dejavnikov, ki bi presegali poenostavitev dela uprave.

44. Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev Sodišču predlagam, naj na tretje vprašanje odgovori:

Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da čeprav je morebitno omejitev prostega pretoka kapitala mogoče utemeljiti z nujnimi razlogi v javnem interesu, utemeljitve, ki so navedene v tej zadevi, načeloma ne pomenijo nujnih razlogov v javnem interesu.

[23] Glej v tem smislu sodbe z dne 18. decembra 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, točka 55); z dne 10. februarja 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen (C-436/08 in C437/08, EU:C:2011:61, točka 69), in z dne 26. februarja 2019, X (Posredniške družbe s sedežem v tretjih državah) (C-135/17, EU:C:2019:136, točki 73 in 74).

[24] Glej v tem smislu sodbo z dne 26. februarja 2019, X (Posredniške družbe s sedežem v tretjih državah) (C-135/17, EU:C:2019:136, točki 81 in 84).

[25] Glej v tem smislu sodbi z dne 17. oktobra 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, točka 59), in z dne 10. aprila 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, točki 91 in 92).

[26] Glej v tem smislu sodbe z dne 10. februarja 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen (C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točki 118 in 121); z dne 10. aprila 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, točka 98), in z dne 26. februarja 2019, X (Posredniške družbe s sedežem v tretjih državah) (C-135/17, EU:C:2019:136, točka 72).

[27] Glej v tem smislu sodbe z dne 9. junija 1982, Komisija/Luksemburg (58/81, EU:C:1982:215, točka 4); z dne 15. julija 2004, Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, točka 48 in navedena sodna praksa), in z dne 28. junija 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, točki 47 in 48).

[28] Glej sodbo z dne 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, točka 85 in navedena sodna praksa).

III. Predlog

45. Sodišču zato predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Högsta förvaltningsdomstolen (vrhovno upravno sodišče, Švedska), odgovori:

Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da

– dejstvo, da so dividende, ki jih domače družbe izplačajo tujim javnim pokojninskim zavodom, obdavčene pri viru, medtem ko ustrezne dividende niso obdavčene, če se izplačajo državi vira prek njenih splošnih pokojninskih skladov, pomeni tako negativno različno obravnavanje, ki načeloma pomeni omejitev prostega pretoka kapitala;

– morajo merila, ki je treba upoštevati pri presoji, ali je položaj tujega javnega pokojninskega zavoda objektivno primerljiv s položajem zavoda države vira in njenih splošnih pokojninskih skladov, vsebovati njihove namene, funkcije in osnovne naloge, regulativni okvir, v katerem delujejo, in značilnosti njihove organizacije;

– čeprav je morebitno omejitev prostega pretoka kapitala mogoče utemeljiti z nujnimi razlogi v javnem interesu, utemeljitve, ki so bile navedene v tej zadevi, načeloma ne pomenijo nujnih razlogov v javnem interesu.