Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MICHAEL ANTHONY COLLINS
της 21ης Μαρτίου 2024[1]

Υπόθεση C-39/23

Keva,
Landskapet Ålands pensionsfond,
Kyrkans Centralfond
κατά
Skatteverket

[αίτηση του Högsta förvaltningsdomstolen
(Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Σουηδία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Άρθρο 63 ΣΛΕΕ – Άρθρο 65 ΣΛΕΕ – Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων – Φορολογική νομοθεσία – Φορολόγηση των μερισμάτων που εισπράττονται από δημόσια συνταξιοδοτικά ταμεία – Μη φορολόγηση των μερισμάτων που καταβάλλονται στα ημεδαπά δημόσια συνταξιοδοτικά ταμεία – Παρακρατούμενος στην πηγή φόρος επί των μερισμάτων που καταβάλλονται σε αλλοδαπά δημόσια συνταξιοδοτικά ταμεία – Δυνατότητα αντικειμενικής συγκρίσεως – Δικαιολόγηση για επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος»

I. Πραγματικό και νομικό πλαίσιο

1. Στη Σουηδία υπάρχουν τρεις κατηγορίες συντάξεων: 1) οι εθνικές δημόσιες συντάξεις[2], 2) οι επαγγελματικές συντάξεις και 3) οι ιδιωτικές συντάξεις. Οι εργοδότες και οι εργαζόμενοι οφείλουν να καταβάλλουν υποχρεωτικές εισφορές, οι οποίες υπολογίζονται με βάση τα εισοδήματα των τελευταίων, για τη χρηματοδότηση των δημόσιων εθνικών συντάξεων. Οι ετήσιες αυτές εισφορές αποτελούν την πηγή χρηματοδότησης των συντάξεων που καταβάλλονται εντός του αντίστοιχου έτους. Όταν σε ένα συγκεκριμένο έτος οι εισφορές υπερβαίνουν τις καταβολές, τα γενικά συνταξιοδοτικά ταμεία[3] διαχειρίζονται το πλεόνασμα.

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

[2] Η σύνταξη βάσει εισοδήματος και η σύνταξη βάσει εισφορών σε συνδυασμό με τη συμπληρωματική σύνταξη βάσει εισοδήματος και την εγγυημένη σύνταξη αποτελούν συστατικά στοιχεία της εθνικής δημόσιας συντάξεως. Ποσοστό 16 % των αποδοχών που λαμβάνονται υπόψη για τη σύνταξη και τις λοιπές συνταξιοδοτικές παροχές ενός προσώπου αποδίδεται στη σύνταξη βάσει εισοδήματος και ποσοστό 2,5 % στη σύνταξη βάσει εισφορών.

[3] Τα γενικά συνταξιοδοτικά ταμεία (στο εξής: ΓΣΤ) αποτελούνται από το πρώτο, το δεύτερο, το τρίτο, το τέταρτο, το έκτο και το έβδομο ταμείο. Με την εξαίρεση του εβδόμου ταμείου, τα ΓΣΤ διαχειρίζονται τα κεφάλαιά τους με στόχο την προστασία του συστήματος συντάξεων βάσει εισοδήματος ώστε να ισοσταθμίζουν ενδεχόμενα πλεονάσματα και ελλείμματα μεταξύ των συνταξιοδοτικών εισφορών και των συντάξεων που καταβάλλονται εντός συγκεκριμένου έτους και να συμβάλλουν στις μακροπρόθεσμες επιδόσεις του συνταξιοδοτικού συστήματος. Το έβδομο ταμείο διαχειρίζεται τα κεφάλαια που προέρχονται από τις συντάξεις βάσει εισφορών.

Αντιστρόφως, εάν σε ένα έτος οι εισφορές είναι χαμηλότερες από τις καταβολές συντάξεων, τα ΓΣΤ καλύπτουν το ενδεχόμενο έλλειμμα. Κατά συνέπεια, τα ΓΣΤ λειτουργούν ως αποθεματικά και σταθεροποιητικά ταμεία του εθνικού δημόσιου συνταξιοδοτικού συστήματος. Η υποχρέωση καταβολής των εθνικών δημόσιων συντάξεων βαρύνει την Pensionsmyndigheten (εθνική αρχή συντάξεων, Σουηδία) και όχι τα ΓΣΤ.

2. Το Σουηδικό Δημόσιο απαλλάσσεται από κάθε φορολογική υποχρέωση [4]. Δεδομένου ότι τα ΓΣΤ αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του Δημοσίου, απαλλάσσονται από την καταβολή φόρου επί των μερισμάτων που εισπράττουν από εταιρίες εγκατεστημένες στη Σουηδία.

3. Στη Φινλανδία, όλοι οι εργαζόμενοι είναι εκ του νόμου υποχρεωμένοι να εγγράφονται σε επαγγελματικά συνταξιοδοτικά ταμεία. Τα ταμεία αυτά χρηματοδοτούνται κατά κύριο λόγο από τις εισφορές των εργοδοτών και των εργαζομένων.

4. Τα ταμεία Keva, Landskapet Ålands pensionsfond και Kyrkans Centralfond (στο εξής: αναιρεσείοντες) συγκαταλέγονται μεταξύ των φορέων που διαχειρίζονται το σύστημα των επαγγελματικών συντάξεων στη Φινλανδία [5]. Το Keva αποτελεί νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και απαλλάσσεται από τον φόρο στη Φινλανδία. Διαχειρίζεται τις επαγγελματικές συντάξεις των εργαζομένων, μεταξύ άλλων, στις τοπικές κυβερνήσεις και τις κρατικές αρχές, την Ευαγγελική Λουθηρανική Εκκλησία και την Τράπεζα της Φινλανδίας. Βασική του υποχρέωση είναι η διαχείριση κεφαλαίων προκειμένου να διασφαλίζεται η καταβολή των συντάξεων και η σταθεροποίηση της εξέλιξης των συνταξιοδοτικών εισφορών. Το Keva εισπράττει τις εισφορές και καταβάλλει συντάξεις. Το Landskapet Ålands pensionsfond είναι το συνταξιοδοτικό ταμείο της περιφέρειας Åland και αποτελεί μέρος της περιφερειακής διοίκησης. Είναι υπεύθυνο για τη διαχείριση των επαγγελματικών συντάξεων για λογαριασμό των εργαζομένων της περιφέρειας Åland. Η βασική του υποχρέωση συνίσταται στη διαχείριση του κεφαλαίου του, το οποίο είναι διακριτό από τον προϋπολογισμό της περιφέρειας. Το Landskapet Ålands pensionsfond δεν καταβάλλει συντάξεις. Απαλλάσσεται εν μέρει από τον φόρο στη Φινλανδία και δεν φορολογείται επί των μερισμάτων που εισπράττει από κεφαλαιουχικές εταιρίες εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος μέλος. Το Kyrkans Centralfond ανήκει στην Ευαγγελική Λουθηρανική Εκκλησία στη Φινλανδία. Μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2016 διαχειριζόταν το συνταξιοδοτικό ταμείο των εργαζομένων της στο πλαίσιο της γενικής του υποχρεώσεως για τη διαχείριση των εκκλησιαστικών κεφαλαίων. Στην πράξη, το Kyrkans Centralfond απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος στη Φινλανδία. Το Keva διαχειρίζεται την καταβολή των συντάξεων για το Kyrkans Centralfond.

5. Από το 2003 έως και το 2016, οι αναιρεσείοντες εισέπρατταν μερίσματα από εταιρίες εγκατεστημένες στη Σουηδία. Κατά τα άρθρα 1, 4 και 5 του kupongskattelagen (1970:624) (νόμου 624 του 1970, περί φορολογίας των μερισμάτων), αλλοδαπά νομικά πρόσωπα [6] τα οποία εισπράττουν μερίσματα από εταιρίες εγκατεστημένες στη Σουηδία υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή με συντελεστή 30 %. Ο φορολογικός αυτός συντελεστής μειώνεται σε 15 % για νομικά πρόσωπα τα οποία έχουν την έδρα τους σε χώρες οι οποίες αποτελούν συμβαλλόμενα μέρη στην πολυμερή σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ της Δανίας, των Νήσων

[4] Κεφάλαιο 7, άρθρο 2, του inkomstskattelagen (1999:1229) (νόμου 1999 του 1229, περί φορολογίας εισοδήματος).

[5] Το συνταξιοδοτικό σύστημα στη Φινλανδία αποτελείται από τις συντάξεις που εξαρτώνται από τις εργασιακές αποδοχές (επαγγελματικές συντάξεις), τις εθνικές συντάξεις με βάση τη διαμονή και τις εγγυημένες συντάξεις.

[6] Ως αλλοδαπό νομικό πρόσωπο (utländsk juridisk person) λογίζεται η οντότητα που έχει την έδρα της σε χώρα διαφορετική από τη Σουηδία και πληροί συγκεκριμένες νομικές προϋποθέσεις, λόγω των οποίων η σουηδική νομοθεσία την εξομοιώνει προς τα σουηδικά νομικά πρόσωπα. Από φορολογικής απόψεως, τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα θεωρείται ότι δεν έχουν την έδρα τους στη Σουηδία.

Φερόε, της Φινλανδίας, της Ισλανδίας, της Νορβηγίας και της Σουηδίας[7]. Δεδομένου ότι οι αναιρεσείοντες απαλλάσσονται από την καταβολή φόρου επί των μερισμάτων στη Φινλανδία, δεν είχαν τη δυνατότητα να εκπέσουν τον παρακρατηθέντα στην πηγή φόρο που είχαν καταβάλλει στη Σουηδία από τυχόν φορολογικές οφειλές τους στη Φινλανδία. Κατά συνέπεια, η παρακράτηση φόρου επί των μερισμάτων που εισέπραξαν στη Σουηδία κατέστη οριστική.

6. Οι αναιρεσείοντες ζήτησαν την επιστροφή του φόρου που είχε παρακρατήσει η Skatteverket (στο εξής: αναιρεσίβλητη) επί των μερισμάτων που εισέπραξαν από εταιρίες εγκατεστημένες στη Σουηδία. Διατείνονται ότι η κατάστασή τους είναι συγκρίσιμη με αυτήν των ΓΣΤ. Υποστηρίζουν ότι, ως εκ τούτου, η διαφορετική φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που εισέπραξαν σε σχέση με εκείνα που εισέπραξαν τα ΓΣΤ αντιτίθεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ. Η αναιρεσίβλητη απέρριψε το συγκεκριμένο επιχείρημα με την αιτιολογία ότι η κατάσταση των αναιρεσειόντων δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμη με εκείνη των ΓΣΤ.

7. Οι αναιρεσείοντες αμφισβήτησαν το κύρος της εν λόγω αποφάσεως ασκώντας προσφυγή ενώπιον του Förvaltningsrätten i Falun (διοικητικού δικαστηρίου του Falun, Σουηδία), το οποίο απέρριψε την προσφυγή τους. Το Kammarrätten i Sundsvall (διοικητικό εφετείο του Sundsvall, Σουηδία) απέρριψε την έφεση που άσκησαν οι αναιρεσείοντες κατά της ως άνω αποφάσεως.

8. Οι αναιρεσείοντες άσκησαν αίτηση αναιρέσεως ενώπιον του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου, Σουηδία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου. Το δικαστήριο αυτό επιλήφθηκε της εν λόγω αιτήσεως αναιρέσεως στο μέτρο που με αυτήν εγείρεται το ζήτημα κατά πόσον η επιβολή φόρου παρακρατούμενου στην πηγή επί μερισμάτων που εισπράττει δημόσιος συνταξιοδοτικός φορέας εγκατεστημένος στη Φινλανδία συνάδει με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων κατά το δίκαιο της Ένωσης, όταν τα αντίστοιχα μερίσματα που εισπράττουν τα ΓΣΤ απαλλάσσονται από τον φόρο. Στο πλαίσιο αυτό, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Συνεπάγεται το γεγονός ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρίες σε αλλοδαπούς δημόσιους συνταξιοδοτικούς φορείς υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, ενώ τα αντίστοιχα μερίσματα δεν φορολογούνται εάν εισπράττονται από το ίδιο το κράτος μέλος μέσω των δημόσιων συνταξιοδοτικών ταμείων του, δυσμενή διακριτική μεταχείριση σε τέτοιο βαθμό ώστε να συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων απαγορευόμενο, κατ' αρχήν, από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ;

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

3. Μπορεί ενδεχόμενος περιορισμός να θεωρηθεί ότι δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος;»

[7] Η σύμβαση μεταξύ των βορείων χωρών για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης εισοδήματος και κεφαλαίου, η οποία υπογράφηκε στο Ελσίνκι στις 23 Σεπτεμβρίου 1996, μεταφέρθηκε στη σουηδική έννομη τάξη με τον lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (νόμο 1512 του 1996, περί της συμβάσεως για την αποφυγή διπλής φορολογίας μεταξύ των βορείων χωρών).

9. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν οι αναιρεσείοντες, η αναιρεσίβλητη, η Ισπανική και η Σουηδική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση που διεξήχθη στις 11 Ιανουαρίου 2024, άπαντες ανέπτυξαν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους και απάντησαν στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου.

II. Ανάλυση

A. Πρώτο προδικαστικό ερώτημα

1. Οι παρατηρήσεις των μετεχόντων στη διαδικασία

10. Οι αναιρεσείοντες και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι, αφ' ης στιγμής τα μερίσματα που εισπράττουν οι αλλοδαποί συνταξιοδοτικοί φορείς από εταιρίες εγκατεστημένες στη Σουηδία υποβάλλονται, κατ' ουσίαν, σε οριστική παρακράτηση φόρου στην πηγή, ενώ τα μερίσματα που εισπράττουν τα ΓΣΤ από τις ίδιες εταιρίες απαλλάσσονται από τον φόρο, οι πρώτοι είναι αρκετά πιθανό να αποτραπούν από την πραγματοποίηση επενδύσεων στη Σουηδία με συνέπεια τον περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που απαγορεύεται από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

11. Η αναιρεσίβλητη καθώς και η Ισπανική και η Σουηδική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι η διαφορετική φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που εισπράττουν οι ημεδαποί και αλλοδαποί δημόσιοι συνταξιοδοτικοί φορείς δεν συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Η διαφορετική αυτή φορολογική μεταχείριση οφείλεται στο γεγονός ότι τα ΓΣΤ αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του Σουηδικού Δημοσίου και όχι στον τόπο στον οποίο είναι εγκατεστημένα. Η αναιρεσίβλητη επισημαίνει περαιτέρω ότι τα ΓΣΤ είναι τα μοναδικά συνταξιοδοτικά ταμεία που απαλλάσσονται από τον φόρο στη Σουηδία. Τα μερίσματα που εισπράττονται από συνταξιοδοτικά ταμεία εγκατεστημένα στη Σουηδία, εξαιρουμένων των ΓΣΤ, υπόκεινται σε φόρο αποδόσεων[8], ενώ τα μερίσματα που εισπράττονται από αλλοδαπούς συνταξιοδοτικούς φορείς υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Η αναιρεσίβλητη και η Σουηδική Κυβέρνηση προσθέτουν ότι η απαλλαγή των ΓΣΤ από τον φόρο, λόγω της εντάξεώς τους στο Δημόσιο, δεν παρέχει κανένα οικονομικό πλεονέκτημα είτε στα ταμεία αυτά είτε στο Σουηδικό Δημόσιο. Εξ αυτού συνάγεται ότι οποιαδήποτε διαφορετική φορολογική μεταχείριση των ΓΣΤ δεν είναι ικανή να αποθαρρύνει δημόσιους συνταξιοδοτικούς φορείς εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη από την πραγματοποίηση επενδύσεων στη Σουηδία. Κατά τη Σουηδική Κυβέρνηση, η αντίθετη θεώρηση θα συνεπάγονταν την υποχρέωση των κρατών μελών να συνεισφέρουν στη χρηματοδότηση των γενικών συντάξεων γήρατος σε άλλα κράτη μέλη. Τέτοιου είδους υποχρέωση δεν υφίσταται, καθόσον κάθε κράτος μέλος είναι υπεύθυνο για τη χρηματοδότηση του εθνικού του δημόσιου συνταξιοδοτικού συστήματος. Η ύπαρξη της υποχρεώσεως αυτής θα ήταν επίσης αντίθετη προς το άρθρο 153, παράγραφοι 1 και 4, ΣΛΕΕ. Ελλείψει εναρμονίσεως του δικαίου της Ένωσης στον τομέα της κοινωνικής ασφάλισης, κάθε κράτος μέλος έχει το δικαίωμα να σχεδιάζει και να οργανώνει το σύστημα κοινωνικής ασφάλισής του, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου χρηματοδοτήσεώς του. Τέλος, η Σουηδική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι τα εθνικά δημόσια συνταξιοδοτικά συστήματα δεν λειτουργούν κατά τρόπο ανταγωνιστικό μεταξύ τους,

[8] Κατά τον lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (νόμο 661 του 1990, περί φορολογίας των αποδόσεων των συνταξιοδοτικών ταμείων), τα σουηδικά συνταξιοδοτικά ταμεία και οι επιχειρήσεις ασφάλειας ζωής υποχρεούνται να καταβάλλουν φόρο αποδόσεως κεφαλαίου, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τον σταθερό συντελεστή που ισχύει για τη φορολόγηση των τρεχουσών αποδόσεων από τις συνταξιοδοτικές αποταμιεύσεις.

καθόσον, λόγω του συντονισμού των συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης των κρατών μελών, κάθε πρόσωπο μπορεί να υπάγεται στο υποχρεωτικό σύστημα συντάξεων γήρατος ενός μόνο κράτους μέλους σε μια δεδομένη στιγμή.

2. Ανάλυση

12. Εισαγωγικώς, υπενθυμίζεται ότι, μολονότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ απαγορεύει κάθε περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και τρίτων χωρών, τα κράτη μέλη διατηρούν το δικαίωμα να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας που διακρίνουν μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου κατοικίας τους ή του κράτους μέλους εντός του οποίου επενδύουν τα κεφάλαιά τους[9]. Προκειμένου η διαφορετική αυτή μεταχείριση να μπορεί να θεωρηθεί συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να αφορά καταστάσεις οι οποίες δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος[10].

13. Το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ απαγορεύει μέτρα τα οποία μπορούν να αποτρέψουν τους κατοίκους αλλοδαπής από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε κράτος μέλος ή να αποτρέψουν τους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη μέλη[11]. Προκειμένου να αποδειχθεί, καταρχήν, η ύπαρξη του περιορισμού αυτού αρκεί η διαπίστωση ότι η φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που εισπράττουν οι αλλοδαποί συνταξιοδοτικοί φορείς από εταιρίες εγκατεστημένες στη Σουηδία είναι ικανή να αποθαρρύνει τους εν λόγω φορείς από την πραγματοποίηση επενδύσεων στο εν λόγω κράτος μέλος. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, όταν ένα κράτος μέλος επιφυλάσσει λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση στα μερίσματα που εισπράττονται από αλλοδαπούς συνταξιοδοτικούς φορείς σε σχέση με τα μερίσματα που εισπράττονται από ημεδαπούς συνταξιοδοτικούς φορείς, η διαφορετική αυτή μεταχείριση είναι ικανή να αποτρέψει τους επενδυτές που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη από την πραγματοποίηση επενδύσεων στο εν λόγω κράτος μέλος και, ως εκ τούτου, συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων[12]. Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι η επιβολή μεγαλύτερης φορολογικής επιβάρυνσης στα μερίσματα που εισπράττονται από αλλοδαπούς συνταξιοδοτικούς φορείς σε σχέση με την επιβαλλόμενη στα ίδια μερίσματα που εισπράττονται από ημεδαπούς συνταξιοδοτικούς φορείς συνιστά λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση[13]. Τα μερίσματα που εισπράττουν οι αναιρεσείοντες από εταιρίες εγκατεστημένες στη Σουηδία υπόκεινται σε οριστική παρακράτηση σε ποσοστό 15 %, ενώ τα ίδια μερίσματα απαλλάσσονται από τον φόρο όταν εισπράττονται από τα ΓΣΤ. Το γεγονός ότι η φορολογική μεταχείριση του Σουηδικού Δημοσίου δεν συνιστά ευνοϊκή μεταχείριση, ούτε του

[9] Η προβλεπόμενη από το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, παρέκκλιση τυγχάνει αυστηρής εφαρμογής και περιορίζεται από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, το οποίο προβλέπει ότι οι σχετικές εθνικές διατάξεις δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων. Πρβλ. αποφάσεις της 10ης Απριλίου 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψεις 55 και 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), της 13ης Νοεμβρίου 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, σκέψη 63), και της 17ης Μαρτίου 2022, AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[10] Πρβλ. αποφάσεις της 10ης Μαΐου 2012, Santander Asset Management SGIIC κ.λπ. (C-338/11 έως C-347/11, EU:C:2012:286, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), της 13ης Νοεμβρίου 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, σκέψη 64 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 17ης Μαρτίου 2022, AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[11] Πρβλ. αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2012, Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-342/10, EU:C:2012:688, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 13ης Νοεμβρίου 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[12] Πρβλ. αποφάσεις της 8ης Νοεμβρίου 2012, Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-342/10, EU:C:2012:688, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 13ης Νοεμβρίου 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, σκέψη 49 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[13] Πρβλ. αποφάσεις της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, Miljoen κ.λπ. (C-10/14, C-14/14 και C-17/14, EU:C:2015:608, σκέψη 48), και της 13ης Νοεμβρίου 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, σκέψη 50).

ιδίου ούτε των δημόσιων συνταξιοδοτικών του ταμείων, ουδόλως επηρεάζει το εάν η μεταχείριση αυτή συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Το ζήτημα εάν το συγκεκριμένο μέτρο συνιστά περιορισμό καθορίζεται αποκλειστικά και μόνο από τον αρνητικό του αντίκτυπο στην πραγματοποίηση επενδύσεων από άλλα κράτη μέλη.

14. Εξ αυτού συνάγεται ότι η διαφορετική φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που εισπράττουν οι αναιρεσείοντες από εταιρίες εγκατεστημένες στη Σουηδία σε σχέση με τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που εισπράττουν τα ΓΣΤ συνιστά, καταρχήν, περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που απαγορεύεται από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

15. Το άρθρο 153, παράγραφοι 1 και 4, ΣΛΕΕ ορίζει ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση υποστηρίζει και συμπληρώνει τη δράση των κρατών μελών στους τομείς, μεταξύ άλλων, της κοινωνικής ασφάλισης και της κοινωνικής προστασίας των εργαζομένων. Οι διατάξεις που θεσπίζει η Ευρωπαϊκή Ένωση δυνάμει του άρθρου αυτού δεν θίγουν ούτε την ευχέρεια που αναγνωρίζεται στα κράτη μέλη να καθορίζουν τις θεμελιώδεις διατάξεις του συστήματός τους κοινωνικής ασφαλίσεως ούτε την οικονομική ισορροπία των συστημάτων αυτών. Οι περιορισμοί στην άσκηση της αρμοδιότητας της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον εν λόγω τομέα εφαρμόζονται, ως εκ της φύσεώς τους, στην άσκηση της αρμοδιότητας αυτής και δεν διέπουν την εφαρμογή των κανόνων του πρωτογενούς δικαίου. Η Σουηδική Κυβέρνηση δεν προσδιορίζει τις διατάξεις τις οποίες έχει θεσπίσει η Ευρωπαϊκή Ένωση δυνάμει του άρθρου 153 ΣΛΕΕ και οι οποίες θα μπορούσαν να επηρεάσουν το δικαίωμά της να καθορίζει τις θεμελιώδεις διατάξεις του συστήματός της κοινωνικής ασφαλίσεως ή να θίξουν σημαντικά την οικονομική ισορροπία του συστήματος αυτού. Για τους λόγους αυτούς, τα επιχειρήματα που προβάλλει η Σουηδική Κυβέρνηση ως προς το συγκεκριμένο ζήτημα πρέπει να απορριφθούν.

16. Ομοίως, τα λοιπά επιχειρήματα της Σουηδικής Κυβερνήσεως, όσον αφορά τον βαθμό εναρμονίσεως και τη φύση του συντονισμού των συστημάτων κοινωνικής ασφάλισης στην Ένωση, ουδόλως επηρεάζουν το ζήτημα κατά πόσον η διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ των ΓΣΤ και των φορέων που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη συνιστά περιορισμό κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ. Τα κράτη μέλη οφείλουν να συμμορφώνονται προς τις διατάξεις της Συνθήκης, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που διέπουν τις τέσσερις ελευθερίες, ανεξάρτητα από το εάν το δίκαιο της Ένωσης τους επιβάλλει ή όχι την υποχρέωση να συνεισφέρουν στη χρηματοδότηση των συστημάτων κοινωνικής ασφαλίσεων των λοιπών κρατών μελών.

17. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα ως ακολούθως:

Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι το γεγονός ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρίες σε αλλοδαπούς δημόσιους συνταξιοδοτικούς φορείς υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, ενώ αντίστοιχα μερίσματα δεν φορολογούνται όταν καταβάλλονται στο κράτος προελεύσεως μέσω των γενικών συνταξιοδοτικών του ταμείων, συνιστά δυσμενή διακριτική μεταχείριση σε τέτοιο βαθμό ώστε να συνεπάγεται, καταρχήν, περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

Β. Δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

1. Οι παρατηρήσεις των μετεχόντων στη διαδικασία

18. Οι αναιρεσείοντες και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι η κατάσταση των αναιρεσειόντων και εκείνη των ΓΣΤ είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες. Προκειμένου να εκτιμηθεί εάν ένας αλλοδαπός δημόσιος συνταξιοδοτικός φορέας βρίσκεται σε κατάσταση αντικειμενικώς συγκρίσιμη με εκείνη των ημεδαπών συνταξιοδοτικών ταμείων, οι αναιρεσείοντες προβάλλουν ότι πρέπει να ληφθούν υπόψη ο σκοπός, οι λειτουργίες και οι βασικές υποχρεώσεις των συγκρινόμενων οργανισμών. Οι αναιρεσείοντες υποστηρίζουν ότι ο σκοπός της υπάρξεώς τους είναι ακριβώς ίδιος με αυτόν των ΓΣΤ: λειτουργούν ως αποθεματικά ταμεία που συμμετέχουν στη διαχείριση και τη διατήρηση των αντίστοιχων συστημάτων υποχρεωτικής επαγγελματικής ασφάλισης των συντάξεων. Οι αναιρεσείοντες διατείνονται ότι, αφ' ης στιγμής υπηρετούν πανομοιότυπο σκοπό, δεν είναι αναγκαίο να έχουν την ίδια νομική μορφή με τα ΓΣΤ προκειμένου να θεωρηθεί ότι τελούν σε αντικειμενικώς συγκρίσιμη κατάσταση[14]. Εν πάση περιπτώσει, τα μεν ΓΣΤ εντάσσονται στο Σουηδικό Δημόσιο, οι δε αναιρεσείοντες ανήκουν στο Φινλανδικό Δημόσιο.

19. Από πλήθος στοιχείων αποδεικνύεται ότι οι φινλανδικοί και οι σουηδικοί δημόσιοι συνταξιοδοτικοί φορείς είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμοι. Αμφότεροι διέπονται από ειδικούς νόμους. Στη Σουηδία, οι υποχρεωτικές συνταξιοδοτικές εισφορές καταβάλλονται στα ΓΣΤ, ενώ στη Φινλανδία οι αντίστοιχες εισφορές καταβάλλονται στο Keva και το Landskapet Ålands pensionsfond. Στη Σουηδία, η καταβολή των συντάξεων πραγματοποιείται από την Pensionsmyndigheten (Αρχή Χορηγήσεως Συντάξεων, Σουηδία), ενώ τη λειτουργία αυτή επιτελούν στη Φινλανδία το Keva (για λογαριασμό του και για λογαριασμό του Kyrkans Centralfond) και η τοπική κυβέρνηση της περιφέρειας του Åland (για λογαριασμό του Landskapet Ålands pensionsfond). Τα ΓΣΤ και οι αναιρεσείοντες συγκαταλέγονται μεταξύ των μεγαλυτέρων θεσμικών επενδυτών στα αντίστοιχα κράτη μέλη τους. Δεδομένου ότι λειτουργούν εντός αυστηρού νομοθετικού πλαισίου και υπόκεινται σε συγκεκριμένες επενδυτικές στρατηγικές, τα ΓΣΤ και οι αναιρεσείοντες επενδύουν, μεταξύ άλλων, σε ημεδαπές και αλλοδαπές εταιρίες, σε στοιχεία του ενεργητικού και σε χρηματοπιστωτικά μέσα. Η φορολογική τους μεταχείριση στα κράτη μέλη εγκατάστασής τους είναι επίσης πανομοιότυπη, καθόσον τα ΓΣΤ απαλλάσσονται από τον φόρο στη Σουηδία ως ανήκοντα στο Σουηδικό Δημόσιο, ενώ οι αναιρεσείοντες απαλλάσσονται εκ του νόμου από τη φορολογία στη Φινλανδία.

20. Η Επιτροπή επισημαίνει ότι τόσο τα σουηδικά όσο και τα φινλανδικά συνταξιοδοτικά ταμεία αποβλέπουν στον ίδιο στόχο και υπηρετούν τον ίδιο κοινωνικό σκοπό και έχουν τις ίδιες οργανωτικές και νομικές δομές. Η λειτουργία τους, συμπεριλαμβανομένων των χρηματοδοτικών τους μοντέλων, είναι, στην πράξη, πανομοιότυπη. Όπως ακριβώς τα ΓΣΤ αποτελούν μέρος του Σουηδικού Δημοσίου έτσι και τα Landskapet Ålands pensionsfond και Kyrkans Centralfond ανήκουν, αντιστοίχως, στην περιφέρεια Åland και την Ευαγγελική Λουθηρανική Εκκλησία. Παρά το γεγονός ότι το Keva έχει τη μορφή νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, τούτο δεν αποκλείει τη δυνατότητα συγκρίσεώς του με τα ΓΣΤ. Η συγκρισιμότητα πρέπει να εξετάζεται σφαιρικώς, λαμβανομένων υπόψη των σκοπών, των λειτουργιών και των δραστηριοτήτων των υπό εξέταση οργανισμών.

[14] Οι αναιρεσείοντες, οι οποίοι παραπέμπουν στην απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, σκέψη 50), επισημαίνουν ότι η λειτουργία των δημόσιων συνταξιοδοτικών φορέων δεν έχει εναρμονιστεί σε επίπεδο Ένωσης.

21. Η αναιρεσίβλητη καθώς και η Ισπανική και η Σουηδική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι τα ΓΣΤ και οι αναιρεσείοντες δεν τελούν υπό αντικειμενικώς συγκρίσιμες καταστάσεις. Η διαφορετική φορολογική μεταχείριση των ΓΣΤ και των αναιρεσειόντων οφείλεται στο γεγονός ότι τα πρώτα ανήκουν στο Δημόσιο και όχι στο ότι είναι εγκατεστημένα στη Σουηδία. Η αναιρεσίβλητη υπενθυμίζει περαιτέρω ότι τα ΓΣΤ λειτουργούν ως αποθεματικά του σουηδικού δημόσιου συνταξιοδοτικού συστήματος. Υπό την ιδιότητά τους ως ταμείων σταθεροποίησης, σκοπός τους είναι η προώθηση της χρηματοπιστωτικής σταθερότητας και της βιωσιμότητας του σουηδικού συστήματος κοινωνικής ασφαλίσεως. Οι αλλοδαποί δημόσιοι συνταξιοδοτικοί φορείς δεν μπορούν, εξ ορισμού, να επιδιώκουν τον σκοπό αυτόν.

22. Η Σουηδική Κυβέρνηση διατείνεται ότι οι στόχοι που επιδιώκει ένα φορολογικό μέτρο ενδέχεται να περιορίζονται σε περιστάσεις και ζητήματα γενικού συμφέροντος τα οποία συνδέονται άμεσα με συγκεκριμένο κράτος μέλος. Κατά συνέπεια, οι διασυνοριακές και οι εσωτερικές καταστάσεις δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες. Η χορηγούμενη στα ΓΣΤ απαλλαγή από τον φόρο συνδέεται άμεσα με το Σουηδικό Δημόσιο διότι αποσκοπεί στην αποφυγή του διοικητικού φόρτου της κυκλικής ροής πόρων, η οποία δεν συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό όφελος για το Δημόσιο.

23. Κατά την άποψη της Σουηδικής Κυβερνήσεως, το δικαίωμα κάθε κράτους μέλους να σχεδιάζει και να οργανώνει το σύστημα κοινωνικής ασφάλισής του, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου χρηματοδοτήσεώς του, είναι κρίσιμο για την αξιολόγηση της δυνατότητας αντικειμενικής συγκρίσεως. Το δημόσιο συμφέρον που προωθείται από το δημόσιο συνταξιοδοτικό σύστημα συνδέεται άμεσα με το Σουηδικό Δημόσιο και δεν λειτουργεί ανταγωνιστικά προς τα συστήματα που εφαρμόζονται σε άλλα κράτη μέλη. Ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατόν να συγκριθούν αντικειμενικώς τα διάφορα δημόσια συνταξιοδοτικά συστήματα στα κράτη μέλη.

24. Εάν, παρά ταύτα, θεωρηθεί ότι μπορεί να εκτιμηθεί η δυνατότητα αντικειμενικής συγκρίσεως των αναιρεσειόντων με τα ΓΣΤ, η Σουηδική Κυβέρνηση και η αναιρεσίβλητη προβάλλουν ότι θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι σκοποί, οι λειτουργίες και οι βασικές τους υποχρεώσεις, το ρυθμιστικό πλαίσιο εντός του οποίου λειτουργούν, οι μέθοδοι χρηματοδοτήσεώς τους και ο τρόπος οργανώσεώς τους. Ωστόσο, η Σουηδική Κυβέρνηση επιμένει ότι, στο πλαίσιο της ως άνω εκτιμήσεως, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι οι αλλοδαποί συνταξιοδοτικοί φορείς δεν θα πρέπει να φέρουν καμία ευθύνη για τις λοιπές παροχές κοινωνικής ασφαλίσεως και δεν θα πρέπει να εξαρτώνται από τον κρατικό προϋπολογισμό. Η δυνατότητα αντικειμενικής συγκρίσεως επιτάσσει ο αλλοδαπός δημόσιος συνταξιοδοτικός φορέας να έχει ως αντικείμενό του αποκλειστικώς και μόνο τη διαχείριση των αποθεματικών κεφαλαίων με στόχο τη διασφάλιση της διαθεσιμότητας των συντάξεων γήρατος. Τα κεφάλαια αυτά θα πρέπει επίσης να απαλλάσσονται πλήρως από τη φορολογία δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας. Η τελική εξέταση των εν λόγω ζητημάτων απόκειται στην αξιολογική κρίση του αιτούντος δικαστηρίου.

2. Ανάλυση

25. Η διαφορετική μεταχείριση βάσει της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων εφόσον αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες[15]. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει με σαφήνεια ότι η συγκρισιμότητα πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένου

[15] Πρβλ. αποφάσεις της 10ης Μαΐου 2012, Santander Asset Management SGIIC κ.λπ. (C-338/11 έως C-347/11, EU:C:2012:286, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 13ης Νοεμβρίου 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, σκέψη 64 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

υπόψη του αντικειμένου και του περιεχομένου των υπό εξέταση εθνικών διατάξεων[16]. Προκειμένου να εκτιμηθεί εάν η διαφορετική μεταχείριση που απορρέει από τη νομοθεσία αποτελεί συνέπεια μιας αντικειμενικής διαφοράς των καταστάσεων πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα ουσιώδη κριτήρια διακρίσεως που προβλέπονται από την επίμαχη νομοθεσία[17].

26. Εφόσον ένα κράτος μέλος επιβάλλει, μονομερώς ή βάσει συμβάσεως, φόρο επί του εισοδήματος όχι μόνον των φορολογούμενων κατοίκων ημεδαπής, αλλά και των φορολογούμενων κατοίκων αλλοδαπής όσον αφορά τα μερίσματα που εισπράττουν από εδρεύουσα στην ημεδαπή εταιρία, η κατάσταση των εν λόγω φορολογουμένων είναι παρεμφερής[18]. Για τους λόγους που παρατίθενται στα σημεία 21 έως 23 των παρουσών προτάσεων, η αναιρεσίβλητη και η Ισπανική και η Σουηδική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι οι αναιρεσείοντες και τα ΓΣΤ δεν βρίσκονται σε αντικειμενικώς συγκρίσιμη κατάσταση.

27. Υπό την επιφύλαξη επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, από κανένα στοιχείο δεν φαίνεται να προκύπτει ότι, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου και του περιεχομένου της απαλλαγής του Σουηδικού Δημοσίου από τη φορολογία, η απαλλαγή αυτή σχεδιάστηκε κατά τρόπον ώστε να αντανακλά μια αντικειμενική διαφορά της κατάστασης υπό την οποία τελούν οι ημεδαποί και αλλοδαποί δημόσιοι συνταξιοδοτικοί φορείς. Τούτο συνάδει με τον ισχυρισμό που προβλήθηκε από την αναιρεσίβλητη καθώς και από την Ισπανική και τη Σουηδική Κυβέρνηση ότι η διαφορετική μεταχείριση οφείλεται στο γεγονός ότι τα ΓΣΤ αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του Σουηδικού Δημοσίου και δεν στηρίζεται στον τόπο της έδρας τους. Από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του Δικαστηρίου συνάγεται ότι η απόφαση απαλλαγής του Σουηδικού Δημοσίου από τον φόρο ελήφθη προκειμένου να αποφευχθεί ο διοικητικός φόρτος μιας κυκλικής ροής πόρων, από την οποία το Δημόσιο δεν αντλεί κανένα χρηματοοικονομικό όφελος. Κατά συνέπεια, θα μπορούσε, ενδεχομένως, να παρατηρηθεί ότι η χορηγούμενη στα ΓΣΤ απαλλαγή μάλλον δημιουργεί παρά αντανακλά τη διαφοροποίηση της κατάστασης στην οποία τελούν οι αναιρεσείοντες.

28. Μολονότι από το αντικείμενο και το περιεχόμενο της φορολογικής απαλλαγής που απολαύει το Σουηδικό Δημόσιο δεν μπορεί να συναχθεί οποιοδήποτε κριτήριο ικανό να συμβάλει στην αντικειμενική σύγκριση των αναιρεσειόντων με τα ΓΣΤ, εντούτοις, οι μετέχοντες στη διαδικασία συμφωνούν ως προς ορισμένα από τα κριτήρια που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τη διενέργεια της συγκεκριμένης ασκήσεως.

29. Η διαπίστωση ότι κάποια πρόσωπα βρίσκονται σε αντικειμενικώς συγκρίσιμη κατάσταση με συνέπεια να πρέπει να αντιμετωπίζονται κατά τον ίδιον τρόπο για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 63 ΣΛΕΕ δεν εξομοιώνεται προς τη διαπίστωση ότι η κατάστασή τους είναι πανομοιότυπη. Η σφαιρική εκτίμηση της αντικειμενικής συγκρισιμότητας των αναιρεσειόντων και των ΓΣΤ συνεπάγεται ότι θα πρέπει να ληφθούν ο σκοπός, οι λειτουργίες και οι βασικές υποχρεώσεις τους, τα ρυθμιστικά πλαίσια εντός των οποίων ασκούν τις δραστηριότητές τους και τα ουσιώδη χαρακτηριστικά των οργανώσεών τους. Εξ αυτού συνάγεται ότι δευτερεύοντα ζητήματα, συμπεριλαμβανομένων των αμιγώς τεχνικής φύσεως διαφορών, δεν ασκούν καθοριστική επιρροή στην ως άνω εκτίμηση.

[16] Πρβλ. αποφάσεις της 10ης Μαΐου 2012, Επιτροπή κατά Εσθονίας (C-39/10, EU:C:2012:282, σκέψη 51 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), της 8ης Νοεμβρίου 2012, Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-342/10, EU:C:2012:688, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), της 2ας Ιουνίου 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 13ης Νοεμβρίου 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, σκέψη 65 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[17] Απόφαση της 21ης Ιουνίου 2018, Fidelity Funds κ.λπ. (C-480/16, EU:C:2018:480, σκέψη 5 1και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[18] Πρβλ. απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, σκέψη 66 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30. Υπ' αυτό το πρίσμα, το επιχείρημα της αναιρεσίβλητης ότι οι αλλοδαποί δημόσιοι συνταξιοδοτικοί φορείς δεν αποσκοπούν στην προώθηση της χρηματοπιστωτικής σταθερότητας και της βιωσιμότητας του σουηδικού συστήματος κοινωνικής ασφάλισης και ότι, ως εκ τούτου, δεν μπορούν να συγκριθούν με τα ΓΣΤ είναι υπερβολικά περιοριστικό. Δεδομένου ότι, εξ ορισμού, κάθε ταμείο σκοπεί την προστασία της σταθερότητας και της βιωσιμότητας ενός διακριτού εθνικού συνταξιοδοτικού συστήματος, η προσέγγιση αυτή θα καθιστούσε αδύνατη τη σύγκριση ακόμη και πανομοιότυπων συνταξιοδοτικών φορέων σε διασυνοριακό επίπεδο. Οι επιδιωκόμενοι από τους αναιρεσείοντες σκοποί μπορούν να αξιολογηθούν μόνο στο πλαίσιο του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης εντός του οποίου ασκούν τις δραστηριότητές τους και όχι σε συνάρτηση με το σύστημα ενός άλλου κράτους μέλους.

31. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω παρατηρήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα ως ακολούθως:

Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι μεταξύ των κριτηρίων που πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να εκτιμηθεί εάν αλλοδαπός δημόσιος συνταξιοδοτικός φορέας τελεί σε κατάσταση παρεμφερή προς αυτή του κράτους προελεύσεως και των γενικών συνταξιοδοτικών του ταμείων περιλαμβάνονται οι σκοποί, οι λειτουργίες και οι βασικές τους υποχρεώσεις, τα ρυθμιστικά πλαίσια εντός των οποίων ασκούν τις δραστηριότητές τους και τα οργανωτικά τους χαρακτηριστικά.

Γ. Τρίτο προδικαστικό ερώτημα

32. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα ερωτάται κατά πόσον ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Υπό τον τρόπο που είναι διατυπωμένο, στο ερώτημα αυτό μπορεί να δοθεί μόνο καταφατική απάντηση. Εάν ερμηνευθεί ωστόσο στο πλαίσιο εντός του οποίου υποβλήθηκε η διάταξη περί παραπομπής, καθίσταται σαφές ότι το αιτούν δικαστήριο ζητεί να του παρασχεθούν διευκρινίσεις ως προς το κατά πόσον οι δικαιολογητικοί λόγοι που προβλήθηκαν για τον ενδεχόμενο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μπορούν, καταρχήν, να συνιστούν επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα όπως αυτό αναδιατυπώθηκε.

1. Οι παρατηρήσεις των μετεχόντων στη διαδικασία

33. Οι αναιρεσείοντες και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι δεν έχει προβληθεί κανένας επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος ικανός να δικαιολογήσει τον περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που συνίσταται στη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των αναιρεσειόντων σε σχέση με τα ΓΣΤ. Ούτε η ενδεχόμενη μείωση του εισοδήματος των ΓΣΤ συνεπεία της φορολογήσεως των εισπραττόμενων μερισμάτων ούτε οι πιθανές δυσχέρειες διοικητικής φύσεως δικαιολογούν την ύπαρξη του εν λόγω περιορισμού. Κατά την Επιτροπή, εναπόκειται στη Σουηδία, εφόσον το επιθυμεί, να διαθέσει πόρους στα ΓΣΤ σε περίπτωση φορολογήσεως των μερισμάτων που εισπράττουν. Τίποτε επίσης δεν εμποδίζει τη Σουηδία να απαλλάξει από τον φόρο τους αντικειμενικώς συγκρίσιμους δημόσιους συνταξιοδοτικούς φορείς, όπως έχει ήδη πράξει όσον αφορά τους συνταξιοδοτικούς φορείς που έχουν την έδρα τους στον Καναδά και τις

Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής[19].

34. Εάν γίνει δεκτό ότι η επίμαχη φορολογική μεταχείριση συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, η αναιρεσίβλητη καθώς και η Ισπανική και η Σουηδική Κυβέρνηση διατείνονται ότι ο περιορισμός αυτός μπορεί να δικαιολογηθεί για επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Η αναιρεσίβλητη και η Σουηδική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι σκοπός των ΓΣΤ είναι να εγγυώνται τη χρηματοδότηση της κοινωνικής πολιτικής της Σουηδίας, διασφαλίζοντας ότι αυτή είναι χρηματοοικονομικά ανεξάρτητη και διακριτή από τον υπόλοιπο κρατικό προϋπολογισμό. Υπό τις ισχύουσες συνθήκες, το Σουηδικό Δημόσιο δεν είναι υποχρεωμένο να διαθέτει πόρους στα ΓΣΤ προκειμένου να αντισταθμίσει την καταβολή φόρου επί των μερισμάτων από δικούς τους πόρους. Η ρύθμιση αυτή διατηρεί την εμπιστοσύνη του κοινού στο συνταξιοδοτικό σύστημα.

35. Η αναιρεσίβλητη παρατηρεί ότι η αρχή της φορολογικής εδαφικότητας και η ισόρροπη κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών τούς απονέμουν το δικαίωμα να φορολογούν τα αποκτηθέντα στις επικράτειές τους εισοδήματα. Η φορολόγηση των μερισμάτων που εισπράττονται από τα ΓΣΤ θα είχε ως συνέπεια έναν περιττό διοικητικό φόρτο χωρίς να προσφέρει οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό όφελος στο Δημόσιο. Αντιθέτως, η απαλλαγή των αναιρεσειόντων από τον φόρο επί των μερισμάτων που εισπράττουν από τις εγκατεστημένες στη Σουηδία εταιρίες θα προκαλούσε ζημία στο Σουηδικό Δημόσιο.

36. Η Σουηδική Κυβέρνηση υποστηρίζει περαιτέρω ότι θα ήταν αντίθετο προς την αρχή της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών στον τομέα της κοινωνικής ασφαλίσεως να υποχρεωθεί η Σουηδία να διευρύνει το ευεργέτημα της φοροαπαλλαγής που παρέχει στα ΓΣΤ σε δημόσιους συνταξιοδοτικούς φορείς εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη.

37. Μολονότι αμφότεροι αναγνωρίζουν ότι οι λόγοι αμιγώς οικονομικού ή διοικητικού χαρακτήρα δεν συνιστούν επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος ικανούς να δικαιολογήσουν περιορισμούς στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που εγγυώνται οι Συνθήκες, τόσο η Σουηδική Κυβέρνηση όσο και η αναιρεσίβλητη υποστηρίζουν ότι ο περιορισμός μπορεί να είναι δικαιολογημένος εάν υπαγορεύεται από λόγους οικονομικής φύσεως με τους οποίους επιδιώκεται σκοπός γενικού συμφέροντος[20]. Συναφώς, η Σουηδική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι λόγοι στους οποίους στηρίζεται ο σχεδιασμός του εθνικού συνταξιοδοτικού συστήματος και η ανάγκη διασφαλίσεως της ανεξαρτησίας, της χρηματοπιστωτικής σταθερότητας και της βιωσιμότητάς των ΓΣΤ.

2. Ανάλυση

38. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων επιτρέπεται μόνον εφόσον δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, είναι κατάλληλος να εξασφαλίσει την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν

[19] Βλ. lag (1996:1511) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada (νόμο 1511 του 1996, περί της συμβάσεως αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ του Καναδά και της Σουηδίας) και lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater (νόμο 1617 του 1994, περί της συμβάσεως αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής και της Σουηδίας).

[20] Πρβλ. απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2013, Essent κ.λπ. (C-105/12 έως C-107/12, EU:C:2013:677, σκέψη 52 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο [21]. Επίκληση των επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος μπορεί να γίνει μόνο στον βαθμό που τα συμφέροντα αυτά δεν προστατεύονται από ενωσιακά μέτρα εναρμονίσεως. Ελλείψει τέτοιας εναρμονίσεως στην Ένωση, εναπόκειται, καταρχήν, στα κράτη μέλη να αποφασίζουν το επίπεδο της προστασίας που προτίθενται να εξασφαλίσουν σε τέτοια θεμιτά συμφέροντα, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο θα επιτευχθεί αυτό το επίπεδο προστασίας. Ωστόσο, τα μέτρα αυτά πρέπει να παραμένουν εντός των ορίων που χαράσσει η Συνθήκη και να είναι αναλογικά [22].

39. Μεταξύ των επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος συγκαταλέγονται η ανάγκη για αποτελεσματικούς φορολογικούς ελέγχους και καταπολέμηση της φοροδιαφυγής [23], η αποτροπή των αμιγώς τεχνικών μεθοδεύσεων [24], η ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής των φορολογικών συστημάτων [25] και η ισόρροπη κατανομή των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών μελών και τρίτων χωρών [26].

40. Υπό την επιφύλαξη επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, φαίνεται ότι η απαλλαγή του Σουηδικού Δημοσίου από την υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος σκοπεί την αποφυγή του διοικητικού φόρτου που συνεπάγεται η κυκλική ροή πόρων η οποία δεν παρέχει οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό όφελος στο εν λόγω Δημόσιο. Η αιτιολόγηση αυτή έχει τον χαρακτήρα της διοικητικής διευκολύνσεως. Όπως ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή, η διοικητική διευκόλυνση δεν συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος και δεν δύναται να δικαιολογήσει τη μη συμμόρφωση προς τις απορρέουσες από τη Συνθήκη υποχρεώσεις [27]. Η ως άνω διαπίστωση ισχύει επίσης και για το επιχείρημα ότι τα ΓΣΤ πρέπει να διατηρούνται ανεξάρτητα και διακριτά από τον υπόλοιπο κρατικό προϋπολογισμό προκειμένου να διαφυλάσσεται η εμπιστοσύνη του κοινού προς τα ταμεία αυτά. Όσον αφορά δε τον ισχυρισμό ότι η φορολόγηση των μερισμάτων που εισπράττονται από τα ΓΣΤ θα υποχρέωνε τη Σουηδική Κυβέρνηση να τους μεταβιβάσει πόρους προκειμένου να αμβλύνει τις επιπτώσεις της καταβολής των εν λόγω φόρων, συντάσσομαι με την άποψη της Επιτροπής ότι, σε τελική ανάλυση, εναπόκειται στη Σουηδία να κρίνει εάν τούτο είναι σκόπιμο.

41. Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, από τη στιγμή που ένα κράτος μέλος έχει επιλέξει να απαλλάξει από τον φόρο το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των μερισμάτων που καταβάλλονται σε ημεδαπά συνταξιοδοτικά ταμεία, δεν μπορεί να επικαλεστεί την ανάγκη διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών για να δικαιολογήσει τη φορολόγηση των μερισμάτων που καταβάλλονται στα αλλοδαπά συνταξιοδοτικά ταμεία, όπως επιχειρεί να πράξει η Σουηδική Κυβέρνηση, παραπέμποντας στην ανάγκη διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής των φορολογικών εξουσιών μεταξύ των κρατών

[21] Πρβλ. απόφαση της 7ης Απριλίου 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Απαλλαγή των συμβατικών επενδυτικών οργανισμών) (C-342/20, EU:C:2022:276, σκέψη 79 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[22] Πρβλ. απόφαση της 28ης Σεπτεμβρίου 2006, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-282/04 and C-283/04, EU:C:2006:608, σκέψεις 32 και 33).

[23] Πρβλ. αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψη 55), της 10ης Φεβρουαρίου 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen (C-436/08 και C437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 69), και της 26ης Φεβρουαρίου 2019, X (Εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες ενδιάμεσες εταιρίες) (C-135/17, EU:C:2019:136, σκέψεις 73 και 74).

[24] Πρβλ. απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, X (Εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες ενδιάμεσες εταιρίες) (C-135/17, EU:C:2019:136, σκέψεις 81 και 84).

[25] Πρβλ. αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 59), και της 10ης Απριλίου 2014, Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψεις 91 και 92).

[26] Πρβλ. αποφάσεις της 10ης Φεβρουαρίου 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen (C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψεις 118 και 121), της 10ης Απριλίου 2013, Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψη 98), και της 26ης Φεβρουαρίου 2019, X (Εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες ενδιάμεσες εταιρίες) (C-135/17, EU:C:2019:136, σκέψη 72).

[27] Πρβλ. αποφάσεις της 9ης Ιουνίου 1982, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (58/81, EU:C:1982:215, σκέψη 4), της 4ης Ιουλίου 2004, Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 28ης Ιουνίου 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, σκέψεις 47 και 48).

μελών και τρίτων χωρών[28]. Ο εν λόγω κανόνας πρέπει να εφαρμόζεται κατά τον ίδιο τρόπο σε κάθε επίκληση της ανάγκης διασφαλίσεως της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

42. Παρότι κάθε κράτος μέλος είναι ελεύθερο να σχεδιάζει και να οργανώνει το σύστημά του κοινωνικής ασφάλισης, συμπεριλαμβανομένων των τρόπων χρηματοδοτήσεώς του, η άσκηση της ελευθερίας αυτής υπόκειται στην τήρηση των Συνθηκών. Εντούτοις, στο πλαίσιο της φορολογικής μεταχειρίσεως των εν λόγω ταμείων η Σουηδία υποχρεούται να μην αντιμετωπίζει τους αλλοδαπούς δημόσιους συνταξιοδοτικούς φορείς κατά τρόπο συνεπαγόμενο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

43. Μολονότι η Σουηδική Κυβέρνηση προβάλλει ότι η διαφορετική φορολογική μεταχείριση μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους οικονομικής φύσεως στο πλαίσιο επιδιώξεως σκοπού γενικού συμφέροντος, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προς στήριξη του ισχυρισμού αυτού, πέραν της διοικητικής διευκολύνσεως.

44. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω παρατηρήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα ως ακολούθως:

Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι ενδεχόμενος περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μπορεί μεν να δικαιολογηθεί με την επίκληση επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος, πλην όμως οι προβαλλόμενοι, εν προκειμένω, δικαιολογητικοί λόγοι δεν φαίνεται, καταρχήν, να συνιστούν επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.

III. Πρόταση

45. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που του υπέβαλε το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία) ως ακολούθως:

Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι:

– το γεγονός ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρίες σε αλλοδαπούς δημόσιους συνταξιοδοτικούς φορείς υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, ενώ αντίστοιχα μερίσματα δεν φορολογούνται όταν καταβάλλονται στο κράτος προελεύσεως μέσω των γενικών συνταξιοδοτικών του ταμείων, συνιστά δυσμενή διακριτική μεταχείριση σε τέτοιο βαθμό ώστε να συνεπάγεται, καταρχήν, περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων·

– μεταξύ των κριτηρίων που πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να εκτιμηθεί εάν αλλοδαπός δημόσιος συνταξιοδοτικός φορέας τελεί σε κατάσταση παρεμφερή προς αυτήν του κράτους προελεύσεως και των γενικών συνταξιοδοτικών του ταμείων, περιλαμβάνονται οι σκοποί, οι λειτουργίες και οι βασικές τους υποχρεώσεις, τα ρυθμιστικά πλαίσια εντός των οποίων ασκούν τις δραστηριότητές τους και τα οργανωτικά τους χαρακτηριστικά·

– ενδεχόμενος περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μπορεί μεν να δικαιολογηθεί με την επίκληση επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος, πλην όμως οι

[28] Βλ. απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, σκέψη 85 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

προβαλλόμενοι, εν προκειμένω, δικαιολογητικοί λόγοι δεν φαίνεται, καταρχήν, να συνιστούν επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.