Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
ANTHONYJA COLLINSA
od 21. ožujka 2024. [1]

Predmet C-39/23

Keva,
Landskapet Ålands pensionsfond,
Kyrkans Centralfond
protiv
Skatteverket

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članak 63. UFEU-a – Članak 65. UFEU-a – Slobodno kretanje kapitala – Porezno zakonodavstvo – Oporezivanje dividendi koje ostvaruju javni mirovinski fondovi – Neoporezivanje dividendi koje ostvaruju rezidentni javni mirovinski fondovi – Porez po odbitku na dividende koje ostvaruju nerezidentni javni mirovinski fondovi – Objektivna usporedivost – Opravdanje na temelju važnih razloga u općem interesu”

I. Činjenični i pravni kontekst

1. U Švedskoj postoje tri vrste mirovina: (1.) nacionalna javna mirovina [2], (2.) strukovne mirovine i (3.) privatne mirovine. Poslodavci i zaposlenici radi financiranja nacionalne javne mirovine moraju na temelju zakona uplaćivati doprinose, čija visina ovisi o primanjima potonjih. Iz doprinosa uplaćenih u danoj godini isplaćuju se mirovine u toj godini. Ako u danoj godini iznos uplaćenih doprinosa premašuje iznos isplaćenih mirovina, viškom upravljaju opći mirovinski fondovi [3]. Nasuprot tomu, ako je iznos uplaćenih doprinosa manji od iznosa isplaćenih mirovina, opći mirovinski fondovi pokrivaju deficit. Dakle, opći mirovinski fondovi djeluju kao osiguranje i stabilizator za sustav nacionalne javne mirovine. Isplata nacionalne javne mirovine odgovornost je Pensionsmyndighetena (Agencija za mirovine, Švedska), a ne općih mirovinskih fondova.

[1] Izvorni jezik: engleski

[2] Nacionalna javna mirovina sastoji se od dohodovne i premijske mirovine, kao i od dodatka na dohodovnu mirovinu i minimalne zajamčene mirovine. Iz mirovinske osnovice i drugih oporezivih primitaka osobe 16 % se izdvaja za dohodovnu mirovinu, a 2,5 % za premijsku mirovinu.

[3] Opći mirovinski fondovi sastoje se od Prvog, Drugog, Trećeg, Četvrtog, Šestog i Sedmog fonda. Oni, uz iznimku Sedmog fonda, imovinom kojom raspolažu upravljaju na način da štite sustav mirovina temeljen na dohotku prebijajući eventualne viškove i manjkove uplaćenih mirovinskih doprinosa u odnosu na isplaćene mirovine u danoj godini te doprinose dugoročnoj održivosti mirovinskog sustava. Sedmi fond upravlja sredstvima namijenjenima isplati premijske mirovine.

2. Švedska Država oslobođena je svih poreznih obveza [4]. Budući da su opći mirovinski fondovi sastavni dio države, oni su oslobođeni plaćanja poreza na dividende koje ostvaruju od društava s poslovnim nastanom u Švedskoj.

3. U Finskoj svi zaposlenici moraju na temelju zakona biti dio strukovnog mirovinskog sustava. Ti se sustavi pretežito financiraju doprinosima koje uplaćuju poslodavci i zaposlenici.

4. Keva, Landskapet Ålands pensionsfond i Kyrkans Centralfond (u daljnjem tekstu: žalitelji) neke su od institucija koje upravljaju sustavom strukovne mirovine u Finskoj [5]. Keva je pravna osoba uređena javnim pravom te je oslobođena poreza u Finskoj. Ona upravlja strukovnim mirovinama zaposlenika u, među ostalim, tijelima jedinica lokalne samouprave i državnim tijelima, Evangeličkoj luteranskoj crkvi i Banci Finske. Njezina glavna zadaća je upravljanje sredstvima na način da osigura isplatu mirovina te stabilizira razvoj mirovinskih doprinosa. Keva prikuplja doprinose i isplaćuje mirovine. Landskapet Ålands pensionsfond mirovinski je fond regije Åland te sastavni dio uprave te regije. Odgovoran je za upravljanje strukovnim mirovinama u ime zaposlenika regije Åland. On prije svega upravlja vlastitim sredstvima, koja su odvojena od regionalnog proračuna. Landskapet Ålands pensionsfond ne isplaćuje mirovine. Djelomično je oslobođen poreza u Finskoj te ne plaća porez na dividende koje ostvari od društava s ograničenom odgovornošću koja imaju poslovni nastan u toj državi članici. Kyrkans Centralfond dio je Evangeličke luteranske crkve u Finskoj. On je do 1. siječnja 2016. upravljao mirovinama zaposlenika te crkve u okviru svoje opće odgovornosti upravljanja sredstvima Crkve. Kyrkans Centralfond u praksi je oslobođen poreza na dobit u Finskoj. Keva je bila odgovorna za isplatu mirovina iz Kyrkans Centralfonda.

5. Žalitelji su između 2003. i 2016. ostvarili dividende od društava s poslovnim nastanom u Švedskoj. Prema člancima 1., 4. i 5. kupongskattelagena (1970:624) (Zakon (1970:624) o oporezivanju dividendi), inozemne pravne osobe [6] koje ostvare dividende od društava s poslovnim nastanom u Švedskoj plaćaju na te dividende porez po odbitku od 30 %. Ta porezna stopa iznosi 15 % za pravne osobe s poslovnim nastanom u državama koje su stranke višestranog sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Danske, Farskih Otoka, Finske, Islanda, Norveške i Švedske [7]. Budući da su žalitelji oslobođeni plaćanja poreza na dividende u Finskoj, oni porez po odbitku koji su platili u Švedskoj nisu mogli odbiti od ikakvih poreznih obveza u Finskoj. Stoga je njihova obveza plaćanja poreza po odbitku na dividende koje su ostvarili u Švedskoj postala konačna.

6. Žalitelji su zahtijevali povrat poreza koji im je Skatteverket (Porezna uprava, Švedska; u daljnjem tekstu: druga stranka u žalbenom postupku) odbio od dividendi koje su ostvarili od društava s poslovnim nastanom u Švedskoj. Smatrali su da su njihove okolnosti usporedive s okolnostima općih mirovinskih fondova. Stoga su tvrdili da se različito porezno postupanje prema dividendama koje su oni ostvarili, s jedne strane, i dividendama koje ostvaruju opći

[4] Poglavlje 7. članak 2. inkomstskattelagena (1999:1229) (Zakon (1999:1229) o porezu na dobit)

[5] Mirovinski sustav u Finskoj sastoji se od mirovine iz radnog odnosa koja ovisi o visini primanja (strukovna mirovina), nacionalne mirovine koja se temelji na rezidentnosti i minimalne zajamčene mirovine.

[6] Inozemna pravna osoba („utländskjuridisk person") je subjekt koji ima poslovni nastan izvan Švedske, ali ga švedsko pravo zbog činjenice da ispunjava određene pravne zahtjeve izjednačava sa švedskom pravnom osobom. Za inozemne pravne osobe se u porezne svrhe smatra da nemaju poslovni nastan u Švedskoj.

[7] Konvencija između nordijskih zemalja o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dobiti i kapitala, potpisana u Helsinkiju 23. rujna 1996., u švedsko je pravo prenesena lagom (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (Zakon (1996:1512) o provedbi konvencije o dvostrukom oporezivanju između nordijskih zemalja).

mirovinski fondovi, s druge strane, protivi članku 63. UFEU-a. Druga stranka u žalbenom postupku odbila je tu tvrdnju navodeći da okolnosti žalitelja nisu objektivno usporedive s okolnostima općih mirovinskih fondova.

7. Žalitelji su tu odluku pobijali pred Förvaltningsrättenom i Falun (Upravni sud u Falunu, Švedska), koji je odbio njihovu tužbu. Kammarrätten i Sundsvall (Žalbeni upravni sud u Sundsvallu, Švedska) odbio je žalbu koju su žalitelji podnijeli protiv te presude.

8. Žalitelji su podnijeli kasacijsku žalbu Högsta förvaltningsdomstolenu (Vrhovni upravni sud, Švedska), sudu koji je uputio zahtjev. Taj je sud otvorio pitanje je li naplata poreza po odbitku na dividende koje ostvaruje javna institucija mirovinskog osiguranja s poslovnim nastanom u Finskoj u skladu sa slobodnim kretanjem kapitala zajamčenim pravom Unije u okolnostima u kojima takve dividende koje ostvaruju opći mirovinski fondovi ne podliježu porezu. U tom kontekstu, Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) odlučio je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Predstavlja li činjenica da se na dividende koje nacionalna društva isplaćuju inozemnim javnim institucijama mirovinskog osiguranja obračunava porez po odbitku, dok se takve dividende ne oporezuju kad se isplaćuju […] državi [izvora] kroz njezine opće mirovinske fondove, negativno različito postupanje koje čini ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je načelno zabranjeno člankom 63. UFEU-a?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, koje kriterije treba uzeti u obzir prilikom ocjenjivanja toga je li situacija inozemne javne institucije mirovinskog osiguranja objektivno usporediva sa situacijom […] države [izvora] i njezinih općih mirovinskih fondova?

3. Može li se smatrati da je eventualno ograničenje opravdano važnim razlozima u općem interesu?”

9. Žalitelji, druga stranka u žalbenom postupku, španjolska i švedska vlada te Europska komisija podnijeli su pisana očitovanja. Navedene su stranke na raspravi održanoj 11. siječnja 2024. iznijele usmena očitovanja te su odgovorile na pitanja Suda.

II. Ocjena

A. Prvo pitanje

1. Očitovanja stranaka

10. Žalitelji i Komisija smatraju da činjenica da dividende koje nerezidentni mirovinski fondovi ostvaruju od društava s poslovnim nastanom u Švedskoj u praksi podliježu konačnom porezu po odbitku, dok su dividende koje opći mirovinski fondovi ostvaruju od takvih društava oslobođene poreza, prvonavedene vjerojatno odvraća od ulaganja u Švedskoj, što čini ograničenje slobodnog kretanja kapitala, koje je zabranjeno člankom 63. UFEU-a.

11. Druga stranka u žalbenom postupku te španjolska i švedska vlada ističu da različito porezno postupanje prema dividendama koje ostvaruju rezidentni javni mirovinski fondovi, s jedne strane, i dividendama koje ostvaruju nerezidentni javni mirovinski fondovi, s druge strane, nije

ograničenje slobodnog kretanja kapitala. To različito porezno postupanje posljedica je činjenice da su opći mirovinski fondovi sastavni dio Švedske Države, a ne činjenice da su rezidenti Švedske. Druga stranka u žalbenom postupku dalje navodi da su opći mirovinski fondovi jedini fondovi koji su oslobođeni oporezivanja u Švedskoj. Dividende koje ostvaruju rezidentni mirovinski fondovi, izuzevši opće mirovinske fondove, podliježu porezu na kapitalne dobitke[8], dok dividende koje ostvaruju nerezidentni mirovinski fondovi podliježu porezu po odbitku. Druga stranka u žalbenom postupku i švedska vlada dodaju da oslobođenje općih mirovinskih fondova od oporezivanja zbog činjenice da su oni sastavni dio države ni na koji način ne pogoduje ekonomski ni tim fondovima ni Švedskoj Državi. To znači da eventualno različito postupanje prema općim mirovinskim fondovima ne odvraća javne mirovinske fondove koji su rezidenti drugih država članica od ulaganja u Švedskoj. Prema navodu švedske vlade, drukčiji zaključak doveo bi do toga da bi države članice morale doprinositi financiranju općih starosnih mirovina u drugim državama članicama. Ta obveza ne postoji jer je svaka država članica odgovorna za financiranje vlastitog sustava nacionalne javne mirovine. Postojanje te obveze usto bi se protivilo članku 153. stavcima 1. i 4. UFEU-a. Budući da područje socijalne sigurnosti nije usklađeno u pravu Unije, svaka država članica može sama osmisliti i organizirati svoj sustav socijalne sigurnosti, uključujući način njegova financiranja. Švedska vlada naposljetku ističe da se sustavi nacionalne javne mirovine međusobno ne natječu jer se zbog usklađenosti sustavâ socijalne sigurnosti država članica pojedincu u danom trenutku mogu isplaćivati davanja iz obveznog sustava starosne mirovine samo jedne države članice.

2. Analiza

12. Uvodno se može istaknuti da, iako članak 63. UFEU-a zabranjuje sva ograničenja kretanja kapitala među državama članicama te između država članica i trećih zemalja, države članice mogu primjenjivati relevantne odredbe svojeg poreznog prava kojima se uspostavlja razlika između poreznih obveznika koji nisu u jednakoj situaciji s obzirom na mjesto svojeg poslovnog nastana ili mjesto u kojem ulažu svoj kapital[9]. Da bi to različito postupanje bilo u skladu s odredbama Ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, ono se mora primjenjivati na situacije koje nisu objektivno usporedive ili mora biti opravdano važnim razlozima u općem interesu[10].

13. Članak 63. stavak 1. UFEU-a zabranjuje mjere koje odvraćaju nerezidente od ulaganja u državi članici ili odvraćaju rezidente navedene države članice da to čine u drugim državama članicama[11]. Kako bi se utvrdilo, načelno, postojanje takvog ograničenja, dovoljno je dokazati da porezno postupanje prema dividendama koje nerezidentni javni mirovinski fondovi ostvaruju od društava s poslovnim nastanom u Švedskoj može odvratiti te fondove od ulaganja u toj državi članici. Nepovoljnije postupanje u nekoj državi članici prema dividendama uplaćenima nerezidentnim mirovinskim fondovima u odnosu na postupanje rezervirano za dividende rezidentnih

[8] Prema lagu (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (Zakon (1990:661) o porezu na dobit mirovinskih fondova), švedski mirovinski fondovi i društva za životno osiguranje moraju na tekuće dobitke od sredstava namijenjenih isplati mirovina plaćati porez na kapitalne dobitke po paušalnoj stopi.

[9] Odstupanje iz članka 65 stavka 1. točke (a) UFEU-a usko se primjenjuje te ga ograničava članak 65. stavak 3. UFEU-a, koji predviđa da takve nacionalne odredbe ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala. Vidjeti u tom pogledu presude od 10. travnja 2014., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, t. 55. i 56. i navedenu sudsku praksu); od 13. studenoga 2019., College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, t. 63.) i od 17. ožujka 2022., AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

[10] Vidjeti u tom pogledu presude od 10. svibnja 2012., Santander Asset Management SGIIC i dr. (C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 23. i navedenu sudsku praksu); od 13. studenoga 2019., College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, t. 64. i navedenu sudsku praksu) i od 17. ožujka 2022., AllianzGI-Fonds AEVN (C-545/19, EU:C:2022:193, t. 42. i navedenu sudsku praksu).

[11] Vidjeti u tom pogledu presude od 8. studenoga 2012., Komisija/Finska (C-342/10, EU:C:2012:688, t. 28. i navedenu sudsku praksu) i od 13. studenoga 2019., College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, t. 48. i navedenu sudsku praksu).

mirovinskih fondova može, prema utvrđenju Suda, odvratiti društva s poslovnim nastanom u državi članici različitoj od navedene države članice od ulaganja u potonjoj državi članici i, slijedom navedenog, predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala [12]. Sud je presudio i da primjena težeg poreznog opterećenja na dividende isplaćene nerezidentnim mirovinskim fondovima od opterećenja koje u odnosu na iste dividende podnose rezidentni mirovinski fondovi čini takvo nepovoljnije postupanje [13]. Dividende koje su žalitelji ostvarili od društava s poslovnim nastanom u Švedskoj podlijegale su konačnom porezu po odbitku od 15 %, dok su iste dividende bile oslobođene poreza kada ih ostvaruju opći mirovinski fondovi. Činjenica da porezno postupanje Švedske Države ne pogoduje ni toj državi ni njezinim javnim mirovinskim fondovima nije relevantna za pitanje čini li to postupanje ograničenje slobodnog kretanja kapitala. Odgovor na njega ovisi samo o tome ima li opisano postupanje negativan utjecaj na ulaganja iz drugih država članica.

14. Iz navedenog proizlazi da različito porezno postupanje prema dividendama koje žalitelji ostvaruju od društava s poslovnim nastanom u Švedskoj, s jedne strane, i dividendama koje ostvaruju opći mirovinski fondovi, s druge strane, načelno čini ograničenje slobodnog kretanja kapitala zabranjeno člankom 63. UFEU-a.

15. Članak 153. UFEU-a u stavcima 1. i 4. predviđa da Europska unija podupire i dopunjuje djelatnosti država članica u, među ostalim, području socijalne sigurnosti i socijalne zaštite radnika. Unijine odredbe donesene na temelju tog članka ne smiju utjecati na pravo država članica da utvrde temeljna načela svojih sustava socijalne sigurnosti niti na financijsku ravnotežu tih sustava. Ograničenja ostvarivanja nadležnosti Europske unije u tom području primjenjuju se, po samoj svojoj naravi, na ostvarivanje te nadležnosti te ne utječu na primjenu pravila primarnog prava. Švedska vlada ne navodi nijednu Unijinu odredbu donesenu na temelju članka 153. UFEU-a koja eventualno utječe na njezino pravo da utvrdi temeljna načela svojeg sustava socijalne sigurnosti ili na financijsku ravnotežu tog sustava. Argumente koje švedska vlada iznosi u vezi s tim pitanjem zato treba odbiti.

16. Ni argumenti švedske vlade koji se osvrću na razmjer i vrstu usklađenosti sustava socijalne sigurnosti na razini Unije nisu relevantni za pitanje čini li različito porezno postupanje prema sredstvima općih mirovinskih fondova u usporedbi sa sredstvima mirovinskih fondova koji su rezidenti drugih država članica ograničenje u smislu članka 63. UFEU-a. Države članice moraju poštovati odredbe Ugovora, uključujući one koje se odnose na četiri slobode kretanja, neovisno o tome obvezuje li pravo Unije države članice da doprinose financiranju sustavâ socijalne sigurnosti drugih država članica.

17. S obzirom na navedeno, predlažem da Sud na prvo pitanje odgovori na sljedeći način:

Članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da činjenica da se na dividende koje nacionalna društva isplaćuju inozemnim javnim institucijama mirovinskog osiguranja obračunava porez po odbitku, dok se takve dividende ne oporezuju kad se isplaćuju državi izvora kroz njezine opće mirovinske fondove, predstavlja negativno različito postupanje koje načelno čini ograničenje slobodnog kretanja kapitala.

[12] Vidjeti u tom pogledu presude od 8. studenoga 2012., Komisija/Finska (C-342/10, EU:C:2012:688, t. 33. i navedenu sudsku praksu) i od 13. studenoga 2019., College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, t. 49. i navedenu sudsku praksu).

[13] Vidjeti u tom pogledu presude od 17. rujna 2015., Miljoen i dr. (C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, t. 48.) i od 13. studenoga 2019., College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, t. 50.).

B. Drugo pitanje

1. Očitovanja stranaka

18. Žalitelji i Komisija navode da su okolnosti žalitelja objektivno usporedive s okolnostima općih mirovinskih fondova. Žalitelji u pogledu pitanja je li situacija inozemne javne institucije mirovinskog osiguranja objektivno usporediva sa situacijom mirovinskog fonda koji je rezident Švedske ističu da u obzir treba uzeti svrhu, funkcije i glavne zadaće subjekata koje se uspoređuje. Žalitelji navode da imaju istu svrhu kao i opći mirovinski fondovi: riječ je o sigurnosnim fondovima koji upravljaju obveznim sustavom strukovnog mirovinskog osiguranja u državi članici čiji su rezidenti te ga održavaju. Budući da imaju jednaku svrhu, žalitelji navode da ne moraju imati jednak pravni oblik kao opći mirovinski fondovi da bi ih se smatralo objektivno usporedivima [14]. U svakom slučaju, dok su opći mirovinski fondovi dio Švedske Države, žalitelji su praktički dio Finske Države.

19. Nekoliko čimbenika pokazuje da su finski i švedski javni mirovinski fondovi objektivno usporedivi. I jedni i drugi su uređeni posebnim zakonima. U Švedskoj se obvezni mirovinski doprinosi uplaćuju općim mirovinskim fondovima, dok se u Finskoj uplaćuju Kevi i Landskapet Ålands pensionsfondu. U Švedskoj mirovine isplaćuje Agencija za mirovine, dok u Finskoj to čine Keva (u svoje ime te u ime Kyrkans Centralfonda) i vlada regije Åland (u ime Landskapet Ålands pensionsfonda). Opći mirovinski fondovi i žalitelji su ponajveći institucionalni ulagatelji u svojim državama članicama. Oni, djelujući unutar strogog pravnog okvira te pod obvezom primjene preciznih strategija ulaganja, ulažu u, među ostalim, domaća i inozemna društva, nekretnine i financijske instrumente. Prema jednima i drugima se u državama članicama čiji su rezidenti usto jednako porezno postupa jer opći mirovinski fondovi ne podliježu porezu u Švedskoj s obzirom na to da su dio Švedske Države, dok su žalitelji na temelju zakona oslobođeni poreza na dobit u Finskoj.

20. Komisija ističe da švedski i finski mirovinski sustavi imaju isti cilj i socijalnu svrhu kao i jednake organizacijske i pravne strukture. Njihovo djelovanje, kao i njihovi financijski modeli, u praksi su jednaki. Kao što su opći mirovinski fondovi dio Švedske Države, Landskapet Ålands pensionsfond i Kyrkans Centralfond dio su regije Åland odnosno Evangeličke luteranske crkve. Iako je Keva pravna osoba uređena javnim pravom, to ne znači da nije usporediva s općim mirovinskim fondovima. Usporedivost se sveobuhvatno ocjenjuje, uzimajući u obzir ciljeve, funkcije i djelatnosti institucija o kojima je riječ.

21. Druga stranka u žalbenom postupku te španjolska i švedska vlada tvrde da okolnosti općih mirovinskih fondova i žalitelja nisu objektivno usporedive. Različito porezno postupanje prema općim mirovinskim fondovima, s jedne strane, i žaliteljima, s druge, posljedica je činjenice da su prvonavedeni dio Švedske Države, a ne činjenice da su rezidenti Švedske. Druga stranka u žalbenom postupku dalje ističe da opći mirovinski fondovi služe kao osiguranje u švedskom sustavu nacionalne javne mirovine. Kao stabilizacijskim fondovima, cilj im je promicati financijsku stabilnost i izdržljivost švedskog sustava socijalne sigurnosti. Javni mirovinski fondovi koji nisu rezidenti Švedske po definiciji nemaju taj konkretan cilj.

[14] Žalitelji, pozivajući se na presudu od 18. lipnja 2009., Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, t. 50.), ističu da funkcioniranje javnih institucija mirovinskog osiguranja nije usklađeno na razini Unije.

22. Švedska vlada navodi da ciljevi porezne mjere mogu biti ograničeni na okolnosti i pitanja od općeg interesa koja su izravno povezana s danom državom članicom. Posljedično, prekogranične situacije nisu objektivno usporedive s unutarnjim situacijama. Oslobođenje od oporezivanja koje opći mirovinski fondovi uživaju izravno je povezano sa Švedskom Državom jer služi izbjegavanju administrativnog opterećenja koje je posljedica kruženja sredstava od kojeg država nema nikakve financijske koristi.

23. Prema mišljenju švedske vlade, pravo pojedinačnih država članica da same osmisle i organiziraju svoj sustav socijalne sigurnosti, uključujući način njegova financiranja, relevantno je za ocjenu objektivne usporedivosti. Sustav nacionalne javne mirovine promiče opći interes koji je izravno povezan sa Švedskom Državom te se ne natječe sa sustavima koji postoje u drugim državama članicama. Sustavi javne mirovine u različitim državama članica nisu objektivno usporedivi.

24. Švedska vlada i druga stranka u žalbenom postupku prihvaćaju da bi se za potrebe ocjenjivanja objektivne usporedivosti žalitelja s općim mirovinskim fondovima, iako ih one ne smatraju usporedivima, trebale promotriti njihove odnosne svrhe, funkcije i glavne zadaće, normativni okvir unutar kojeg djeluju, metode njihova financiranja i način na koji su organizirani. Unatoč tomu, švedska vlada inzistira da u okviru te ocjene u obzir treba uzeti činjenicu da nerezidentni javni mirovinski fond nije odgovoran za druga davanja iz sustava socijalne sigurnosti te da je neovisan o državnom proračunu. Objektivna usporedivost trebala bi zahtijevati da se nerezidentni javni mirovinski fond bavi isključivo upravljanjem sigurnosnim sredstvima s ciljem osiguravanja dostupnosti starosnih mirovina. Takva sredstva usto trebaju biti potpuno oslobođena poreza na temelju nacionalnog prava. Konačnu ocjenu tih pitanja treba dati sud koji je uputio zahtjev.

2. Analiza

25. Različito postupanje predviđeno nacionalnim poreznim zakonodavstvom može biti usklađeno s odredbama Ugovora o slobodnom kretanju kapitala ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive [15]. Iz sudske prakse Suda proizlazi da usporedivost treba ispitivati vodeći računa o svrsi danih nacionalnih odredaba te o njihovu cilju i sadržaju [16]. Kriteriji razlikovanja utvrđeni odnosnim zakonodavstvom moraju se uzeti u obzir kako bi se ocijenilo odražava li razlika u postupanju koja proizlazi iz tog zakonodavstva situacije koje su objektivno različite [17].

26. Od trenutka kad država članica, jednostrano ili ugovorom, podvrgne porezu ne samo porezne obveznike rezidente nego i porezne obveznike nerezidente za dividende koje primaju od društva rezidenta, položaj tih poreznih obveznika nerezidenata postaje usporediv s onim poreznih obveznika rezidenata [18]. Zbog razloga izloženih u točkama 21. do 23. ovog mišljenja, druga stranka u žalbenom postupku te španjolska i švedska vlada navode da žalitelji i opći mirovinski fondovi nisu objektivno usporedivi.

[15] Vidjeti u tom pogledu presude od 10. svibnja 2012., Santander Asset Management SGIIC i dr. (C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 23. i navedenu sudsku praksu) i od 13. studenoga 2019., College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, t. 64. i navedenu sudsku praksu).

[16] Vidjeti u tom pogledu presude od 10. svibnja 2012., Komisija/Estonija (C-39/10, EU:C:2012:282, t. 51. i navedenu sudsku praksu); od 8. studenoga 2012., Komisija/Finska (C-342/10, EU:C:2012:688, t. 36. i navedenu sudsku praksu); od 2. lipnja 2016., Pensioenfonds Metaal en Techniek, (C-252/14, EU:C:2016:402, t. 48. i navedenu sudsku praksu) i od 13. studenoga 2019., College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, t. 65. i navedenu sudsku praksu).

[17] Presuda od 21. lipnja 2018., Fidelity Funds i dr. (C-480/16, EU:C:2018:480, t. 51. i navedena sudska praksa)

[18] Vidjeti u tom pogledu presudu od 13. studenoga 2019., College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, t. 66. i navedenu sudsku praksu).

27. Pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, čini se da ništa ne upućuje na to da se oslobođenjem Švedske Države od oporezivanja, uzimajući u obzir njegov cilj, svrhu i sadržaj, htjela odraziti objektivna razlika u okolnostima rezidentnih odnosno nerezidentnih javnih mirovinskih fondova. To je u skladu s tvrdnjom druge stranke u žalbenom postupku te španjolske i švedske vlade da je različito postupanje posljedica činjenice da su opći mirovinski fondovi sastavni dio Švedske Države, a ne činjenice da su rezidenti Švedske. Iz informacija dostupnih Sudu čini se da je Švedska Država oslobođena poreza kako bi se izbjeglo administrativno opterećenje uzrokovano kruženjem sredstava od kojeg država nema nikakve financijske koristi. Stoga se može primijetiti da oslobođenje općih mirovinskih fondova od oporezivanja ne odražava razliku koja postoji u okolnostima tih fondova u usporedbi s okolnostima žalitelja, već da zapravo stvara takvu razliku.

28. Iako cilj, svrha i sadržaj oslobođenja Švedske Države od oporezivanja ne upućuju ni na kakve kriterije koji bi mogli pomoći u ocjenjivanju objektivne usporedivosti žalitelja i općih mirovinskih fondova, stranke se ipak slažu oko nekih kriterija koje treba uzeti u obzir prilikom tog ocjenjivanja.

29. Utvrđenje da su okolnosti nekih osoba objektivno usporedive te da prema njima stoga treba jednako postupati za potrebe primjene članka 63. UFEU-a nije utvrđenje da su njihove okolnosti jednake. Sveobuhvatna ocjena objektivne usporedivosti žalitelja i općih mirovinskih fondova zahtijeva uzimanje u obzir njihovih odnosnih svrha, funkcija i glavnih zadaća, normativnih okvira u kojima djeluju te glavnih obilježja njihove organizacije. Iz toga proizlazi da sporedni aspekti, uključujući puke tehničke razlike, nisu odlučujući za tu ocjenu.

30. U tom kontekstu, tvrdnja druge stranke u žalbenom postupku da nerezidentnim javnim mirovinskim fondovima nije cilj promicanje financijske stabilnosti i izdržljivosti švedskog sustava socijalne sigurnosti te da oni stoga nisu usporedivi s općim mirovinskim fondovima suviše je ograničavajuća. Budući da je po definiciji svrha svakog fonda zaštita stabilnosti i izdržljivosti različitog nacionalnog mirovinskog sustava, takav bi pristup onemogućio uspoređivanje čak i jednakih mirovinskih fondova iz različitih država članica. Ciljeve žalitelja moguće je ocijeniti samo u kontekstu sustava socijalne sigurnosti unutar kojeg oni djeluju, a ne s obzirom na sustav druge države članice.

31. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem da Sud na drugo pitanje odgovori na sljedeći način:

Članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da kriteriji koje treba uzeti u obzir prilikom ocjenjivanja je li situacija inozemne javne institucije mirovinskog osiguranja objektivno usporediva sa situacijom države izvora i njezinih općih mirovinskih fondova moraju uključivati njihove odnosne svrhe, funkcije i glavne zadaće, normativne okvire unutar kojih djeluju te obilježja njihove organizacije.

C. Treće pitanje

32. Trećim se pitanjem pita može li se ograničenje slobodnog kretanja kapitala opravdati važnim razlozima u općem interesu. Formulacija tog pitanja dopušta samo potvrdan odgovor. Ako ga se promatra u kontekstu odluke kojom je zahtjev upućen, jasno je da sud koji je uputio zahtjev traži smjernice u pogledu toga mogu li opravdanja koja se u predmetnom slučaju iznose za moguće ograničenje slobodnog kretanja kapitala činiti, načelno, važne razloge u općem interesu. Stoga predlažem da Sud odgovori na tako preoblikovano treće pitanje.

1. Očitovanja stranaka

33. Žalitelji i Komisija navode da nije iznesen nijedan važan razlog u općem interesu koji može opravdati ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje oni prepoznaju u različitom poreznom postupanja prema žaliteljima u usporedbi s općim mirovinskim fondovima. Postojanje tog ograničenja ne opravdavaju ni gubitak prihoda koji bi opći mirovinski fondovi navodno trpjeli u slučaju oporezivanja dividendi koje ostvaruju ni eventualne administrativne poteškoće. Komisija ističe da Švedska slobodno može općim mirovinskim fondovima nadoknaditi sredstva koja bi oni izgubili u slučaju oporezivanja dividendi koje ostvaruju. Osim toga, Švedsku ništa ne sprečava da objektivno usporedive javne mirovinske fondove oslobodi oporezivanja, kao što je to već i učinila u pogledu mirovinskih fondova koji su rezidenti Kanade i Sjedinjenih Američkih Država [19].

34. Za slučaj da porezno postupanje o kojem je riječ ograničava slobodno kretanje kapitala, druga stranka u žalbenom postupku te španjolska i švedska vlada ističu da je to ograničenje moguće opravdati važnim razlozima u općem interesu. Druga stranka u žalbenom postupku i švedska vlada navode da je svrha općih mirovinskih fondova jamčiti financiranje švedske socijalne politike osiguravanjem njezine financijske neovisnosti i odvojenosti od ostatka državnog proračuna. Švedska Država trenutačno ne mora općim mirovinskim fondovima nadoknaditi plaćanje poreza na dividende iz njihovih vlastitih sredstava. Takav aranžman održava povjerenje javnosti u mirovinski sustav.

35. Druga stranka u žalbenom postupku ističe da načelo fiskalne teritorijalnosti i uravnotežena raspodjela ovlasti oporezivanja između država članica potonjima omogućuju da oporezuju prihode ostvarene na njihovim odnosnim državnim područjima. Oporezivanje dividendi koje ostvaruju opći mirovinski fondovi državu bi nepotrebno administrativno opteretilo a da joj ni na koji način ne bi pogodovalo. S druge strane, oslobođenje žalitelja od oporezivanja dividendi koje primaju od švedskih društava prouzročilo bi gubitak Švedskoj Državi.

36. Švedska vlada dalje ističe da bi se obveza Švedske da javne mirovinske fondove s poslovnim nastanom u drugim državama članicama oslobodi oporezivanja kao što od oporezivanja oslobađa opće mirovinske fondove protivila uravnoteženoj raspodjeli ovlasti između država članica u području socijalne sigurnosti.

37. Iako prihvaćaju da isključivo ekonomski ili administrativni razlozi ne čine važne razloge u općem interesu koji mogu opravdati ograničenje temeljne slobode zajamčene Ugovorima, i švedska vlada i druga stranka u žalbenom postupku navode da je ograničenje moguće opravdati kada ga nalažu motivi ekonomskog poretka koji slijede cilj u općem interesu [20]. Švedska vlada u tom pogledu ističe da u obzir treba uzeti sam smisao sustava nacionalne javne mirovine i potrebu da se osiguraju neovisnost, financijska stabilnost i izdržljivost općih mirovinskih fondova.

[19] Vidjeti lag (1996:1511) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada (Zakon (1996:1511) o sporazumu o dvostrukom oporezivanju između Kanade i Švedske) i lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater (Zakon (1994:1617) o sporazumu o dvostrukom oporezivanju između Sjedinjenih Američkih Država i Švedske).

[20] Vidjeti u tom pogledu presudu od 22. listopada 2013., Essent i dr. (C-105/12 do C-107/12, EU:C:2013:677, t. 52. i navedenu sudsku praksu).

2. Analiza

38. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, ograničenje slobodnog kretanja kapitala može se dopustiti ako je opravdano važnim razlozima u općem interesu, ako je prikladno za ostvarenje postavljenog cilja i ako ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo ostvarenje [21]. Važne razloge u općem interesu moguće je isticati samo u mjeri u kojoj dani opći interes nije zaštićen Unijinim mjerama usklađenja. Ako takve mjere ne postoje, načelno je na državama članicama da odrede stupanj zaštite danog interesa i način dosezanja tog stupnja. One se pritom moraju držati granica predviđenih Ugovorom te mjere koje u tu svrhu poduzmu moraju biti proporcionalne [22].

39. Važni razlozi u općem interesu uključuju osiguravanje djelotvornosti poreznog nadzora i sprečavanje utaje poreza [23], sprečavanje potpuno umjetnih konstrukcija [24], očuvanje usklađenosti poreznog sustava [25] i uravnoteživanje raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica i trećih zemalja [26].

40. Pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, čini se da je svrha oslobođenja Švedske Države od poreza na dobit izbjegavanje administrativnog opterećenja koje je posljedica kruženja sredstava od kojeg ta država nema nikakve koristi. Takvo opravdanje odnosi se na administrativnu praktičnost. Kako to Komisija pravilno ističe, administrativna praktičnost nije važan razlog u općem interesu te ne može opravdati nepoštovanje obveza propisanih Ugovorom [27]. To vrijedi i za argument da opći mirovinski fondovi moraju biti neovisni i odvojeni od ostatka državnog proračuna kako bi se očuvalo povjerenje javnosti u te fondove. Što se tiče tvrdnje da bi švedska vlada u slučaju oporezivanja dividendi koje opći mirovinski fondovi ostvaruju morala tim fondovima financijski nadoknaditi posljedice plaćanja tog poreza, slažem se s Komisijom da je u konačnici na Švedskoj da to odluči.

41. Sud je utvrdio i da se država članica koja je odlučila potpuno ili djelomično osloboditi od oporezivanja dividende isplaćene rezidentnim mirovinskim fondovima ne može pozvati na potrebu za osiguravanjem uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama i trećim zemljama kako bi, kao što to švedska vlada nastoji, opravdala oporezivanje dividendi isplaćenih nerezidentnim mirovinskim fondovima [28]. To pravilo mora jednako vrijediti i za pozivanje na potrebu da se osigura uravnotežena raspodjela ovlasti oporezivanja među državama članicama.

[21] Vidjeti u tom pogledu presudu od 7. travnja 2022., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Oslobođenje od poreza investicijskih fondova osnovanih u skladu s ugovornim odnosom) (C-342/20, EU:C:2022:276, t. 79. i navedenu sudsku praksu).

[22] Vidjeti u tom pogledu presudu od 28. rujna 2006., Komisija/Nizozemska (C-282/04 i C-283/04, EU:C:2006:608, t. 32. i 33.).

[23] Vidjeti u tom pogledu presude od 18. prosinca 2007., A (C-101/05, EU:C:2007:804, t. 55.); od 10. veljače 2011., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen (C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 69.) i od 26. veljače 2019., X (Društva posrednici sa sjedištem u trećim državama) (C-135/17, EU:C:2019:136, t. 73. i 74.).

[24] Vidjeti u tom pogledu presudu od 26. veljače 2019., X (Društva posrednici sa sjedištem u trećim državama) (C-135/17, EU:C:2019:136, t. 81. i 84.).

[25] Vidjeti u tom pogledu presude od 17. listopada 2013., Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, t. 59.) i od 10. travnja 2014., Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, t. 91. i 92.).

[26] Vidjeti u tom pogledu presude od 10. veljače 2011., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen (C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 118. i 121.); od 10. travnja 2014., Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, t. 98.) i od 26. veljače 2019., X (Društva posrednici sa sjedištem u trećim državama) (C-135/17, EU:C:2019:136, t. 72.).

[27] Vidjeti u tom pogledu presude od 9. lipnja 1982., Komisija/Luksemburg (58/81, EU:C:1982:215, t. 4.); od 15. srpnja 2004., Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, t. 48. i navedenu sudsku praksu) i od 28. lipnja 2012., Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, t. 47. i 48.).

[28] Vidjeti presudu od 13. studenoga 2019., College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, t. 85. i navedenu sudsku praksu).

42. Iako države članice same osmišljavaju i organiziraju svoje sustave socijalne sigurnosti, uključujući način njihova financiranja, one se pritom moraju držati Ugovorâ. Međutim, Švedska prema nerezidentnim javnim mirovinskim fondovima ne smije postupati na način koji ograničava slobodno kretanje kapitala.

43. Kada je riječ o tvrdnji švedske vlade da je različito porezno postupanje moguće opravdati motivima ekonomskog poretka koji slijede cilj u općem interesu, ona u prilog toj tvrdnji nije iznijela nijedan element ili čimbenik osim administrativne praktičnosti.

44. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem da Sud na treće pitanje odgovori na sljedeći način:

Članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da, iako je eventualno ograničenje slobodnog kretanja kapitala moguće opravdati važnim razlozima u općem interesu, opravdanja koja se iznose u predmetnom slučaju načelno se ne čine važnim razlozima u općem interesu.

III. Zaključak

45. Stoga predlažem da Sud na prethodna pitanja koja je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) odgovori na sljedeći način:

Članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da

– činjenica da se na dividende koje nacionalna društva isplaćuju inozemnim javnim institucijama mirovinskog osiguranja obračunava porez po odbitku, dok se takve dividende ne oporezuju kad se isplaćuju državi izvora kroz njezine opće mirovinske fondove, predstavlja negativno različito postupanje koje načelno čini ograničenje slobodnog kretanja kapitala;

– kriteriji koje treba uzeti u obzir prilikom ocjenjivanja je li situacija inozemne javne institucije mirovinskog osiguranja objektivno usporediva sa situacijom države izvora i njezinih općih mirovinskih fondova moraju uključivati njihove odnosne svrhe, funkcije i glavne zadaće, normativne okvire unutar kojih djeluju te obilježja njihove organizacije;

– iako je eventualno ograničenje slobodnog kretanja kapitala moguće opravdati važnim razlozima u općem interesu, opravdanja koja se iznose u predmetnom slučaju načelno se ne čine važnim razlozima u općem interesu.