Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
ANTHONY MICHAEL COLLINS IŠVADA,
pateikta 2024 m. kovo 21 d.[1]

Byla C-39/23

Keva,
Landskapet Ålands pensionsfond,
Kyrkans Centralfond
prieš
Skatteverket

(*Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 63 straipsnis – SESV 65 straipsnis – Laisvas kapitalo judėjimas – Mokesčių teisės aktai – Valstybinių pensijų fondų gautų dividendų apmokestinimas – Valstybiniams pensijų fondams rezidentams išmokėtų dividendų atleidimas nuo mokesčio – Valstybiniams pensijų fondams nerezidentams išmokėtų dividendų apmokestinimas prie pajamų šaltinio – Objektyvus panašumas – Pateisinimas remiantis privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais“

I. Faktinės ir teisinės aplinkybės

1. Švedijoje yra trijų rūšių pensijos: 1) valstybinė pensija[2], 2) profesinės pensijos ir 3) privačios pensijos. Darbdaviai ir darbuotojai turi mokėti įstatymuose nustatytas įmokas, apskaičiuojamas pagal antrųjų pajamas – iš šių įmokų finansuojama valstybinė pensija. Iš šių metinių įmokų finansuojamos tais metais mokamos pensijos. Jeigu tam tikrais metais įmokos viršija išmokas, lėšų perviršį valdo bendrieji pensijų fondai[3]. O tais metais, kai įmokų suma yra mažesnė už išmokas, BP fondai padengia susidariusį trūkumą. Taigi BP fondai veikia kaip nacionalinės valstybinių pensijų sistemos rezervas ir stabilizavimo mechanizmas. Už valstybinių pensijų mokėjimą atsakinga *Pensionsmyndigheten* (Pensijų institucija, Švedija), o ne BP fondai.

[1] Originalo kalba: anglų.

[2] Pajamų pensija ir pirmenybinė pensija kartu su pajamų pensijos priedu ir garantuota pensija yra valstybinės pensijos sudedamosios dalys. 16 % asmens pensinių pajamų ir kitų apmokestinamųjų išmokų skiriama pajamų pensijai, o 2,5 % – pirmenybinei pensijai.

[3] Bendrieji pensijų fondai (toliau – BP fondai) – tai pirmasis, antrasis, trečiasis, ketvirtasis, šeštasis ir septintasis fondai. BP fondai, išskyrus septintąjį fondą, valdo kapitalą, siekdami apsaugoti pajamomis grindžiamą pensijų sistemą, kad būtų subalansuotas bet koks tam tikrais metais susidaręs pensijų įmokų ir išmokų perteklius bei trūkumas, taip pat siekdami prisidėti prie pensijų sistemos ilgalaikės veiklos rezultatų. Septintasis fondas valdo pirmenybinės pensijos kapitalą.

2. Švedijos valstybė atleista nuo visų mokestinių prievolių [4]. Kadangi BP fondai yra neatskiriama valstybės dalis, jie atleisti nuo mokesčio už dividendus, gaunamus iš Švedijos bendrovių rezidenčių.

3. Pagal Suomijos įstatymus visi darbuotojai privalo dalyvauti profesinių pensijų sistemoje. Šios sistemos iš esmės finansuojamos iš darbdavių ir darbuotojų įmokų.

4. *Keva*, *Landskapet Ålands pensionsfond* ir *Kyrkans Centralfond* (toliau – pareiškėjai) yra vieni iš subjektų, valdančių profesinių pensijų sistemą Suomijoje [5]. *Keva* yra viešosios teisės reglamentuojamas juridinis asmuo, atleistas nuo mokesčių Suomijoje. Jis valdo, be kita ko, savivaldybių ir valstybės institucijų, Evangelikų liuteronų bažnyčios ir Suomijos centrinio banko darbuotojų profesines pensijas. Pagrindinė jo užduotis – valdyti lėšas taip, kad būtų užtikrintas pensijų mokėjimas, ir stabilizuoti pensijų įmokų raidą. *Keva* surenka įmokas ir išmoka pensijas. *Landskapet Ålands pensionsfond* yra Alandų regiono pensijų fondas ir šio regiono administracijos dalis. Jis yra atsakingas už Alandų regiono darbuotojų profesinių pensijų valdymą. Pagrindinė jo užduotis – valdyti savo kapitalą, kuris laikomas atskirai nuo regiono biudžeto. *Landskapet Ålands pensionsfond* pensijų nemoka. Jis iš dalies atleistas nuo mokesčių Suomijoje ir nemoka mokesčio už dividendus, gautus iš ribotos atsakomybės bendrovių, kurios yra tos valstybės narės rezidentės. *Kyrkans Centralfond* yra Suomijos evangelikų liuteronų bažnyčios dalis. Iki 2016 m. sausio 1 d. jis valdė šios bažnyčios darbuotojų pensijų fondą – ši užduotis buvo jo bendros atsakomybės už bažnyčios lėšų valdymą dalis. *Kyrkans Centralfond* praktiškai yra atleistas nuo pajamų mokesčio Suomijoje. *Keva* administravo pensijų mokėjimą iš *Kyrkans Centralfond*.

5. 2003–2016 m. pareiškėjai gavo dividendų iš Švedijos bendrovių rezidenčių. Pagal *kupongskattelagen (1970:624)* (Išskaičiuojamojo mokesčio įstatymas (1970:624)) 1, 4 ir 5 straipsnius užsienio juridiniai asmenys [6], gaunantys akcijų dividendus iš Švedijos bendrovių rezidenčių, moka 30 % išskaičiuojamąjį mokestį. Šis mokesčio tarifas sumažintas iki 15 % juridiniams asmenims, kurie yra valstybių, pasirašiusių daugiašalę Danijos, Farerų salų, Suomijos, Islandijos, Norvegijos ir Švedijos sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, rezidentai [7]. Kadangi pareiškėjai yra atleisti nuo mokesčio už dividendus Suomijoje, jie negalėjo iš Suomijoje galbūt turėtų mokestinių prievolių išskaičiuoti išskaičiuojamojo mokesčio, kurį sumokėjo Švedijoje. Taigi jų už Švedijoje gautus dividendus sumokėtas išskaičiuojamasis mokestis tapo galutinis.

6. Pareiškėjai siekė susigrąžinti mokestį, kurį *Skatteverket* (Švedijos mokesčių agentūra, toliau – atsakovė) buvo išskaičiavusi iš jų iš Švedijos bendrovių rezidenčių gautų dividendų. Pareiškėjai tvirtino, kad jų padėtis panaši į BP fondų. Taigi jie teigė, kad jų ir BP fondų gautų dividendų skirtingas apmokestinimas prieštarauja SESV 63 straipsniui. Atsakovė atmetė šį argumentą remdamasi tuo, kad pareiškėjų padėtis nėra objektyviai panaši į BP fondų padėtį.

[4] *Inkomstskattelagen (1999:1229)* (Pajamų mokesčio įstatymas (1999:1229)) 7 skyriaus 2 straipsnis.

[5] Suomijos pensijų sistemą sudaro su pajamomis susieta pensija, grindžiama darbo santykiais (profesinė pensija), gyvenamąja vieta grindžiama valstybinė pensija ir garantuota pensija.

[6] Užsienio juridinis asmuo („utländsk juridisk person“) – tai subjektas, reziduojantis kitoje šalyje nei Švedija, atitinkantis tam tikrus teisinius reikalavimus, dėl kurių pagal Švedijos teisę jis prilyginamas Švedijos juridiniam asmeniui. Mokesčių tikslais užsienio juridiniai asmenys laikomi nereziduojančiais Švedijoje.

[7] 1996 m. rugsėjo 23 d. Helsinkyje pasirašyta Šiaurės šalių sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pajamų ir pelno mokesčių srityje buvo perkelta į Švedijos teisę *lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna* (Įstatymas dėl Šiaurės šalių sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (1996:1512)).

7. Pareiškėjai užginčijo šio sprendimo galiojimą *Förvaltningsrätten i Falun* (Faliuno administracinis teismas, Švedija), o šis atmetė jų skundą. *Kammarrätten i Sundsvall* (Sundsvalio apeliacinis administracinis teismas, Švedija) atmetė pareiškėjų apeliacinį skundą dėl to sprendimo.

8. Pareiškėjai pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas). Šis teismas išnagrinėjo tą kasacinį skundą tiek, kiek jame buvo keliamas klausimas, ar Suomijoje įsteigtos valstybinės pensijų institucijos gaunamų dividendų apmokestinimas išskaičiuojamuoju mokesčiu yra suderinamas su laisvu kapitalo judėjimu pagal Sąjungos teisę, kai atitinkami BP fondų gaunami dividendai nėra apmokestinami. Esant šioms aplinkybėms, *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar aplinkybė, kad užsienio valstybinėms pensijų institucijoms šalies bendrovių išmokėti dividendai apmokestinami išskaičiuojamuoju mokesčiu, nors atitinkami dividendai nėra apmokestinami, jei jie atitenka [šaltinio] valstybei per jos bendruosius pensijų fondus, yra neigiamas skirtingas požiūris, lemiantis laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, iš principo draudžiamą SESV 63 straipsniu?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, į kokius kriterijus reikėtų atsižvelgti vertinant, ar užsienio valstybinės pensijų institucijos padėtis yra objektyviai panaši į [šaltinio] valstybės ir jos bendrųjų pensijų fondų padėtį?

3. Ar galimas apribojimas gali būti laikomas pateisinamu dėl privalomųjų bendrojo intereso pagrindų?“

9. Pareiškėjai, atsakovė, Ispanijos, Švedijos vyriausybės ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas. Per 2024 m. sausio 11 d. teismo posėdį jie buvo išklausyti ir atsakė į Teisingumo Teismo klausimus.

II. Vertinimas

A. Pirmasis klausimas

1. Šalių pastabos

10. Pareiškėjų ir Komisijos nuomone, kadangi pensijų fondų nerezidentų iš Švedijoje reziduojančių bendrovių gauti dividendai buvo apmokestinami iš esmės galutiniu išskaičiuojamuoju mokesčiu, o BP fondų iš tų pačių bendrovių gauti dividendai atleidžiami nuo mokesčio, tikėtina, kad pirmieji atgrasomi nuo investavimo Švedijoje ir taip ribojamas laisvas kapitalo judėjimas, o tai draudžiama pagal SESV 63 straipsnį.

11. Atsakovė, Ispanijos ir Švedijos vyriausybės tvirtina, kad skirtingas valstybinių pensijų fondų rezidentų ir nerezidentų gautų dividendų apmokestinimas nėra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas. Šis skirtingas požiūris atsiranda dėl to, kad BP fondai yra neatskiriama Švedijos valstybės dalis, o ne dėl jų rezidavimo vietos. Be to, atsakovė pažymi, kad BP fondai yra vieninteliai nuo mokesčio atleisti pensijų fondai Švedijoje. Švedijoje reziduojančių pensijų fondų,

išskyrus BP fondus, gauti dividendai apmokestinami pajamų mokesčiu[8], o pensijų fondų nerezidentų gauti dividendai apmokestinami išskaičiuojamuoju mokesčiu. Atsakovė ir Švedijos vyriausybė priduria, kad BP fondų atleidimas nuo mokesčio dėl jų integracijos į valstybę nesuteikia jokio ekonominio pranašumo nei šiems fondams, nei Švedijos valstybei. Taigi bet kokie BP fondų apmokestinimo skirtumai neatgraso valstybinių pensijų fondų, kurie yra kitų valstybių narių rezidentai, nuo investavimo Švedijoje. Švedijos vyriausybė teigia, kad jeigu būtų manoma priešingai, valstybės narės būtų įpareigotos prisidėti prie kitų valstybių narių bendrųjų senatvės pensijų finansavimo. Šios pareigos nėra, nes kiekviena valstybė narė yra atsakinga už savo nacionalinės valstybinės pensijų sistemos finansavimą. Šios pareigos buvimas taip pat prieštarautų SESV 153 straipsnio 1 ir 4 dalims. Nesant suderintos Sąjungos teisės socialinės apsaugos srityje, kiekviena valstybė narė turi teisę kurti ir organizuoti savo socialinės apsaugos sistemą, įskaitant jos finansavimo būdą. Galiausiai Švedijos vyriausybė pažymi, kad nacionalinės valstybinės pensijų sistemos tarpusavyje nekonkuruoja, nes dėl valstybių narių socialinės apsaugos sistemų koordinavimo asmuo bet kuriuo metu gali naudotis tik vienos valstybės narės privalomojo senatvės pensijų draudimo sistema.

2. Analizė

12. Pradedant galima pažymėti, kad nors pagal SESV 63 straipsnį draudžiami visi laisvo kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai, valstybės narės pasilieka teisę taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu[9]. Tam, kad šis skirtingas vertinimas būtų suderinamas su laisvą kapitalo judėjimą reglamentuojančiomis Sutarties nuostatomis, reikia, kad jis būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu[10].

13. Pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį draudžiamos priemonės, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse narėse[11]. Siekiant iš esmės konstatuoti tokio apribojimo buvimą, pakanka įrodyti, kad dividendų, valstybinių pensijų fondų nerezidentų gaunamų iš Švedijoje reziduojančių bendrovių, apmokestinimas gali atgrasyti šias institucijas nuo investavimo šioje valstybėje narėje. Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad tuo atveju, kai valstybė narė pensijų fondų nerezidentų gautus dividendus vertina mažiau palankiai nei pensijų fondų rezidentų gautus dividendus, šis skirtingas vertinimas gali atgrasyti kitoje valstybėje narėje įsteigtus investuotojus investuoti toje

[8] Pagal *lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel* (Pensijų fondų apmokestinimo įstatymas (1990:661)) Švedijos pensijų fondai ir gyvybės draudimo bendrovės turi mokėti pajamų iš kapitalo mokestį, kuris yra fiksuoto dydžio mokestis, skirtas einamajai pensijų kaupimo investicijų grąžai apmokestinti.

[9] SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte įtvirtinta nukrypti leidžianti nuostata taikoma griežtai ir jos taikymas apribotas SESV 65 straipsnio 3 dalimi, kurioje nustatyta, kad tokios nacionalinės teisės nuostatos neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo. Šiuo klausimu žr. 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimą *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 55 ir 56 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija); 2019 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 63 punktas) ir 2022 m. kovo 17 d. Sprendimą *AllianzGI-Fonds AEVN* (C-545/19, EU:C:2022:193, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[10] Šiuo klausimu žr. 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimą *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija); 2019 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 64 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2022 m. kovo 17 d. Sprendimą *AllianzGI-Fonds AEVN* (C-545/19, EU:C:2022:193, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[11] Šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Komisija / Suomija* (C-342/10, EU:C:2012:688, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2019 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

valstybėje narėje, todėl jis laikomas laisvo kapitalo judėjimo apribojimu [12]. Teisingumo Teismas taip pat konstatavo, kad mažiau palankus vertinimas yra tuo atveju, jei pensijų fondams nerezidentams dėl gaunamų dividendų tenka didesnė mokesčių našta negu dėl tokio paties pobūdžio dividendų tenkanti pensijų fondams rezidentams [13]. Dividendai, kuriuos pareiškėjai gavo iš Švedijoje reziduojančių bendrovių, buvo apmokestinti galutiniu 15 % išskaičiuojamuoju mokesčiu, nors tie patys dividendai nebuvo apmokestinami, kai juos gavo BP fondai. Tai, kad Švedijos valstybės taikomas apmokestinimas nėra lengvatinis nei jai, nei jos valstybiniams pensijų fondams, neturi įtakos vertinant, ar šis apmokestinimas yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas. Tik neigiamas priemonės poveikis investicijoms iš kitų valstybių narių lemia tai, ar ji yra toks apribojimas.

14. Iš to išplaukia, kad skirtingas dividendų, kuriuos pareiškėjai gauna iš Švedijoje reziduojančių bendrovių, apmokestinimas, palyginti su dividendų, kuriuos gauna BP fondai, apmokestinimu, iš esmės yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, draudžiamas pagal SESV 63 straipsnį.

15. SESV 153 straipsnio 1 ir 4 dalyse nustatyta, kad Europos Sąjunga remia ir papildo valstybių narių veiklą, be kita ko, darbuotojų socialinio draudimo ir socialinės apsaugos srityse. Bet kokios nuostatos, kurias Europos Sąjunga priima pagal šį straipsnį, neturi įtakos valstybių narių teisei nustatyti pagrindines savo socialinio draudimo sistemų nuostatas ir neturi paveikti šių sistemų finansinės pusiausvyros. Europos Sąjungos kompetencijos šioje srityje įgyvendinimo apribojimai dėl savo pobūdžio taikomi šios kompetencijos įgyvendinimui ir nereglamentuoja pirminėje teisėje įtvirtintų taisyklių taikymo. Švedijos vyriausybė nenurodo jokių nuostatų, kurias Europos Sąjunga priėmė pagal SESV 153 straipsnį ir kurios galėtų turėti įtakos jos teisei apibrėžti pagrindines savo socialinės apsaugos sistemos nuostatas arba paveikti šios sistemos finansinę pusiausvyrą. Dėl šių priežasčių argumentai, kuriuos Švedijos vyriausybė pateikia šiuo klausimu, turi būti atmesti.

16. Kiti Švedijos vyriausybės argumentai dėl suderinimo lygio ir socialinės apsaugos sistemų koordinavimo Sąjungos lygmeniu pobūdžio taip pat neturi jokios įtakos sprendžiant klausimą, ar BP fondų ir kitose valstybėse narėse reziduojančių fondų apmokestinimo skirtumas yra apribojimas, kaip tai suprantama pagal SESV 63 straipsnį. Valstybės narės privalo laikytis Sutarties nuostatų, įskaitant keturias laisves reglamentuojančias nuostatas, nepaisydamos to, ar Sąjungos teisė įpareigoja valstybes nares prisidėti prie kitų valstybių narių socialinės apsaugos sistemų finansavimo.

17. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į pirmąjį klausimą:

SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tai, jog užsienio valstybinėms pensijų institucijoms šalies bendrovių išmokėti dividendai apmokestinami išskaičiuojamuoju mokesčiu, nors atitinkami dividendai nėra apmokestinami, jei jie atitenka šaltinio valstybei per jos bendruosius pensijų fondus, yra neigiamas skirtingas požiūris, iš esmės lemiantis laisvo kapitalo judėjimo apribojimą.

[12] Šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Komisija / Suomija* (C-342/10, EU:C:2012:688, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2019 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 49 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[13] Šiuo klausimu žr. 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimą *Miljoen ir kt.* (C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 48 punktas) ir 2019 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 50 punktas).

B. Antrasis klausimas

1. Šalių pastabos

18. Pareiškėjai ir Komisija tvirtina, kad pareiškėjų ir BP fondų padėtis yra objektyviai panaši. Pareiškėjai teigia, kad vertinant, ar užsienio valstybinės pensijų institucijos padėtis yra objektyviai panaši į toje vietinių pensijų fondų padėtį, reikia atsižvelgti į lyginamų subjektų tikslą, funkcijas ir pagrindinius uždavinius. Pareiškėjai tvirtina, kad jie veikia dėl tų pačių tikslų kaip ir BP fondai: kaip rezerviniai fondai, užsiimantys savo atitinkamų privalomojo profesinių pensijų draudimo sistemų valdymu ir priežiūra. Pareiškėjų nuomone, kadangi jų veiklos tikslas tapatus, jiems nebūtina būti tos pačios teisinės formos kaip BP fondai, kad galėtų būti laikomi objektyviai panašiais [14]. Bet kuriuo atveju BP fondai yra Švedijos valstybės dalis, o pareiškėjai visais praktiniais požiūriais yra Suomijos valstybės dalis.

19. Keletas veiksnių rodo, kad Suomijos ir Švedijos valstybiniai pensijų fondai yra objektyviai panašūs. Juos visus reglamentuoja specialūs įstatymai. Švedijoje privalomosios valstybinių pensijų įmokos mokamos į BP fondus, o Suomijoje tokios įmokos mokamos *Keva* ir *Landskapet Ålands pensionsfond*. Švedijoje pensijas moka *Pensionsmyndigheten* (Pensijų institucija), o Suomijoje šią funkciją atlieka *Keva* (savo ir *Kyrkans Centralfond* vardu) ir Alandų regiono vyriausybė (*Landskapet Ålands pensionsfond* vardu). BP fondai ir pareiškėjai yra vieni didžiausių institucinių investuotojų savo valstybėse narėse. Veikdami pagal griežtą teisės sistemą ir vadovaudamiesi tiksliomis investavimo strategijomis, BP fondai ir pareiškėjai investuoja, be kita ko, į vietos ir užsienio bendroves, nekilnojamąjį turtą bei finansines priemones. Jų apmokestinimas jų rezidavimo valstybėse narėse taip pat yra vienodas: BP fondai nėra apmokestinami Švedijoje, nes jie yra Švedijos valstybės dalis, o pareiškėjai yra atleisti nuo pajamų mokesčio Suomijoje pagal įstatymus.

20. Komisija pažymi, kad Švedijos ir Suomijos pensijų fondai turi tą patį tikslą ir socialinę paskirtį, jų organizacinė ir teisinė struktūra yra tokia pati. Jų veikla, įskaitant finansavimo modelius, praktiškai tapati. Kaip BP fondai yra Švedijos valstybės dalis, taip *Landskapet Ålands pensionsfond* ir *Kyrkans Centralfond* yra atitinkamai Alandų regiono bei Evangelikų liuteronų bažnyčios dalis. Nors *Keva* yra viešosios teisės reglamentuojamas juridinis asmuo, tai nereiškia, kad jis negali būti panašus į BP fondus. Panašumas turi būti vertinamas atsižvelgiant į visas aplinkybes – nagrinėjamų institucijų tikslus, funkcijas ir veiklą.

21. Atsakovė ir Ispanijos bei Švedijos vyriausybės tvirtina, kad BP fondų ir pareiškėjų padėtis nėra objektyviai panaši. Skirtingą BP fondų ir pareiškėjų apmokestinimą lemia tai, kad BP fondai yra valstybės dalis, o ne tai, kad jie yra Švedijos rezidentai. Atsakovė taip pat pažymi, kad BP fondai veikia kaip Švedijos valstybinės pensijų sistemos rezervas. Jų, kaip stabilizavimo fondų, tikslas – didinti Švedijos socialinės apsaugos sistemos finansinį stabilumą ir atsparumą. Valstybiniai pensijų fondai nerezidentai iš esmės negali siekti šio konkretaus tikslo.

22. Švedijos vyriausybė tvirtina, kad tikslai, kurių siekiama mokestine priemone, gali būti susiję tik su aplinkybėmis ir bendrojo intereso klausimais, tiesiogiai siejamais su konkrečia valstybe nare. Taigi tarpvalstybinės ir vidaus situacijos nėra objektyviai panašios. BP fondų atleidimas nuo mokesčio yra tiesiogiai susijęs su Švedijos valstybe, nes taip siekiama išvengti administracinės naštos dėl išteklių judėjimo ratu, kuris valstybei neduoda jokios finansinės naudos.

[14] Pareiškėjai, remdamiesi 2009 m. birželio 18 d. Sprendimu *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 50 punktas), pažymi, kad valstybinių pensijų institucijų veikla nėra suderinta Sąjungos lygmeniu.

23. Švedijos vyriausybės nuomone, kiekvienos valstybės narės teisė kurti ir organizuoti savo socialinės apsaugos sistemą, įskaitant jos finansavimo būdą, yra svarbi vertinant objektyvų panašumą. Bendrasis interesas, dėl kurio veikia nacionalinė valstybinė pensijų sistema, yra tiesiogiai susijęs su Švedijos valstybe, ir ši sistema nekonkuruoja su kitose valstybėse narėse esamomis sistemomis. Todėl neįmanoma objektyviai palyginti įvairių valstybių narių valstybinių pensijų sistemų.

24. Švedijos vyriausybė ir atsakovė sutinka su tuo, kad jeigu būtų įmanoma įvertinti objektyvų pareiškėjų ir BP fondų panašumą (šiuo atveju taip nėra), reikėtų atsižvelgti į atitinkamus jų tikslus, funkcijas ir pagrindinius uždavinius, reguliavimo sistemą, pagal kurią jie veikia, jų finansavimo ir organizavimo būdus. Vis dėlto Švedijos vyriausybė primygtinai tvirtina, kad atliekant šį vertinimą reikia atsižvelgti į tai, kad valstybinis pensijų fondas nerezidentas nėra saistomas jokios atsakomybės už kitas socialines išmokas ir yra nepriklausomas nuo nacionalinio biudžeto. Objektyvus panašumas galėtų būti nustatytas tik tuo atveju, jeigu valstybinis pensijų fondas nerezidentas užsiimtų vien rezervinių fondų valdymu, siekdamas užtikrinti galimybę mokėti senatvės pensijas. Tokie fondai taip pat turėtų būti visiškai atleisti nuo mokesčių pagal nacionalinę teisę. Galutinai įvertinti šiuos klausimus turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

2. Analizė

25. Tam, kad nacionalinės mokesčių teisės normos galėtų būti laikomos suderinamomis su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad skirtingas vertinimas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis [15]. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad panašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į tikslą, kurio siekiama aptariamomis nacionalinės teisės nuostatomis, jų dalyką ir turinį [16]. Siekiant nustatyti, ar skirtingas vertinimas, atsirandantis taikant teisės aktus, atspindi objektyvų situacijos skirtumą, turi būti atsižvelgiama tik į atitinkamus tokiuose teisės aktuose įtvirtintus atskyrimo kriterijus [17].

26. Kai valstybė narė vienašališkai arba sudariusi sutartis pajamų mokesčiu apmokestina ne tik mokesčių mokėtojus rezidentus, bet ir mokesčių mokėtojus nerezidentus už iš bendrovės rezidentės gaunamus dividendus, šių mokesčių mokėtojų padėtis tampa panaši [18]. Dėl šios išvados 21–23 punktuose nurodytų priežasčių atsakovė ir Ispanijos bei Švedijos vyriausybės tvirtina, kad pareiškėjai ir BP fondai nėra objektyviai panašūs.

27. Atrodo, kad nėra duomenų, leidžiančių manyti, jog, atsižvelgiant į Švedijos valstybės atleidimo nuo mokesčio tikslą, paskirtį ir turinį, šiuo atleidimu nuo mokesčio buvo siekiama atspindėti objektyvų valstybinių pensijų fondų rezidentų ir nerezidentų padėties skirtingumą, bet tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Tai atitinka atsakovės ir Ispanijos bei Švedijos vyriausybių teiginį, kad skirtingą vertinimą lemia tai, jog BP fondai yra

[15] Šiuo klausimu žr. 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimą *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2019 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 64 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[16] Šiuo klausimu žr. 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimą *Komisija / Estija* (C-39/10, EU:C:2012:282, 51 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija); 2012 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Komisija / Suomija* (C-342/10, EU:C:2012:688, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija); 2016 m. birželio 2 d. Sprendimą *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2019 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 65 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[17] 2018 m. birželio 21 d. Sprendimas *Fidelity Funds ir kt.* (C-480/16, EU:C:2018:480, 51 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[18] Šiuo klausimu žr. 2019 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 66 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

neatsiejama Švedijos valstybės dalis, o ne rezidavimo vieta. Iš Teisingumo Teismui pateiktos informacijos matyti, kad sprendimas atleisti Švedijos valstybę nuo mokesčio buvo priimtas siekiant išvengti administracinės naštos, susijusios su išteklių judėjimu ratu, kuris šiai valstybei neduoda jokios finansinės naudos. Taigi galima pažymėti, kad, užuot atspindėjęs pareiškėjų ir BP fondų padėties skirtingumą, antriesiems taikomas atleidimas nuo mokesčio lemia tokį skirtingumą.

28. Nors iš Švedijos valstybės atleidimo nuo mokesčio tikslo, paskirties ir turinio negalima spręsti, kokie kriterijai galėtų padėti objektyviai palyginti pareiškėjus ir BP fondus, šalys vis dėlto sutaria dėl kai kurių kriterijų, į kuriuos reikia atsižvelgti atliekant šią užduotį.

29. Išvada, kad asmenų padėtis yra tokia objektyviai panaši, kad taikant SESV 63 straipsnį jie turi būti vertinami vienodai, neprilygsta išvadai, kad jų padėtis yra tapati. Bendrai vertinant pareiškėjų ir BP fondų objektyvų panašumą reikia atsižvelgti į jų tikslą, funkcijas ir pagrindinius uždavinius, reguliavimo sistemas, pagal kurias jie veikia, ir pagrindinius jų organizacijų ypatumus. Darytina išvada, kad papildomi aspektai, įskaitant visiškai techninio pobūdžio skirtumus, neturi lemiamos reikšmės atliekant šį vertinimą.

30. Atsižvelgiant į tai, atsakovės teiginys, kad valstybiniai pensijų fondai nerezidentai nesiekia didinti Švedijos socialinės apsaugos sistemos finansinio stabilumo ir atsparumo, taigi jų negalima lyginti su BP fondais, yra nepagrįstai ribojantis. Kadangi iš esmės kiekvieno fondo tikslas yra užtikrinti atskiros nacionalinės pensijų sistemos stabilumą ir atsparumą, taikant tokį požiūrį būtų neįmanoma palyginti net tapačių skirtingose valstybėse esančių pensijų fondų. Pareiškėjų siekiamus tikslus galima vertinti tik atsižvelgiant į socialinės apsaugos sistemą, kurioje jie veikia, o ne į kitos valstybės narės sistemą.

31. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į antrąjį klausimą:

SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kriterijai, į kuriuos reikia atsižvelgti vertinant, ar užsienio valstybinės pensijų institucijos padėtis yra objektyviai panaši į šaltinio valstybės ir jos bendrųjų pensijų fondų padėtį, turi apimti jų atitinkamus tikslus, funkcijas ir pagrindinius uždavinius, reguliavimo sistemas, pagal kurias jie veikia, ir jų organizacijų ypatumus.

C. Trečiasis klausimas

32. Trečiuoju klausimu siekiama išsiaiškinti, ar laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisinamas remiantis privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Pagal šio klausimo formuluotę į jį galima atsakyti tik teigiamai. Atsižvelgiant į aplinkybes, kurioms esant buvo priimta nutartis dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, akivaizdu, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar laisvo kapitalo judėjimo galimo apribojimo pateisinimai iš esmės gali būti laikomi privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Taigi siūlau Teisingumo Teismui atsakyti į taip performuluotą trečiąjį klausimą.

1. Šalių pastabos

33. Pareiškėjai ir Komisija tvirtina, kad nebuvo nurodyta jokių privalomųjų bendrojo intereso pagrindų, galinčių pateisinti laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, kurį jie įžvelgia dėl skirtingo pareiškėjams taikomo apmokestinimo, palyginti su BP fondams taikomu apmokestinimu. Jokie numanomi BP fondų pajamų praradimai dėl jų gaunamų dividendų apmokestinimo ir jokie

administracinio pobūdžio sunkumai nepateisina šio apribojimo buvimo. Komisijos nuomone, šį klausimą turėtų spręsti Švedija, jeigu norėtų skirti lėšų BP fondams tuo atveju, jeigu jų gaunami dividendai būtų apmokestinami. Švedijai taip pat niekas netrukdo atleisti nuo mokesčio objektyviai panašius valstybinius pensijų fondus, kaip ji jau nuo jų atleido Kanadoje ir Jungtinėse Amerikos Valstijose reziduojančius pensijų fondus [19].

34. Atsakovė ir Ispanijos bei Švedijos vyriausybės teigia, kad jeigu aptariama apmokestinimo tvarka yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, šis apribojimas gali būti pateisinamas remiantis privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Atsakovė ir Švedijos vyriausybė nurodo, kad BP fondų tikslas – garantuoti Švedijos socialinės politikos finansavimą, užtikrinant, kad ji būtų finansiškai nepriklausoma ir atskirta nuo likusio valstybės biudžeto. Esant dabartinei padėčiai, Švedijos valstybė neprivalo skirti lėšų BP fondams, kad kompensuotų jų savo lėšomis sumokėtą mokestį už dividendus. Tokia tvarka užtikrina visuomenės pasitikėjimą pensijų sistema.

35. Atsakovė pažymi, kad mokestinio teritorialumo principas ir darnus apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių suteikia joms teisę apmokestinti pajamas, gautas atitinkamoje jų teritorijoje. Apmokestinus BP fondų gaunamus dividendus, valstybei būtų užkrauta nereikalinga administracinė našta, bet ji negautų jokios finansinės naudos. O atleidus pareiškėjus nuo dividendų, kuriuos jie gavo iš Švedijos bendrovių rezidenčių, apmokestinimo, Švedijos valstybė patirtų nuostolių.

36. Švedijos vyriausybė taip pat teigia, kad reikalavimas, jog Švedija atleidimą nuo mokesčio, kurį ji taiko BP fondams, taikytų ir kitose valstybėse narėse įsteigtiems valstybiniams pensijų fondams, prieštarautų darniam apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui tarp valstybių narių socialinės apsaugos srityje.

37. Nors Švedijos vyriausybė ir atsakovė pripažįsta, kad visiškai ekonominio ar administracinio pobūdžio pagrindai nėra privalomieji bendrojo intereso pagrindai, kuriais remiantis galima pateisinti naudojimosi Sutartimis garantuojama pagrindine laisve apribojimą, jos tvirtina, kad apribojimas gali būti pateisinamas, kai jį lemia ekonominiai motyvai, kuriais siekiama bendrojo intereso tikslo [20]. Šiuo klausimu Švedijos vyriausybė teigia, kad reikia atsižvelgti į priežastis, kuriomis grindžiamas nacionalinės valstybinės pensijų sistemos modelis, ir į poreikį užtikrinti BP fondų nepriklausomumą, finansinį stabilumą bei atsparumą.

2. Analizė

38. Remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, laisvo kapitalo judėjimo ribojimas gali būti leidžiamas, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, tinkamas siekiamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti ir neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti [21]. Remtis privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais galima tik tiek, kiek šie interesai nėra apsaugoti

[19] Žr. *lag (1996:1511) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Canada* (Įstatymas dėl Kanados ir Švedijos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (1996:1511)) ir *lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater* (Įstatymas dėl Jungtinių Amerikos Valstijų ir Švedijos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (1994:1617)).

[20] Šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 22 d. Sprendimą *Essent ir kt.* (C-105/12–C-107/12, EU:C:2013:677, 52 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[21] Šiuo klausimu žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimą *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Pagal sutartį įsteigtų investicinių fondų atleidimas nuo mokesčio)* (C-342/20, EU:C:2022:276, 79 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

Sąjungos suderinimo priemonėmis. Nesant tokių suderinimo priemonių, valstybės narės iš esmės pačios sprendžia, kokį tokių interesų apsaugos lygį jos nori užtikrinti ir kaip šį lygį pasiekti. Vis dėlto tokios priemonės turi neperžengti Sutartimi nustatytų ribų ir būti proporcingos [22].

39. Privalomieji bendrojo intereso pagrindai apima mokesčių kontrolės veiksmingumo užtikrinimą ir kovą su sukčiavimu mokesčių srityje [23], kelio užkirtimą išimtinai dirbtiniams dariniams [24], mokesčių sistemų darnos užtikrinimą [25] ir darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių [26].

40. Atrodo, kad Švedijos valstybė buvo atleista nuo pareigos mokėti pajamų mokestį siekiant išvengti administracinės naštos, susijusios su išteklių judėjimu ratu, kuris šiai valstybei neduoda jokios finansinės naudos, bet tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Toks pateisinimas siejamas su administravimo patogumu. Kaip teisingai pažymi Komisija, administravimo patogumas nėra privalomasis bendrojo intereso pagrindas ir juo remiantis negalima pateisinti Sutartyse numatytų įsipareigojimų nesilaikymo [27]. Ši pastaba taikoma ir kalbant apie argumentą, kad BP fondai turi būti nepriklausomi ir atskirti nuo likusio valstybės biudžeto, kad būtų užtikrintas visuomenės pasitikėjimas šiais fondais. Dėl teiginio, kad apmokestinus BP fondų gaunamus dividendus Švedijos vyriausybė turėtų skirti jiems išteklių, kad sušvelnintų šio mokesčio mokėjimo pasekmes, sutinku su Komisijos požiūriu, kad šį klausimą galiausiai turi išspręsti pati Švedija.

41. Teisingumo Teismas taip pat yra konstatavęs, kad kai viena valstybė narė nusprendžia visiškai arba beveik visiškai atleisti nuo mokesčio pensijų fondų rezidentų gaunamus dividendus, ji negali, kaip šiuo atveju Švedijos vyriausybė, remtis būtinybe išsaugoti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių, siekdama pateisinti tokius dividendus gaunančių pensijų fondų nerezidentų apmokestinimą [28]. Ši taisyklė turi būti taikoma visais atvejais, kai remiamasi būtinybe išsaugoti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių.

42. Net jeigu kiekviena valstybė narė gali laisvai kurti ir organizuoti savo socialinės apsaugos sistemą, įskaitant jos finansavimo būdus, naudojantis šia laisve būtina laikytis Sutarčių. Vis dėlto Švedija, apmokestindama tokius fondus, negali vertinti valstybinių pensijų fondų nerezidentų taip, kad būtų ribojamas laisvas kapitalo judėjimas.

22 Šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 28 d. Sprendimą *Komisija / Nyderlandai* (C-282/04 ir C-283/04, EU:C:2006:608, 32 ir 33 punktai).

23 Šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *A* (C-101/05, EU:C:2007:804, 55 punktas); 2011 m. vasario 10 d. Sprendimą *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 69 punktas) ir 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *X (Tarpinės bendrovės, įsteigtos trečiosiose šalyse)* (C-135/17, EU:C:2019:136, 73 ir74 punktai).

24 Šiuo klausimu žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *X (Tarpinės bendrovės, įsteigtos trečiosiose šalyse)* (C-135/17, EU:C:2019:136, 81 ir 84 punktai).

25 Šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 17 d. Sprendimą *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 59 punktas) ir 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimą *Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 91 ir 92 punktai).

26 Šiuo klausimu žr. 2011 m. vasario 10 d. Sprendimą *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 118 ir 121 punktai); 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimą *Emerging Markets Series of DRA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 98 punktas) ir 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *X (Tarpinės bendrovės, įsteigtos trečiosiose šalyse)* (C-135/17, EU:C:2019:136, 72 punktas).

27 Šiuo klausimu žr. 1982 m. birželio 9 d. Sprendimą *Komisija / Liuksemburgas* (58/81, EU:C:1982:215, 4 punktas); 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Lenz* (C-315/02, EU:C:2004:446, 48 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2012 m. birželio 28 d. Sprendimą *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, 47 ir 48 punktai).

28 Žr. 2019 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *College Pension Plan of British Columbia* (C-641/17, EU:C:2019:960, 85 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

43. Švedijos vyriausybė teigia, kad skirtingas apmokestinimas gali būti pateisinamas remiantis ekonominio pobūdžio priežastimis siekiant bendrojo intereso tikslo, tačiau ji nenurodė jokių šį teiginį pagrindžiančių aplinkybių arba veiksnių, išskyrus administravimo patogumą.

44. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į trečiąjį klausimą:

SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad nors galimas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisinamas remiantis privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, šiuo atveju iš esmės neatrodo, kad nurodyti pateisinimai yra privalomieji bendrojo intereso pagrindai.

III. Išvada

45. Taigi siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Högsta förvaltningsdomstolen* (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) prejudicinius klausimus:

SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip:

– tai, kad užsienio valstybinėms pensijų institucijoms šalies bendrovių išmokėti dividendai apmokestinami išskaičiuojamuoju mokesčiu, nors atitinkami dividendai nėra apmokestinami, jei jie atitenka šaltinio valstybei per jos bendruosius pensijų fondus, yra neigiamas skirtingas požiūris, iš esmės lemiantis laisvo kapitalo judėjimo apribojimą;

– kriterijai, į kuriuos reikia atsižvelgti vertinant, ar užsienio valstybinės pensijų institucijos padėtis yra objektyviai panaši į šaltinio valstybės ir jos bendrųjų pensijų fondų padėtį, turi apimti jų atitinkamus tikslus, funkcijas ir pagrindinius uždavinius, reguliavimo sistemas, pagal kurias jie veikia, ir jų organizacijų ypatumus;

– nors galimas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisinamas remiantis privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, šiuo atveju iš esmės neatrodo, kad nurodyti pateisinimai yra privalomieji bendrojo intereso pagrindai.