



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

29. srpnja 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članak 63. UFEU-a – Slobodno kretanje kapitala – Oporezivanje dividendi koje primaju javni mirovinski fondovi – Različito postupanje prema rezidentnim i nerezidentnim javnim mirovinskim fondovima – Oslobođenje od oporezivanja samo rezidentnih javnih mirovinskih fondova – Usporedivost situacija – Opravdanje – Potreba očuvanja cilja socijalne politike – Potreba očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica”

U predmetu C-39/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska), odlukom od 24. siječnja 2023., koju je Sud zaprimio 26. siječnja 2023., u postupku

Keva,

Landskapet Ålands pensionsfond,

Kyrkans Centralfond

protiv

Skatteverket,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Arabadžiev, predsjednik vijeća, T. von Danwitz, P. G. Xuereb (izvjestitelj), A. Kumin i I. Ziemele, suci,

nezavisni odvjetnik: A. M. Collins,

tajnik: A. Lamote, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 11. siječnja 2024.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Kevu, Landskapet Ålands pensionsfond i Kyrkans Centralfond, K. Äimä i K. Grüssner,

* Jezik postupka: švedski

- za Skatteverket, K. Hjelmberg i U. Vretendahl,
 - za švedsku vladu, C. Meyer-Seitz i R. Shabsavan Eriksson, u svojstvu agenata,
 - za španjolsku vladu, A. Pérez-Zurita Gutiérrez, u svojstvu agenta,
 - za Europsku komisiju, P. Carlin, A. Ferrand i W. Roels, u svojstvu agenata,
- saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 21. ožujka 2024.,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 63. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Keve, Landskapet Ålands pensionsfonda (Mirovinski fond regije Åland, Finska) i Kyrkans Centralfonda (Središnji crkveni fond, Finska), triju javnih mirovinskih fondova osnovanih u okviru finskog sustava strukovnih mirovina i Skatteverketa (Porezna uprava, Švedska) u vezi s poreznim postupanjem u Švedskoj prema dividendama koje švedska društva isplaćuju tužiteljima iz glavnog postupka.

Pravni okvir

Međunarodno pravo

OECD-ov model poreznog ugovora

- 3 Vijeće Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) je 30. srpnja 1963. donijelo preporuku o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i pozvalo vlade država ugovornica da se prilikom sklapanja odnosno revizije bilateralnih ugovora usklade s „modelom ugovora radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja u području poreza na dobit i na imovinu”, koji je izradio Odbor za porezna pitanja OECD-a i priložio navedenoj preporuci (u daljnjem tekstu: OECD-ov model poreznog ugovora). Taj se model poreznog ugovora redovito revidira i izmjenjuje. On je predmet komentara koje je odobrilo Vijeće OECD-a.
- 4 Članak 24. OECD-ova modela poreznog ugovora, naslovljen „Nediskriminacija”, u stavku 1. predviđa:
„[d]ržavljeni države ugovornice ne podliježu u drugoj državi ugovornici nikakvom oporezivanju ili obvezi koja se na njih odnosi, koje je drugačije ili veće od onih kojima podliježu ili mogu podlijegati državljani te druge države koji se nađu u istoj situaciji, posebno s obzirom na prebivalište. [...]”
- 5 U točki 10. komentara na članak 24. OECD-ova modela poreznog ugovora navodi se:
„[...] odredbe stavka 1. [tog članka 24.] ne podrazumijevaju da država koja svojim javnim tijelima ili službama odobrava posebne porezne olakšice zbog njihove prirode mora javnim tijelima i službama druge države dodijeliti jednake olakšice”.

6 U točki 12. tih komentara navodi se:

„[...] porezne olakšice koje država dodjeljuje vlastitim javnim tijelima i službama opravdava činjenica da su ta tijela i službe njezin sastavni dio i da se njihova situacija ni u kojem trenutku ne može usporediti s onom javnih tijela i službi druge države. [...]”

Nordijska porezna konvencija

- 7 Na temelju članka 10. stavka 3. Konvencije između nordijskih zemalja o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u području poreza na dobit i na imovinu, potpisane 23. rujna 1996. u Helsinkiju (u daljnjem tekstu: nordijska porezna konvencija), dividende koje je rezidentno društvo države ugovornice isplatilo osobi koja je rezident druge države ugovornice također se oporezuju u državi ugovornici u kojoj je društvo koje isplaćuje dividende rezident. Ako je stvarni korisnik dividende rezident druge države ugovornice, naplaćeni porez ne smije prelaziti 15 % bruto iznosa dividende.
- 8 Članak 25. nordijske porezne konvencije predviđa metode za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. Što se tiče osoba koje su finski rezidenti, predviđeno je da te osobe u pravilu imaju pravo odbiti od finskog poreza na dobit iznos jednak porezu na dobit koji je plaćen na temelju zakonodavstva druge države ugovornice i u skladu s navedenom konvencijom.

Švedsko pravo

- 9 Na temelju članka 1. prvog stavka kupongskattelagena (1970:624) (Zakon (1970:624) o porezu na dividende), porez na dividende u pravilu treba platiti državi za svaku raspodjelu dividendi od dionica švedskih dioničkih društava.
- 10 U skladu s člankom 4. prvim stavkom tog zakona, obveznici plaćanja tog poreza jesu inozemne pravne osobe koje imaju pravo na dividende ako se isplaćene dividende ne odnose na prihode od gospodarske ili komercijalne djelatnosti koja se obavlja putem stalne poslovne jedinice koja se nalazi u Švedskoj.
- 11 Članak 5. navedenog zakona predviđa da se porez na dividende naplaćuje po stopi od 30 % na isplaćene dividende. Međutim, iz članka 27. prvog stavka istog zakona proizlazi da ako je porez na dividende naplaćen iznad dugovanog iznosa u skladu s konvencijom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, korisnik ima pravo na povrat preplaćenih iznosa.
- 12 Članci 3. i 4. poglavlja 6. inkomstskattelagena (1999:1229) (Zakon (1999:1229) o porezu na dobit) određuju da su švedske pravne osobe u pravilu obvezne plaćati porez na dobit na sve svoje prihode u Švedskoj i inozemstvu.
- 13 Članak 7. poglavlja 6. tog zakona predviđa da su strane pravne osobe djelomično podvrgnute porezu na dobit, odnosno da su porezni obveznici samo na temelju prihoda iz članka 11. prvog stavka tog poglavlja, iz kojeg proizlazi da ta djelomična porezna obveza obuhvaća, među ostalim, prihode od stalne poslovne jedinice ili nekretnine koja se nalazi u Švedskoj.
- 14 U skladu s člankom 2. prvim stavkom točkom 1. poglavlja 7. navedenog zakona, država je u potpunosti oslobođena porezne obveze. To odstupanje primjenjuje se na švedsku državu kao takvu, ali ne i na javna poduzeća.

- 15 Članak 2. prvi stavak poglavlja 2. Zakona (1999:1229) o porezu na dobit određuje da pojmovi i izrazi iz tog zakona uključuju i jednake inozemne situacije, osim ako nije navedeno ili ne proizlazi iz konteksta da su obuhvaćene samo švedske situacije. Drugi stavak tog članka 2. pojašnjava da se prvi stavak ne primjenjuje na odredbe koje se odnose na državu.
- 16 Članak 9. prvi stavak poglavlja 6. navedenog zakona predviđa da se prema stranim državama i inozemnim pravnim osobama treba postupati kao da su inozemna društva.

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 17 U Švedskoj su javni mirovinski fondovi dio države i uživaju oslobođenje od poreza koje se odobrava za njihove prihode. Glavna je zadaća tih mirovinskih fondova upravljanje kapitalom starosnih mirovina koje se temelje na dohotku i koje su dio švedskog sustava starosnih mirovina. Sam opći sustav starosnih mirovina dio je obveznog javnog sustava socijalnog osiguranja.
- 18 Keva je mirovinski fond koji upravlja mirovinama zaposlenika općina u Finskoj. Njezina je glavna zadaća upravljanje fondovima strukovnog mirovinskog osiguranja koje je predviđeno zakonom. Keva prikuplja mirovinske doprinose i isplaćuje mirovine. Ona je pravna osoba javnog prava u smislu finskog prava i oslobođena je od plaćanja poreza u Finskoj.
- 19 Mirovinski fond regije Åland je mirovinski fond zadužen za upravljanje mirovinama zaposlenika regije Åland. Njegova je glavna zadaća upravljanje fondovima zakonskog sustava strukovnog mirovinskog osiguranja. Međutim, regija Åland odgovorna je, među ostalim, za isplatu mirovina zaposlenika. Sredstva mirovinskog fonda regije Åland odvojena su od proračuna regije Åland. Taj fond nije zasebna pravna osoba, nego je dio regije Åland. Djelomično je oslobođen poreza u Finskoj te ne plaća porez na dividende koje ostvari od društava s ograničenom odgovornošću.
- 20 Središnji crkveni fond bio je mirovinski fond za zaposlenike Evangeličke luteranske Crkve u Finskoj do 1. siječnja 2016. Upravljaio je sredstvima koja su uplaćena u okviru zakonskog sustava strukovnog mirovinskog osiguranja. Isplatom mirovina za njegov račun upravljala je Keva. Središnji crkveni fond nije zasebna pravna osoba, nego je dio Evangeličke luteranske Crkve u Finskoj. U praksi je oslobođen poreza na dobit u Finskoj.
- 21 U razdoblju od 2003. do 2016. tužitelji iz glavnog postupka primili su dividende od švedskih društava koje su podlijegale porezu na dividende u Švedskoj. Budući da te dividende nisu bile oporezovane u Finskoj, porez na dividende kojem su bile podvrgnute u Švedskoj nije se mogao odbiti kao što je to predviđeno nordijskom poreznom konvencijom.
- 22 Slijedom toga, tužitelji iz glavnog postupka zatražili su od švedske porezne uprave povrat poreza na dividende kojem su bili podvrgnuti u Švedskoj. U prilog svojim zahtjevima istaknuli su da je ubiranje poreza na dividende protivno slobodnom kretanju kapitala u smislu članka 63. UFEU-a, s obzirom na to da su usporedivi sa švedskim javnim mirovinskim fondovima koji su u Švedskoj izuzeti od porezne obveze.
- 23 Porezna uprava odbila je te zahtjeve uz obrazloženje da situacija tužitelja iz glavnog postupka nije objektivno usporediva sa situacijom švedskih javnih mirovinskih fondova.

- 24 Tužitelji iz glavnog postupka podnijeli su Förvaltningsrättenu i Falun (Upravni sud u Falunu, Švedska) tužbe protiv odluka porezne uprave, koje su odbijene s obrazloženjem da finski mirovinski fondovi i švedski javni mirovinski fondovi imaju određene razlike u pogledu njihovih zadaća i ustroja. Osim toga, porezno oslobođenje švedskih javnih mirovinskih fondova opravdano je činjenicom da su oni dio švedske države. Budući da je riječ o oslobođenju koje se opravdava razlozima koji nisu isključivo porezni, oporezivanje dividendi ne može se smatrati diskriminatornim s obzirom na članak 63. UFEU-a.
- 25 Tužitelji iz glavnog postupka podnijeli su žalbe protiv tih presuda Kammarrättenu i Sundsvall (Žalbeni upravni sud u Sundsvallu, Švedska). Te su žalbe odbijene uz obrazloženje da pravo Unije ne obvezuje Švedsku da porezno postupi prema drugoj državi članici ili prema nerezidentnom javnom tijelu na isti način kao i prema švedskoj državi. Osim toga, poreznim oslobođenjem koje ostvaruje švedska država samo se izbjegava kruženje sredstava unutar javnog sektora. Finski javni mirovinski fondovi i švedski javni mirovinski fondovi stoga se ne nalaze u objektivno usporedivim situacijama.
- 26 Tužitelji iz glavnog postupka podnijeli su kasacijsku žalbu protiv tih presuda Högsta förvaltningsdomstolenu (Vrhovni upravni sud, Švedska), sudu koji je uputio zahtjev. Potonji im je dopustio da podnesu žalbu o usklađenosti naplate poreza na dividende koje su rezidentna društva isplatila nerezidentnim javnim mirovinskim fondovima sa slobodnim kretanjem kapitala u smislu članka 63. UFEU-a.
- 27 Kao prvo, sud koji je uputio zahtjev pita se je li postupanje s nerezidentnim javnim mirovinskim institucijama koje primaju dividende od rezidentnih društava nepovoljnije od onog koje uživaju rezidentni javni mirovinski fondovi.
- 28 S jedne strane, švedski javni mirovinski fondovi dio su države, kao pravni subjekt, i imovina koju imaju predstavlja državna sredstva. Međutim, oslobođenje od poreza koje uživaju dividende rezidentnih društava primljene od tih fondova omogućuje da se izbjegne kruženje tih sredstava bez stvarne gospodarske prednosti za državu. Stoga se činjenica da švedska država ostvaruje svoje pravo na oporezivanje nerezidentnih javnih mirovinskih institucija, a da sama ne podliježe oporezivanju, ne može smatrati odvracanjem drugih država članica od ulaganja u Švedsku putem svojih javnih mirovinskih institucija.
- 29 S druge strane, drukčiji pristup značio bi smatrati da, ako su samo dividende koje primaju rezidentne javne mirovinske institucije oslobođene od poreza, dok se dividende isplaćene institucijama iste prirode, ali koje nisu rezidenti oporezuju, potonje su u nepovoljnijem položaju, što bi moglo predstavljati prepreku slobodnom kretanju kapitala u smislu članka 63. UFEU-a.
- 30 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome nalaze li se u ovom slučaju rezidentni i nerezidentni javni mirovinski fondovi u objektivno usporedivim situacijama.
- 31 S jedne strane, u švedskom sustavu socijalne sigurnosti rezidentni javni mirovinski fondovi služe kao državni stabilizacijski fondovi u pogledu starosnih mirovina koje se temelje na dohotku. Stoga ne postoji nikakva situacija u kojoj bi nerezidentnoj javnoj mirovinskoj instituciji *de facto* mogla biti povjerena ista zadaća kao i rezidentnim javnim mirovinskim fondovima. Slijedom toga, nerezidentna javna mirovinska institucija ne može se nikada nalaziti u situaciji koja je objektivno usporediva sa situacijom švedske države i njezinih javnih mirovinskih fondova.

- 32 S druge strane, moglo bi se smatrati da je, ako je deklarirani cilj poreznog oslobođenja koje uživa švedska država i njezinih javnih mirovinskih fondova administrativno pojednostavnjenje, cilj također smanjiti potrebu da se javnim tijelima dodijele iznosi koji odgovaraju porezima koje bi ona bila dužna platiti kada ne bi bila oslobođena od poreza za obavljanje svojih zadaća od općeg interesa. Što se tiče potonjeg cilja, institucije koje su uređene na isti način i koje imaju istu zadaću u drugim državama članicama nalaze se u objektivno usporedivoj situaciji.
- 33 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev pita se mora li se usporedba provesti sa švedskom državom kao takvom ili samo sa samim javnim mirovinskim fondovima. Naime, tužitelji iz glavnog postupka obavljaju određene zadaće koje su različite od onih koje obavljaju švedski javni mirovinski fondovi. Konkretnije, potonji nisu zaduženi ni za primanje mirovinskih doprinosa ni za isplatu mirovina, nego im je jedina zadaća upravljanje fondovima sustava osiguranja starosnih mirovina utemeljenih na dohotku. Međutim, te druge zadaće obavljaju drugi subjekti unutar švedske države, koji također uživaju porezno oslobođenje.
- 34 Kao treće i posljednje, sud koji je uputio zahtjev dvoji o tome može li se eventualno ograničenje opravdati važnim razlogom u općem interesu.
- 35 U tom su pogledu moguća i dva pristupa. S jedne strane, predmetna razlika u postupanju može se opravdati potrebom očuvanja cilja švedske socijalne politike i njezina financiranja. Međutim, oporezivanje rezidentnih javnih mirovinskih fondova znači da švedska država treba dodijeliti odgovarajuće porezne prihode tim fondovima kako bi se izbjeglo da se koriste svojim vlastitim sredstvima. S druge strane, gubitak prihoda ili administrativne poteškoće nisu valjani razlozi koji mogu opravdati ograničenje slobodnog kretanja kapitala u smislu članka 63. UFEU-a.
- 36 U tim okolnostima, 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 vlastitoj državi kroz njezine javne 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 vlastite države i njezinih javnih mirovinskih fondova?
 3. Može li se smatrati da je eventualno ograničenje opravdano važnim razlozima u općem interesu?”

O prethodnim pitanjima

- 37 Svojim trima pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 63. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi zakonodavstvo države članice na temelju kojega se dividende koje rezidentna društva isplaćuju nerezidentnim javnim mirovinskim institucijama oporezuju porezom po odbitku, dok su dividende koje se isplaćuju rezidentnim javnim mirovinskim fondovima izuzete od takvog poreza po odbitku.

- 38 Prema sudskoj praksi Suda, države članice moraju izvršavati svoju nadležnost u području izravnog oporezivanja uz poštovanje prava Unije i osobito temeljnih sloboda zajamčenih UFEU-om (presude od 27. travnja 2023., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, t. 41. i navedena sudska praksa, i od 7. rujna 2023., Cartrans Preda, C-461/21, EU:C:2023:632, t. 61.).
- 39 Što se tiče slobodnog kretanja kapitala, Sud je već presudio da odredbe Ugovora koje se odnose na tu temeljnu slobodu ne prave razliku između privatnih i javnih poduzeća (vidjeti u tom smislu presudu od 2. lipnja 2005., Komisija/Italija, C-174/04, EU:C:2005:350, t. 32.). Stoga te odredbe ne isključuju javni sektor iz svojeg područja primjene.
- 40 Člankom 63. stavkom 1. UFEU-a općenito se zabranjuju prepreke kretanju kapitala među državama članicama. Mjere zabranjene tom odredbom, kao ograničenja kretanja kapitala, uključuju mjere koje su takve prirode da mogu odvratiti nerezidente od ulaganja u državi članici ili mogu odvratiti rezidente te države članice od ulaganja u drugim državama (presude od 27. travnja 2023., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, t. 42. i navedena sudska praksa, i od 18. siječnja 2024., JD (Uvjet boravišta), C-562/22, EU:C:2024:55, t. 34. i navedena sudska praksa).
- 41 S obzirom na tu činjenicu, na temelju članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a, članak 63. UFEU-a ipak ne narušava pravo država članica da „primjenjuju odgovarajuće odredbe svojeg poreznog zakonodavstva kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu svoje rezidentnosti ili mjesta ulaganja svojeg kapitala”.
- 42 Ta se odredba, u mjeri u kojoj čini odstupanje od temeljnog načela slobodnog kretanja kapitala, mora usko tumačiti. Prema tome, ne može se tumačiti na način da je svako porezno zakonodavstvo koje razlikuje porezne obveznike prema rezidentnosti ili državi članici u kojoj ulažu svoj kapital automatski u skladu s UFEU-om. Naime, odstupanje iz članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a samo je ograničeno člankom 65. stavkom 3. UFEU-a, prema kojem nacionalne odredbe iz stavka 1. tog članka „ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala i platnog prometa, kako je utvrđeno u članku 63. [UFEU-a]” (presuda od 27. travnja 2023., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, t. 44. i navedena sudska praksa, i od 12. listopada 2023., BA (Nasljedstvo – Socijalna politika stanovanja u Uniji), C-670/21, EU:C:2023:763, t. 54.).
- 43 Sud je također presudio da stoga treba razlikovati nejednako postupanje dopušteno člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a od diskriminacije zabranjene člankom 65. stavkom 3. UFEU-a. Da bi se za nacionalni porezni propis moglo smatrati da je u skladu s odredbama UFEU-a koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, razlika u postupanju mora se odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili biti opravdana važnim razlogom u općem interesu (presude od 27. travnja 2023., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, t. 45. i navedena sudska praksa, i od 12. listopada 2023., BA (Nasljedstvo – Socijalna politika stanovanja u Uniji), C-670/21, EU:C:2023:763, t. 55.).
- 44 Stoga najprije treba ispitati moguće postojanje razlike u postupanju, zatim eventualnu usporedivost situacija o kojima je riječ u glavnom postupku i naposljetku, prema potrebi, mogućnost opravdanja nejednakog postupanja.

Postojanje ograničenja slobodnog kretanja kapitala

- 45 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da su, kad je riječ o poreznom tretmanu dividendi koje isplaćuju društva rezidenti u Švedskoj, predviđenom člankom 2. prvim stavkom poglavlja 7. Zakona (1999:1229) o porezu na dobit, rezidentni javni mirovinski fondovi oslobođeni od poreza po odbitku predviđenog za tu vrstu dividendi, dok nerezidentne javne mirovinske institucije ne uživaju takvo oslobođenje.
- 46 Takva razlika u poreznom postupanju dovodi do nepovoljnog tretmana dividendi isplaćenih nerezidentnim javnim mirovinskim institucijama koja može odvratiti te institucije od ulaganja u društva sa sjedištem u Švedskoj (vidjeti po analogiji presudu od 17. ožujka 2022., AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, t. 39.).
- 47 Taj se zaključak ne može dovesti u pitanje argumentom švedske vlade prema kojem načelo nediskriminacije u smislu članka 24. OECD-ova modela poreznog ugovora ne podrazumijeva da je država koja dodjeljuje posebne porezne olakšice vlastitim javnim tijelima dužna javnim tijelima druge države omogućiti uživanje istih olakšica, kao što to proizlazi iz točaka 10. i 12. komentara o tom članku 24.
- 48 U tom pogledu dovoljno je istaknuti da se ta vlada ne može pozivati na te točke komentara na članak 24. OECD-ova modela poreznog ugovora kako bi izbjegla svoje obveze koje ima na temelju Ugovora (vidjeti po analogiji presudu od 16. srpnja 2009., Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, t. 34.).
- 49 Što se tiče argumenta švedske vlade prema kojem, u nedostatku usklađenosti prava Unije u tom području, ono državama članicama ne nameće nikakvu zajedničku obvezu da doprinose financiranju sustava socijalne sigurnosti drugih država članica, valja podsjetiti na to da, iako je nesporno da pravo Unije poštuje nadležnost država članica da uredi svoje sustave socijalne sigurnosti, ipak ostaje činjenica da države članice prilikom izvršavanja te nadležnosti moraju poštovati pravo Unije, a osobito odredbe UFEU-a koje se odnose na temeljne slobode (vidjeti u tom smislu presude od 28. travnja 2022., Gerencia Regional de Salud de Castilla y León, C-86/21, EU:C:2022:310, t. 18. i od 30. lipnja 2022., INSS (Kumuliranje davanja za potpuni gubitak radne sposobnosti), C-625/20, EU:C:2022:508, t. 30. i navedenu sudsku praksu).
- 50 U tim uvjetima valja smatrati da nacionalno zakonodavstvo poput onog o kojemu je riječ u glavnom postupku čini ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je načelno zabranjeno člankom 63. UFEU-a.

Usporedivost situacija

- 51 Iz sudske prakse Suda proizlazi, s jedne strane, da pitanje usporedivosti situacije s prekograničnim elementom i unutarne situacije treba ispitivati vodeći računa o cilju predmetnih nacionalnih odredbi kao i o njihovom predmetu i sadržaju te, s druge strane, da se samo relevantni kriteriji razlikovanja utvrđeni predmetnim zakonodavstvom trebaju uzeti u obzir kako bi se ocijenilo odražava li razlika u postupanju koja proizlazi iz takvog zakonodavstva situacije koje su objektivno različite (presude od 27. travnja 2023., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, t. 54. i navedena sudska praksa, i od 12. listopada 2023., BA (Nasljedstvo – Socijalna politika stanovanja u Uniji), C-670/21, EU:C:2023:763, t. 59.).

- 52 Što se tiče, kao prvo, ciljeva i predmeta švedskog sustava u području oporezivanja dividendi, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje u biti proizlazi da se poreznim oslobođenjem koje uživaju dividende društava koje primaju rezidentni javni mirovinski fondovi nastoji izbjeći kruženje tih javnih sredstava švedske države.
- 53 U tom pogledu švedska vlada potvrđuje da je cilj oslobođenja predviđenog člankom 2. prvim stavkom poglavlja 7. Zakona (1999:1229) o porezu na dobit izbjegavanje kruženja javnih sredstava švedske države te dodaje da je cilj tog oslobođenja promicanje stabilnosti i održivosti švedskog mirovinskog sustava.
- 54 Suprotno tomu, Europska komisija u svojim pisanim očitovanjima tvrdi da svrha navedenog oslobođenja nije doprinijeti financiranju švedskog sustava socijalne sigurnosti, nego izbjeći oporezivanje dividendi koje isplaćuju društava i koje primaju rezidentni javni mirovinski fondovi, što bi dovelo do kruženja javnih sredstava. Naime, ta institucija smatra da je implicitni cilj istog oslobođenja izbjeći obvezu da se javnim tijelima, kao što su švedski javni mirovinski fondovi, dodijele sredstva prikupljena u državni proračun kako bi se nadoknadio porez koji bi inače morala platiti.
- 55 U tom kontekstu, u mjeri u kojoj se švedskim sustavom oslobođenja oporezivanja dividendi primljenih od javnih mirovinskih fondova nastoji izbjeći kruženje javnih sredstava švedske države, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, valja smatrati da činjenica da je takav mirovinski fond dio švedske države, ne stavlja ga nužno u situaciju različitu od one nerezidentne javne mirovinske institucije.
- 56 Naime, taj bi se cilj također mogao postići ako bi nerezidentne javne mirovinske institucije u Švedskoj ostvarivale oslobođenje od poreza po odbitku na dividende koje su isplatila rezidentna društva po istoj osnovi kao i rezidentni javni mirovinski fondovi.
- 57 Što se tiče argumenta švedske vlade i porezne uprave koji se u biti temelji na tome da, s obzirom na cilj promicanja stabilnosti i održivosti švedskog mirovinskog sustava, za razliku od rezidentnih javnih mirovinskih fondova, nerezidentne javne mirovinske institucije nemaju za cilj promicanje financijske stabilnosti i održivosti švedskog sustava socijalne sigurnosti, dovoljno je istaknuti, kao što je to nezavisni odvjetnik u biti naveo u točki 30. svojeg mišljenja, iako je po definiciji svrha svakog fonda zaštita stabilnosti i održivosti različitog nacionalnog mirovinskog sustava, takva okolnost ne može onemogućiti prekograničnu usporedbu mirovinskih fondova.
- 58 Osim toga, cilj promicanja stabilnosti i održivosti švedskog mirovinskog sustava definiran je na način da ga rezidentni javni mirovinski fondovi ispunjavaju, dok su sve nerezidentne javne mirovinske institucije automatski isključene iz korištenja oslobođenja predviđenog u članku 2. prvom stavku poglavlja 7. Zakona (1999:1229) o porezu na dobit (vidjeti po analogiji presudu od 16. lipnja 2011., Komisija/Austrija, C-10/10, EU:C:2011:399, t. 34.).
- 59 Što se tiče, kao drugo, relevantnih kriterija razlikovanja utvrđenih predmetnim nacionalnim zakonodavstvom, švedska porezna uprava te švedska i španjolska vlada istaknule su da se jedini razlikovni kriterij utvrđen tim zakonodavstvom ne temelji na rezidentnosti, nego na činjenici da rezidentni javni mirovinski fondovi dijele pravnu osobnost švedske države.
- 60 U tom pogledu iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da švedski i finski opći sustavi starosnih mirovina imaju isti socijalni cilj, istu funkciju kao i istu vrstu pravnog uređenja. Način njihova financiranja jednak je i ima sličan način rada. Međutim, finske javne mirovinske

institucije imaju određena obilježja koja se razlikuju od onih švedskih javnih mirovinskih fondova jer te institucije imaju različite pravne oblike. Osim toga, švedski javni mirovinski fondovi nisu zaduženi za primanje mirovinskih doprinosa i isplatu mirovina, s obzirom na to da tu zadaću ipak izvršavaju švedska javna tijela.

- 61 Međutim, kao što je to Komisija u biti tvrdila na raspravi, u tom je pogledu dovoljno istaknuti da se čini da, podložno provjerama koje treba izvršiti sud koji je uputio zahtjev, prikupljanje mirovinskih doprinosa, isplata mirovina i pravni oblik predmetnog fonda nisu izravno povezani s poreznim tretmanom dividendi primljenih od švedskih društava.
- 62 Prema tome, valja smatrati da je, budući da samo rezidentni javni mirovinski fondovi imaju pravo na oslobođenje predviđeno u članku 2. prvom stavku poglavlja 7. Zakona (1999:1229) o porezu na dobit, s obzirom na to da su nerezidentne javne mirovinske institucije isključene iz korištenja tog oslobođenja, jedini kriterij na temelju kojeg se može razlikovati švedske javne mirovinske fondove od nerezidentnih javnih mirovinskih institucija zapravo mjesto rezidentnosti fondova.
- 63 S obzirom na sve navedeno, valja utvrditi da se u ovom slučaju različito postupanje između nerezidentnih javnih mirovinskih institucija i rezidentnih javnih mirovinskih fondova, kako je utvrđeno u točki 46. ove presude, odnosi na objektivno usporedive situacije.

Postojanje važnog razloga u općem interesu

- 64 Valja podsjetiti na to da se, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, ograničenje slobodnog kretanja kapitala može dopustiti ako je opravdano važnim razlozima u općem interesu, u mjeri u kojoj je prikladno za jamčenje ostvarenja predmetnog cilja i ako ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo ostvarenje (presude od 27. travnja 2023., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, t. 66. i navedena sudska praksa, i od 16. studenoga 2023., Autoridade Tributária e Aduaneira (Kapitalni dobiti od prijenosa poslovnih udjela), C-472/22, EU:C:2023:880, t. 35. i navedena sudska praksa).
- 65 U ovom slučaju švedska vlada u svojim pisanim očitovanjima ističe da bi, pod pretpostavkom da nacionalno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala, ograničenje izuzeća iz članka 2. prvog stavka poglavlja 7. Zakona (1999:1229) o porezu na dobit na rezidentne javne mirovinske fondove bilo opravdano s obzirom na dva važna razloga u općem interesu, to jest, s jedne strane, potrebu očuvanja cilja švedske socijalne politike i njezina financiranja i, s druge strane, načelo teritorijalnosti zajedno s potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti između država članica kad je riječ o općem sustavu starosnih mirovina koje se temelje na dohotku.
- 66 Što se tiče, kao prvo, potrebe očuvanja cilja švedske socijalne politike, švedska vlada ističe, s jedne strane, da oporezivanje rezidentnih javnih mirovinskih fondova podrazumijeva da u prijedlogu godišnjeg proračuna treba dodijeliti odgovarajuće porezne prihode tim fondovima kako navedeni fondovi ne bi koristili svoja vlastita sredstva za financiranje tog oporezivanja. U takvom slučaju, druga područja izdataka mogla bi imati prednost na štetu općeg sustava starosnih mirovina koje se temelje na dohotku, što bi smanjilo mogućnost istih fondova da ispune svoju zadaću.
- 67 S druge strane, ta vlada ističe da porezno oslobođenje koje uživaju rezidentni javni mirovinski fondovi omogućuje jamčenje, među ostalim, samostalnog statusa švedskog općeg sustava starosnih mirovina koji se temelji na dohotku i u tom se pogledu poziva na presudu od 22. listopada 2013., Essent i dr. (C-105/12 do C-107/12, EU:C:2013:677) u kojoj je Sud presudio

da nacionalne odredbe mogu predstavljati opravdanu prepreku temeljnoj slobodi ako takvu prepreku nalažu motivi ekonomskog poretka koji slijede cilj od općeg interesa. Osim toga, to oslobodjenje omogućilo bi izbjegavanje nepotrebno teškog kruženja javnih sredstava.

- 68 U tom pogledu valja istaknuti da administrativne poteškoće nisu same po sebi dovoljno opravdanje za prepreku slobodnom kretanju kapitala (presuda od 7. travnja 2022., Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Oslobodjenje od poreza investicijskih fondova osnovanih u skladu s ugovornim odnosom), C-342/20, EU:C:2022:276, t. 90. i navedena sudska praksa).
- 69 Osim toga, valja utvrditi da, za razliku od predmeta u kojem je donesena presuda od 22. listopada 2013., Essent i dr. (C-105/12 à C-107/12, EU:C:2013:677), koja se odnosila na zabranu privatizacije, u ovom predmetu ograničenje slobodnog kretanja kapitala ne utječe na sustav vlasništva nerezidentnih javnih mirovinskih institucija.
- 70 Kao drugo, što se tiče načela teritorijalnosti zajedno s potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti među državama članicama u pogledu općeg sustava starosnih mirovina koje se temelje na dohotku, švedska vlada ističe da država članica na temelju tog načela ima pravo oporezivati prihode ostvarene na vlastitom državnom području. Osim toga, pravo Unije ne nalaže državi članici da pridonese financiranju općih nacionalnih sustava starosnih mirovina drugih država članica.
- 71 Time ta vlada zapravo tvrdi da je predmetno ograničenje slobodnog kretanja kapitala opravdano potrebom da se očuva uravnotežena raspodjela ovlasti oporezivanja između država članica.
- 72 U tom pogledu, u skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, opravdanje koje se temelji na očuvanju uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje između država članica može se dopustiti ako predmetni sustav ima za cilj spriječiti ponašanja koja bi ugrozila pravo države članice na izvršavanje porezne ovlasti s obzirom na djelatnosti ostvarene na njezinu državnom području (presuda od 27. travnja 2023., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, t. 76. i navedena sudska praksa).
- 73 Međutim, država članica, ako je odlučila, kao u situaciji o kojoj je riječ u glavnom postupku, da neće oporezivati prihode rezidentnih fondova koji su nacionalnog podrijetla, ne može se pozvati na nužnost osiguranja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama kako bi opravdala oporezivanje nerezidentnih fondova koji primaju takve prihode (presuda od 27. travnja 2023., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, t. 77. i navedena sudska praksa).
- 74 Iz toga slijedi da se ne može prihvatiti ni opravdanje koje se temelji na očuvanju uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama.
- 75 Stoga se nacionalno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku ne može smatrati usklađenim s odredbama UFEU-a koje se odnose na slobodno kretanje kapitala zbog toga što je opravdano važnim razlogom u općem interesu.
- 76 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi zakonodavstvo države članice na temelju kojeg se dividende koje rezidentna društva isplaćuju nerezidentnim javnim mirovinskim institucijama oporezuju porezom po odbitku, dok su dividende koje se isplaćuju rezidentnim javnim mirovinskim fondovima izuzete od takvog poreza po odbitku.

Troškovi

- 77 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi zakonodavstvo države članice na temelju kojeg se dividende koje rezidentna društva isplaćuju nerezidentnim javnim mirovinskim institucijama oporezuju porezom po odbitku, dok su dividende koje se isplaćuju rezidentnim javnim mirovinskim fondovima izuzete od takvog poreza po odbitku.

Potpisi