



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

8 ноември 2012 година*

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Свободно движение на капитали — Член 63
ДФЕС — Споразумение за ЕИП — Член 40 — Данъчно облагане на дивидентите, платени на
чуждестранни пенсионни фондове“

По дело C-342/10

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 258
ДФЕС на 7 юли 2010 г.,

Европейска комисия, за която се явяват г-н R. Lyal и г-н I. Koskinen, в качеството на
представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Република Финландия, за която се явява г-н J. Heliskoski, в качеството на представител,

ответник,

подпомагана от:

Кралство Дания, за което се явява г-н C. Vang, в качеството на представител,

Френска република, за която се явяват г-н G. de Bergues и г-жа N. Rouam, в качеството на
представители,

Кралство Нидерландия, за което се явяват г-жа C. Wissels и г-жа M. Noort, в качеството на
представители,

Кралство Швеция, за което се явяват г-жа A. Falk и г-жа S. Johannesson, в качеството на
представители,

Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, за което се явява г-жа H. Walker,
в качеството на представител, подпомагана от г-н G. Facenna, barrister,

встъпили страни,

* Език на производството: фински.

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н L. Bay Larsen, изпълняващ функциите на председател на четвърти състав, г-н J.-C. Bonichot, г-жа C. Toader, г-жа A. Prechal (докладчик) и г-н E. Jarašiūnas, съдии,

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,

секретар: г-жа C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 10 май 2012 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 19 юли 2012 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 С исковата си молба Европейската комисия иска от Съда да установи, че като е приела и запазила в сила дискриминационен данъчен режим относно дивидентите, платени на чуждестранни пенсионни фондове, Република Финландия не е изпълнила задълженията си по член 63 от ДФЕС и по член 49 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“).
- 2 С определение от 22 ноември 2010 г. на председателя на Съда Кралство Дания, Френската република, Кралство Нидерландия, Кралство Швеция и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия са допуснати да встъпят в производството в подкрепа на исканията на Република Финландия.

Финландската правна уредба

- 3 Съгласно член 6 от Закон 360/1968 за данъчното облагане на доходите от икономическа дейност (Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968), наричан по-нататък „EVL“) във връзка с член 124, параграф 2 от Закон 1535/1992 за данъка върху дохода (tuloverolaki (1535/1992) от 30 декември 1992 г. дивидентите, получени от местни пенсионни фондове, по принцип се облагат с реална данъчна ставка от 19,5 %.
- 4 Член 7 от EVL гласи:
„Разходите и загубите, свързани с придобиването или запазването на доходи от икономическа дейност, подлежат на приспадане“.
- 5 Член 8, първа алинея от EVL гласи:
„Разходи, които подлежат на приспадане по смисъла на член 7, по-специално са:
[...]

- 10) Средствата, които осигурителни дружества, осигурителни сдружения, осигурителни каси и други сходни осигурителни организации прехвърлят съгласно уставите си като математически резерви, както и сумите, които съгласно техническите параметри на осигуровката са необходими за изпълнение на поетите от пенсионните фондове и от другите пенсионни институти пенсионни и други сходни задължения [...]“.
- 6 Дивидентите от източници във Финландия, получени от чуждестранни пенсионни фондове, се облагат в съответствие със Закон 627/1978 за данъчното облагане на лицата, които са ограничено данъчнозадължени (lähdeverolaki (627/1978)).
- 7 По силата на член 3 и на член 7, първа алинея, точка 3 от посочения закон удържането на данък при източника в размер на 19,5 % се прилага — като се изключат случаите, предвидени по-специално в Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 225, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97) — по отношение на дивидентите, които чуждестранни пенсионни фондове получават във Финландия. Тази ставка варира между 15 % и 0 % при прилагане на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. Република Финландия е сключила такива спогодби с всички държави — членки на Европейския съюз и на Европейското икономическо пространство (ЕИП), с изключение на Република Кипър и Княжество Лихтенщайн.

Процедура, предхождаща съдебното производство

- 8 Тъй като счита, че финландският данъчен режим е дискриминационен по отношение на дивидентите, платени на чуждестранни пенсионни фондове, и че поради това противоречи на член 63 ДФЕС и на член 40 от Споразумението за ЕИП, на 19 юли 2007 г. Комисията изпраща официално уведомително писмо на Република Финландия, на което последната отговаря с писмо от 19 септември 2007 г.
- 9 На 23 септември 2008 г. Комисията изпраща допълнително официално уведомително писмо на тази държава членка, на което последната отговаря с писмо от 20 ноември 2008 г.
- 10 На 26 юни 2009 г. Комисията издава мотивирано становище, на което Република Финландия отговаря на 25 август 2009 г.
- 11 Тъй като не е удовлетворена от обясненията, представени от тази държава членка, Комисията решава да предяви настоящия иск.

По искането за възобновяване на устната фаза на производството

- 12 С молба, подадена в секретариата на Съда на 3 септември 2012 г., Република Финландия иска от Съда да разпорежи възобновяване на устната фаза на производството на основание член 61 от Процедурния правилник. Според тази държава членка заключението на генералния адвокат съдържа някои погрешни твърдения по отношение на съдържанието на финландското законодателство, което е предмет на настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения.
- 13 Видно от съдебната практика, Съдът може — служебно или по предложение на генералния адвокат, както и по искане на страните — да разпорежи възобновяване на устната фаза на производството, ако счита, че делото не е достатъчно изяснено или трябва да се реши въз основа на довод, който страните не са разисквали (вж. по-специално Решение от 16 декември 2008 г. по дело *Cartesio*, C-210/06, Сборник, стр. I-9641, точка 46).

- 14 Съдържанието на финландското законодателство, предмет на настоящия иск за установяване на неизпълнение на задължения, обаче бе подробно обсъдено от страните пред Съда както в рамките на писмената фаза на производството, така и по време на съдебното заседание. При тези условия Съдът счита, че разполага с всички необходими данни, за да се произнесе по иска, с който е сезиран.
- 15 Освен това не се твърди, че настоящото дело трябва да се реши въз основа на довод, който не е разискван пред Съда.
- 16 Поради това след изслушването на генералния адвокат искането за възобновяване на устната фаза на производството следва да се отхвърли.

По иска

По допустимостта

- 17 Като се позовава на Решение на Съда от 26 април 2007 г. по дело Комисия/Финландия (C-195/04, Сборник, стр. I-3351), Република Финландия поддържа, че съществените фактически и правни обстоятелства, на които искът се основава, трябва да следват по логичен и разбираем начин от текста на самата искова молба. Настоящият случай не бил такъв, тъй като от текста на исковата молба не можел да се извлече точният предмет на иска.
- 18 В писмената си защита тази държава членка обаче приема, че искът има за предмет данъчната дискриминация, дължаща се на факта, че местните пенсионни фондове могат да приспадат от разпределената печалба сумите по член 7 и член 8, първа алинея, точка 10 от EVL, т.е. поетите от тях пенсионни задължения, докато фондовете, установени в други държави членки или в страни от ЕИП, членки на Европейската асоциация за свободна търговия (ЕАСТ), нямат право на такова приспадане от печалбите от инвестициите си във Финландия.
- 19 От исковата молба и писмената защита на Комисията не следва искът да има различен от описания от Република Финландия предмет.
- 20 Вярно е наистина, че при условията на евентуалност Комисията поддържа, че при удържането на данък при източника чуждестранните пенсионни фондове се облагат върху брутната сума на получените от тях дивиденди и че дори разходите, които безспорно са пряко свързани с разглеждания доход, във Финландия не подлежат на приспадане от тези пенсионни фондове.
- 21 Съгласно твърденията на Република Финландия, които Комисията не оспорва, предметът на иска се отнася обаче единствено до предвидената по член 7 и по член 8, първа алинея, точка 10 от EVL възможност за приспадане на поети пенсионни задължения.
- 22 При тези условия тезата на Република Финландия, че Комисията не е определила достатъчно точно предмета на спора, не може да бъде приета.
- 23 От изложеното следва, че исковата молба е допустима.

По съществуването на спора

- 24 Комисията признава, че искът ѝ се отнася единствено до пенсионните фондове, установени в държавите — членки на Съюза, или на страни, които са членки на ЕАСТ и с които Финландия има сключени спогодби за обмен на информация. Според Комисията обстоятелството, че

Република Финландия фактически освобождава от данък дивидентите, получени от местни пенсионни фондове, докато същевременно облага дивидентите, платени на чуждестранни пенсионни фондове, представлява ограничение на свободното движение на капитали.

- 25 Комисията отбелязва, че по отношение на дивидентите местните пенсионни фондове се облагат с данък в размер на 19,5 %, но че същевременно на основание член 7 и член 8, първа алинея, точка 10 от EVL те всъщност имат право да приспадат сумите, които заделят за изпълнение на пенсионните си задължения, поради което посочените дивиденти на практика са освободени от данък.
- 26 За разлика от тях дивидентите, получавани от чуждестранни пенсионни фондове, се облагали или съгласно спогодбите за избягване на двойно данъчно облагане с данък в размер на 15 % или в по-нисък размер, или съгласно данъчното законодателство на страната с данък в размер на 19,5 %, без да съществува предоставена от Република Финландия възможност за данъчно приспадане на същите заделени суми, след като законодателството на тази държава членка ги третира като разходи, пряко свързани с разглеждания доход.
- 27 Република Финландия и встъпилите страни оспорват наличието на дискриминация по отношение на чуждестранните пенсионни фондове, представляваща нарушение на член 63 ДФЕС и на член 40 от Споразумението за ЕИП, тъй като по същество считат, че разликата между данъчното облагане на дивидентите, платени на местни пенсионни фондове, и тези, които са платени на чуждестранни пенсионни фондове, се отнася до положения, които обективно не са сходни.
- 28 В това отношение следва да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика забранените с член 63, параграф 1 ДФЕС ограничения на движението на капитали обхващат мерки, които могат да възпрат чуждестранните лица да инвестират в държава членка или да възпрат местните лица от тази държава членка да инвестират в други държави (вж. по-специално Решение от 10 февруари 2011 г. по дело *Haribo Lakritzen Hans Riegel и Österreichische Salinen*, C-436/08 и C-437/08, Сборник, стр. I-305, точка 50 и Решение от 6 октомври 2011 г. по дело *Комисия/Португалия*, C-493/09, Сборник, стр. I-9274, точка 28).
- 29 Що се отнася до разглежданата национална правна уредба, Комисията поддържа, че възможността, предоставена само на местните пенсионни фондове, за данъчно приспадане на основание член 7 и член 8, първа алинея, точка 10 от EVL на сумите, заделени с оглед посрещане на пенсионните им задължения, означава, че по отношение на тези дружества се прилага особена данъчна основа, която реално води до освобождаване от данък в полза единствено на тези местни пенсионни фондове. Всъщност на практика с всички доходи, придобити от тези пенсионни фондове, се преследвала посочената цел.
- 30 Република Финландия не оспорва твърденията на Комисията, подкрепени впрочем от конкретни примери, че на практика местните пенсионни фондове не реализират облагаеми доходи. Тя обаче изразява съмнения дали това положение се дължи на възможността за местните пенсионни фондове за данъчно приспадане на основание член 7 и член 8, първа алинея, точка 10 от EVL на средствата, заделени с оглед посрещане на пенсионните им задължения.
- 31 С отговора на зададения ѝ по време на съдебното заседание въпрос в това отношение Република Финландия обаче не успява да докаже, че почти пълната липса на облагаеми доходи на местните пенсионни фондове би могла да се обясни по друг начин, освен с възможността за приспадане на заделените средства. В частност не става ясно как „всички видове други приспадания“, свързани с дейността им, на които се позовава Република Финландия, без да дава допълнителни уточнения, сами по себе си биха могли да са причина за създаването се положение.

- 32 Докато дивидентите, получени от местни пенсионни фондове, се явяват следователно на практика изцяло или почти изцяло освободени от данък върху доходите вследствие на посочените разпоредби от разглежданото законодателство, то дивидентите, получени от чуждестранни пенсионни фондове, напротив, се облагат с данък в размер на 19,5 % по силата на същото национално законодателство или в размер на 15 % или в по-нисък размер по силата на сключените от Република Финландия спогодби за избягване на двойното данъчно облагане.
- 33 Такова неблагоприятно третиране на дивидентите, платени на чуждестранни пенсионни фондове, в сравнение с третирането, предвидено само за дивидентите, платени на местни пенсионни фондове, може да разубеди дружествата, установени в държава членка, различна от Република Финландия, да инвестират в нея и следователно представлява по принцип забранено от член 63 ДФЕС ограничение на свободното движение на капитали (вж. Решение от 8 ноември 2007 г. по дело *Amurta*, C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точка 28).
- 34 В противоречие с изразеното от Френската република и Обединеното кралство становище, не може да се приеме, че посоченото неблагоприятно третиране се неутрализира от сключените от Република Финландия спогодби за избягване на двойното данъчно облагане. Всъщност за тази цел е необходимо прилагането на такава спогодба да позволява да се компенсират последиците от разликата в третирането, произтичаща от националното законодателство (Решение от 20 октомври 2011 г. по дело Комисия/Германия, C-284/09, Сборник, стр. I-9879, точка 63 и цитираната съдебна практика). Видно обаче от обясненията по този въпрос, дадени от Република Финландия по време на съдебното заседание, само три от сключените от нея спогодби предвиждат данъчно облагане на дивидентите при нулева ставка, като по-голямата част от останалите спогодби предвиждат данъчна ставка 15 %.
- 35 За да е съвместимо с разпоредбите на ДФЕС относно свободното движение на капитали, такова неблагоприятно третиране трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обосновано от императивно съображение от общ интерес (вж. по-специално Решение от 12 декември 2006 г. по дело *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 167 и Решение от 18 декември 2007 г. по дело *Grønfeldt*, C-436/06, Сборник, стр. I-12357, точка 16).
- 36 Относно въпроса дали разглежданите положения са обективно сходни следва да се напомни, че сходството между трансгранично и вътрешно положение трябва да се проверява предвид преследваната от разглежданите национални разпоредби цел (вж. Решение от 25 февруари 2010 г. по дело *X Holding*, C-337/08, Сборник, стр. I-1215, точка 22 и Решение от 6 септември 2012 г. по дело *Philips Electronics*, C-18/11, точка 17).
- 37 Освен това съгласно постоянната съдебна практика местните и чуждестранните лица са в сходно положение по отношение на разходи като професионалните, които са пряко свързани с дейност, довела до придобиване на облагаеми приходи в дадена държава членка, поради което правна уредба на тази държава членка — която в областта на данъчното облагане не предоставя възможност на чуждестранните лица да приспадат посочените разходи, за разлика от местните лица, за които тази възможност съществува — има опасност да бъде неблагоприятна главно за гражданите на други държави членки и да представлява следователно непряка дискриминация, основана на гражданството (Решение от 31 март 2011 г. по дело *Schröder*, C-450/09, Сборник, стр. I-2497, точка 40 и цитираната съдебна практика).
- 38 Според Република Финландия, подкрепяна в това отношение и от встъпилите страни, разглежданият случай не е такъв, след като приспадането на пенсионните задължения по член 7 и член 8, първа алинея, точка 10 от EVL не се отнася до разходи, които са пряко свързани с дейност, в резултат на която са придобити облагаеми приходи във Финландия.

- 39 Република Финландия изтъква, че посоченото приспадане е свързано с естеството на дейността на пенсионните осигурителни институти, при която първо се получават приходите, а след това се дължат разходите. Техническият резерв, предвиден от разглежданата разпоредба, съответствал на капиталовата стойност на дължимите съгласно действащите договори при настъпване на осигурителни събития плащания, т.е. на резерва, установен от осигурителните институти за плащане на пенсии в бъдеще. Според тази държава членка техническите резерви се определят в съответствие с приложимите национални правни норми. Всяко увеличение на този технически резерв по време на данъчния период подлежало на данъчно приспадане, а всяко негово намаляване било считано за облагаем приход.
- 40 Следователно според Република Финландия увеличаването на резервите за пенсии е разход, свързан с цялостната дейност на пенсионните фондове, поради което по смисъла на практиката на Съда то няма пряка връзка с дивидентите, получени от пенсионните фондове.
- 41 В това отношение е достатъчно да се констатира, че в разглежданото национално законодателство, и в частност в член 7 и член 8, първа алинея, точка 10 от EVL националният законодател изрично е приравнил сумите, заделяни с оглед на посрещане на пенсионни задължения, на „разходи [...], свързани с придобиването или запазването на доходи от икономическа дейност“. По този начин той създава пряка връзка между посочените суми и дейността на пенсионните осигурителни институти, в резултат на която се реализират облагаеми доходи, като сам ги прави неделими.
- 42 В този смисъл пряката връзка между разходите и облагаемите доходи следва от самата техника за приравняване, която финландският законодател е избрал измежду другите възможни техники, каквато например е просто освобождаване от данък с оглед на специфичните цели, които пенсионните фондове преследват, за набиране на средства посредством инвестиции, водещи до реализиране по-специално на доход под формата на дивиденти с оглед на посрещане на бъдещите задължения по осигурителните договори.
- 43 След като посочената специфична цел може да се преследва и от чуждестранните пенсионни фондове, които извършват същата дейност, последните са в обективно сходно положение с това на местните пенсионни фондове по отношение на дивидентите от източници във Финландия.
- 44 Освен това, обратно на твърденията на Кралство Дания, Кралство Нидерландия и Кралство Швеция, не може да се приеме, че местните и чуждестранните пенсионни фондове се намират в различно положение единствено поради това че по отношение на платените на последните дивиденти се прилага удържане на данък при източника. Всъщност разглежданото национално законодателство не се ограничава да предвиди различни правила за събирането на данъка в зависимост от мястото на установяване на получателите на дивиденти от източници в страната, а в действителност предвижда облагане на посочените дивиденти само в тежест на чуждестранните пенсионни фондове (вж. по аналогия Решение от 10 май 2012 г. по дело Santander Asset Management SGIC и др., C-338/11—C-347/11, точка 43).
- 45 По отношение на въпроса дали разглежданото национално законодателство е обосновано от императивни съображения от общ интерес Република Финландия, поддържана от Кралство Дания, Френската република, Кралство Нидерландия и Кралство Швеция, се позовава на принципа на териториалност, който представлявал такова императивно съображение и от който следвало, че данъчната основа на чуждестранните лица в държава членка се определя, като се отчитат печалбите и загубите от дейността им в тази държава.

- 46 По същество този довод съответства на довода, посочен в точка 38 от настоящото решение, съгласно който местните и чуждестранните пенсионни фондове не са в обективно сходно положение, тъй като приспадането на поетите пенсионни задължения не се отнася до разходи, които са пряко свързани с дейността, от която съответният чуждестранен пенсионен фонд е придобил облагаеми доходи във Финландия.
- 47 С оглед обаче на съображенията, посочени в точки 41—44 от настоящото решение, подобен довод не може да бъде приет.
- 48 Република Финландия твърди и че разликата в третирането между местните и чуждестранните пенсионни фондове е обоснована от необходимостта да се гарантира съгласуваност на данъчната ѝ система. Тя посочва, че от акциите могат да се придобият не само дивиденди, но и капиталови печалби. На практика чуждестранните пенсионни фондове във Финландия не плащали данък върху печалбата от притежаваните от тях акции на регистрирани на борсата финландски дружества. Логично било те да не могат да приспадат всички свързани с тези акции разходи от само една част от печалбата от тях, т.е. от дивидентите.
- 49 За да се приеме обаче така обоснован довод, трябва да се установи наличието на пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането му с определено данъчно задължение (вж. по-специално Решение от 6 септември 2012 г. по дело DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle, C-380/11, точка 47 и цитираната съдебна практика).
- 50 Както обаче отбелязва Комисията, като Република Финландия не ѝ противоречи по този въпрос, по отношение на местните пенсионни фондове капиталовите печалби, каквито са дивидентите, се използват за увеличаване на резервите и не подлежат на облагане с данък върху доходите, или подлежат на облагане, но в много ограничен размер. При тези условия Република Финландия не е доказала, че данъчното предимство, предоставено на местните пенсионни фондове, се компенсира с конкретен данъчен налог, който да обосновава данъчното облагане на платените на чуждестранни пенсионни фондове дивиденди.
- 51 Кралство Нидерландия освен това изтъква, че разликата в третирането е обоснована от необходимостта да се гарантира съгласуваността на данъчната система, тъй като възможността за приспадане на поетите пенсионни задължения е обвързано с облагането на плащанията от резервите.
- 52 В това отношение е достатъчно да се констатира, че позоваване само на евентуално последващо облагане на извършваните от пенсионните фондове пенсионни плащания не означава, че е доказано надлежно съществуването на пряка връзка по смисъла на съдебната практика, цитирана в точка 49 от настоящото решение (вж. в този смисъл Решение по дело Комисия/Португалия, посочено по-горе, точка 37).
- 53 Що се отнася до твърдението на Комисията, че спорният режим нарушава член 40 от Споразумението за ЕИП, следва да се отбележи, че доколкото разпоредбите на този член имат същия правен обхват като идентичните по същество разпоредби на член 63 ДФЕС, при обстоятелства като тези по настоящото дело всички изложени съображения се отнасят съответно и до посочения член 40 (вж. Решение от 1 декември 2011 г. по дело Комисия/Белгия, C-250/08, Сборник, стр. I-12341, точка 83 и цитираната съдебна практика).
- 54 Поради това следва да се констатира, че като е приела и запазила в сила дискриминационен данъчен режим относно дивидентите, платени на чуждестранни пенсионни фондове, Република Финландия не е изпълнила задълженията си по член 63 от ДФЕС и по член 49 от Споразумението за ЕИП.

По съдебните разноси

- 55 Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноси, ако е направено такова искане. След като Комисията е направила искане за осъждането на Република Финландия и последната е загубила делото, тя трябва да бъде осъдена да заплати направените от нея съдебни разноси, както и тези на Комисията.
- 56 На основание член 140, параграф 1 от същия правилник държавите членки, които са встъпили в делото, понасят направените от тях съдебни разноси. Следователно Кралство Дания, Френската република, Кралство Нидерландия, Кралство Швеция и Обединеното кралство понасят направените от тях съдебни разноси.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

- 1) **Като е приела и запазила в сила дискриминационен данъчен режим относно дивидентите, платени на чуждестранни пенсионни фондове, Република Финландия не е изпълнила задълженията си по член 63 от ДФЕС и по член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г.**
- 2) **Република Финландия понася направените от нея съдебни разноси, както и тези на Европейската комисия.**
- 3) **Кралство Дания, Френската република, Кралство Нидерландия, Кралство Швеция и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия понасят направените от тях съдебни разноси.**

Подписи