Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА E. SHARPSTON
представено на 19 юли 2012 година [1]

Дело C-342/10

Европейска комисия
срещу

Република Финландия

„Свободно движение на капитали — Дискриминационно данъчно облагане на дивиденти, платени на чуждестранни пенсионни фондове“

1. В настоящото производство за установяване на неизпълнение на задължения от държава членка Съдът следва да реши дали Финландия прилага дискриминационно данъчно облагане по отношение на дивидентите, платени на капиталови пенсионни фондове (наричани по-нататък „чуждестранните пенсионни фондове“) [2].

2. Пенсионните фондове от посочения вид обикновено събират от и/или от името на осигурените лица вноски, които инвестират, за да реализират доходи под формата на дивиденти. Част от доходите се използва за покриване на оперативни разходи, но значителната част от тях се прехвърля към резерв, от който се правят пенсионните плащания на бенефициентите. В някои случаи организацията, която управлява пенсионния фонд, също може да реализира печалба.

3. Установените във Финландия пенсионни фондове (наричани по-нататък „местни пенсионни фондове“) по принцип се облагат за получените от тях дивиденти с данък в размер на 19,5 % [3]. Всички прехвърлени към резерва им средства обаче се признават за разходи и подлежат на приспадане от облагаемия доход. Поради това на практика на този етап посочените доходи от инвестиции въобще не се облагат. Те обаче се облагат като доходи на бенефициентите, платени им въз основа на пенсионни договори.

4. Що се отнася до чуждестранните пенсионни фондове, Финландия може да облага само дивидентите, които те са реализирали от източник на нейна територия. Тя обаче ги третира различно, като за посочените дивиденти им удържа данък при източника в размер на 19,5 % [4]. Това е така, тъй като за тях националното ѝ право не предвижда съответстващ на установения за местните пенсионни фондове механизъм за ползване на данъчно предимство за прехвърлените към резерв доходи.

5. Комисията поддържа, че такава разлика в третирането представлява дискриминация.

1 — Език на оригиналния текст: английски.
2 — Вж. точка 25 по-долу.
3 — Вж. точка 16 по-долу.
4 — Вж. точка 19 по-долу.

Законодателство

ДФЕС и Споразумението за ЕИП

Договорът

6. Съгласно член 63 ДФЕС всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки и трети страни се забраняват.

7. Съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС разпоредбите на член 63 ДФЕС не накърнява „правото на държавите членки да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение, що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала“.

8. Член 65, параграф 3 ДФЕС посочва, че мерките и процедурите, посочени в параграф 1, „[…] не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63“.

9. Съгласно член 40 от Споразумението за ЕИП[5] забраната по член 63 ДФЕС се отнася и за Европейското икономическо пространство (наричано по-нататък „ЕИП“).

10. Член 6 от Споразумението за ЕИП предвижда, че разпоредбите му, когато по същество са идентични на съответните правила на Договора за създаване на Европейската икономическа общност и на Договора за създаване на Европейската общност за въглища и стомана (и на актове, приети в при прилагане на тези два договора), се тълкуват съгласно съответната практика на Съда на Европейския съюз, предхождаща датата на подписване на Споразумението за ЕИП[6]. Съдът на Европейския съюз е компетентен да тълкува Споразумението за ЕИП по отношение на територията на Европейския съюз[7].

11. Следователно разпоредбите на Споразумението за ЕИП, предвиждащи забрана на ограниченията за свободното движение на капитали, трябва да бъдат тълкувани, доколкото е възможно, по същия начин като членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС.

Директива 77/799/ЕИО на Съвета

12. Директива 77/799/ЕИО[8] урежда обмена на информация между държавите членки, необходима им за правилно определяне на данъците върху доходите и имуществото. Тази директива не е предмет на разглеждане в настоящото производство, но е относима, тъй като Комисията е посочила, че иска Съдът да се произнесе само по отношение на държавите, които са страни по Споразумението за ЕИП и за които е приложима Директива 77/799/ЕИО[9].

5 — Споразумение за Европейско икономическо пространство от 2 май 1992 година (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“).

6 — Решение на Съда от 26 октомври 2006 г. по дело Комисия/Португалия (C-345/05, Recueil, стр. I-10633, точка 39), Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Keller Holding (C-471/04, Recueil, стр. I-2107, точка 48) и цитираната в него съдебна практика.

7 — Заключение на генералния адвокат Geelhoed по дело Ospelt и Schlössle Weissenberg (C-452/01, Recueil, стр. I-9743, точка 67) и Решение на Съда от 15 юни 1999 г. по дело Andersson и Wåkerås-Andersson (C-321/97, Recueil, стр. I-3551, точка 28).

8 — Директива на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, 1977 г., стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21). Директива 2011/16/ЕС от 15 февруари 2011 година относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО, в сила от 1 януари 2013 г. (ОВ L 64, стр. 1).

9 — Вж. точка 70 и бележка под линия 47 по-долу.

Директива 88/361/ЕИО

13. Директива 88/361/ЕИО [10] гарантира пълна либерализация на движението на капитали и за тази цел в член 1, параграф 1 от нея се посочва, че държавите членки следва да премахнат всички ограничения относно движението на капитали. След включването на членове 56 ЕО и 58 ЕО (понастоящем членове 63 ДФЕС и 65 ДФЕС) в Договора от 1994 г. [11] номенклатурата, приложена към Директива 88/361/ЕИО, указва дали дадена транзакция може да се определи като движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС [12]. Член 40 от Споразумението за ЕИП би следвало да се чете във връзка с приложение XII към последното. Двата текста се отнасят конкретно до Директива 88/361/ЕИО и до начина, по който тази мярка би следвало да се тълкува за целите на Споразумението за ЕИП.

Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества

14. Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества [13] не е предмет на разглеждане в настоящото производство, но все пак е относима, доколкото урежда двойното данъчно облагане на дивидентите. Целта на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества е чрез въвеждането на общ режим на данъчно облагане да се избегне по-неблагоприятното третиране на съвместната дейност на дружества от различни държави членки в сравнение със съвместната дейност на дружества от една и съща държава членка, като по този начин се улесни групирането на дружества на равнището на ЕС [14]. С Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества се цели да се гарантира, че когато дружество майка получи дивиденти (наричани в Директивата „разпределена печалба“) по силата на асоциирането с дъщерните си дружества, държавата на дружеството майка следва да не облага тази печалба или, ако я облага, следва да позволи на дружеството майка от размера на дължимия данък да приспадне частта от корпоративния данък, платена от дъщерното му дружество за дивидентите [15]. Освен това с оглед на гарантиране на данъчния неутралитет в член 5 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества се предвижда, че: „[п]ечалбата, която едно дъщерно дружество разпределя на своето дружество майка, […] се счита за освободена от удържане на данък при източника“ [16].

Национално законодателство

15. Laki elinkeinotulon verottamisesta (Закон за данъчното облагане на доходите от икономическа дейност, 360/1968) (наричан по-нататък „LEV“) урежда данъчното облагане на дивидентите, платени на местни пенсионни фондове. От съвместния прочит на членове 6а и 11 от LEV е видно, че платените на пенсионни фондове дивиденти се облагат като доход.

16. Съгласно член 6 от LEV във връзка с член 2 от Tuloverolaki (Закон за данъка върху дохода, 1535/1992) дивидентите, платени на пенсионни фондове, се облагат с данък в размер на 19,5 %.

10 — Директива на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора (ОВ L 178, 1988 г., стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10).

11 — Членове 56 ЕО и 58 ЕО са въведени от 1 януари 1994 г. с Договора от Маастрихт (Договора за ЕС) (ОВ C 191, 1992 г., стр. 1).

12 — Решение на Съда от 2 юни 2005 г. по дело Комисия/Италия (C-174/04, Recueil, стр. I-4933, точка 27).

13 — 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). За целите на прилагането на тази директива качеството на дружество майка се признава на всяко дружество от държава членка, което отговаря на условията, посочени в член 2 от Директивата и което притежава поне 10 % от капитала на дружество на друга държава членка, отговарящо на същите условия: вж. член 3, параграф 1 от посочената директива.

14 — Решение на Съда от 26 юни 2008 г. по дело Burda (C-284/06, Сборник, стр. I-4571, точка 51 и цитираната съдебна практика).

15 — Вж. четвърто съображение от преамбюла и член 4, параграф 1 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества. Вж. също Решение на Съда от 12 февруари 2009 г. по дело Cobelfret (C-138/07, Сборник, стр. I-731, точки 29 и 30).

16 — Вж. точки 67—69 по-долу относно Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества.

17. В член 7 от LEV се посочва, че разходите и загубите, свързани с придобиването или запазването на доходи от икономическа дейност, подлежат на приспадане за целите на данъчното облагане.

18. В член 8, първа алинея, точка 10 от LEV се посочва, че към подлежащите на приспадане разходи за целите на данъчното облагане по смисъла на член 7 спадат и прехвърлянията на средства, извършени от застрахователни дружества, застрахователни сдружения, спестовни институции и други сходни застрахователни организации на основание на разпоредби от уставите им с оглед на изпълнение на техни застрахователни задължения, заедно с необходимите за изплащането им суми, както и сумите, които съгласно ръководните за застрахователния сектор принципи[17] са необходими за покриване на задължения, свързани с инвестиции за пенсионни и с други застрахователни задължения[18].

19. Дивидентите, платени от финландски дружества на чуждестранни пенсионни фондове, подлежат на удържане на данък при източника по силата на Lähdeverolaki (Закон за удържане на данък при източника, 627/1978). Съгласно членове 3—7 от Lähdeverolaki ставката на удържания при източника данък е в размер на 19,5 %. Ставката е по-ниска, ако се прилага споразумение за избягване на двойното данъчно облагане[19].

Производство

20. В рамките на производство по член 258 ДФЕС Комисията иска от Съда да установи, че като приема и като оставя в сила дискриминационен данъчен режим относно дивидентите, платени на чуждестранни пенсионни фондове, Република Финландия не е изпълнила задълженията си по член 63 ДФЕС и по член 40 от Споразумението за ЕИП. Комисията иска Република Финландия да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

21. Правителствата на Дания, Франция, Нидерландия, Швеция и Обединеното кралство са встъпили в подкрепа на Финландия.

22. Комисията и правителствата на Финландия, Нидерландия и Швеция са изразили устно становищата си по време на съдебното заседание на 10 май 2012 г.

Преценка

Предварителни бележки

23. Първо, финландското правителство твърди, че искът на Комисията е недопустим. То счита, че искът не отговаря на условията по член 38, параграф 1, буква в) от Процедурния правилник, тъй като правните основания в него не са изложени достатъчно ясно и точно, за да позволят на Финландия да подготви защитата си, а на Съда — да постанови решение.

17 — Капиталовите пенсионни фондове (вж. по-долу точка 25), са длъжни да разполагат с достатъчно активи за покриване на бъдещи задължения с оглед на защита на интересите на осигурените при тях лица. По принцип държавите членки приемат уредбата за намиращите се на тяхната територия пенсионни фондове. Директива 2003/41/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 3 юни 2003 година относно дейностите и надзора на институциите за професионално пенсионно осигуряване (ОВ L 235, стр. 10; Специално издание на български език, 2007 г., глава 5, том 6 стр. 219) обаче налага някои изисквания с оглед на защита на правата на осигурените в пенсионни фондове лица. Едно от тях е капиталовите пенсионни фондове да гарантират наличието на достатъчно активи за покриване на пенсионните задължения при настъпване на изискуемостта им.

18 — Под „разглежданото национално законодателство“ в настоящото заключение имам предвид член 7 и член 8, първа алинея, точка 10 от LEV.

19 — Вж. по-долу точка 70.

24. Макар че искът наистина би бил по-разбираем, ако беше формулиран по-точно, от анализа на защитата на финландското правителство е видно, че то е разбрало какви са твърденията на Комисията за нарушения. Освен това жалбата е достатъчно ясна, за да позволи на правителствата на пет държави да изложат становища по разглеждания въпрос. Поради това не считам, че Финландия е била ощетена при подготовката на защитата си.

25. Второ, настоящото производство се отнася до „капиталовите“ пенсионни фондове. Този вид пенсионни фондове натрупват активи, които използват за пенсионни плащания на лицата, с които са подписали пенсионни договори. Активите принадлежат на пенсионния фонд и могат да се използват единствено за посочените пенсионни плащания [20]. Капиталовите пенсионни фондове обикновено прехвърлят спечелените от инвестиции средства към резерв, създаден с цел гарантиране на изпълнението на бъдещи задължения [21]. По време на съдебното заседание Финландия посочва, че прехвърлянето на средства се извършва съгласно установените от закона правила. Безспорно чуждестранните пенсионни фондове извършват същата дейност като тази на местните пенсионни фондове по прехвърляне на получените дивиденти към резервен фонд.

26. Трето, дивидентите обикновено се разглеждат като доходи (приходи), а не като разходи [22]. Поради това и те по принцип се облагат като доходи [23]. Съгласно разглежданото национално законодателство обаче пенсионните фондове (или другите институции, извършващи сходна дейност) могат да третират дивидентите, които са получили и са прехвърлили към резерв, като разходи за целите на данъчното облагане. Дивидентите следователно се приспадат от доходите на пенсионния фонд при определяне на данъчната основа.

27. Струва ми се, че подобно облекчение представлява данъчно предимство, произтичащо от естеството на определени задължения и дейности на пенсионните фондове.

28. Четвърто, в Договора не се съдържа дефиниция относно това какво следва да се разбира под „движение на капитали“ за целите на член 63 ДФЕС. Независимо че получаването на дивиденти не е изрично посочено като движение на капитали в номенклатурата, приложена към Директива 88/361/ЕИО, правото за получаване на такива плащания предполага участие в нови или съществуващи предприятия по смисъла на точка I(2) от приложението и/или в сделки с ценни книжа на капиталовия пазар по смисъла на точка III A 1) и 3) от него [24]. Придобиването на активи, което води до реализиране на дивиденти, безспорно попада в приложното поле на приложението към номенклатурата, независимо че за данъчни цели платените дивиденти по принцип се третират като доходи.

29. Пето, в областта на нехармонизираните преки данъци държавите членки сами решават дали да упражнят данъчните си правомощия. Така или иначе обаче съгласно установената съдебна практика те трябва да упражняват тази си компетентност, като спазват правото на Европейския съюз и избягват всяка пряка или косвена дискриминация, основана на гражданството [25].

20 — Вж. „Private pensions: OECD classification and glossary“ [„Частни пенсионни схеми: класификация и речник на специализираната лексика на ОИСР“] на интернет адрес www.oecd.org/dataoecd/49/38356329.pdf. Вж. също публикуваната от Комисията Зелена книга за адекватни, устойчиви и сигурни европейски пенсионни системи (COM (2010) 365 окончателен). Такива пенсионни фондове (които могат да бъдат за професионално или индивидуално пенсионно осигуряване) натрупват активи, предназначени за покриване на техни бъдещи задължения.

21 — За разлика от тях разходопокривните пенсионни фондове (наричани на английски език Pay-as-you-go, PAYGO или PAYG) не са задължени да заделят средства — пенсионните плащания се извършват от вноските на настоящите работници и/или от данъците.

22 — Дивидентите са класифицирани като доходи съгласно OECD Model Tax Convention on income and capital [Модел на данъчна конвенция относно приходите и капитала на ОИСР], достъпен в интернет на адрес www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital. Последната версия е от 22 юли 2010 г.

23 — Вж. точка 15 по-горе.

24 — Вж. точка 13 по-горе.

25 — Решение на Съда от 3 юни 2010 г. по дело Комисия/Испания (C-487/08, Сборник, стр. I-4843, точка 37 и цитираната съдебна практика).

Дискриминация

30. Комисията твърди, че след като могат да третират дивидентите, прехвърлени към резерв, като подлежащи на приспадане разходи, местните пенсионни фондове (на практика) са освободени от данъчно облагане. Чуждестранните пенсионни фондове били в по-неблагоприятно положение, тъй като платените им дивиденти подлежали на удържане на данък при източника, при което не се позволявало извършването на каквото и да било приспадане. Комисията счита, че тази разлика в третирането прави трансграничното прехвърляне на капитали по-малко привлекателно, тъй като разубеждава чуждестранните пенсионни фондове да придобиват дялове от капитала на финландски дружества. По този начин пенсионните фондове били възпрепятствани да разширяват инвестициите си и да извличат максимална печалба, която да използват за пенсионни плащания на осигурените при тях лица.

31. Финландия не приема твърдението, че местните пенсионни фондове са освободени от данък върху получаваните от тях дивиденти. По принцип всички пенсионни фондове подлежали на данъчно облагане. Посочвайки това обаче, Финландия признава, че е налице разлика в третирането на чуждестранните пенсионни фондове и това на местните пенсионни фондове и че в определени случаи възможността получените дивиденти да се третират като подлежащи на приспадане разходи може да доведе до необлагането им с данък.

32. Ясно е, че предвидената от разглежданото национално законодателство възможност представлява данъчно предимство, от което чуждестранните пенсионни фондове не могат да се ползват.

33. Пенсионните фондове придобиват и съхраняват финансови активи с оглед на реализиране в дългосрочен план на доходи. Посочената разлика в данъчното третиране на дивидентите възпрепятства свободното движение на капитали и прави инвестициите във Финландия по-малко привлекателни за чуждестранните пенсионни фондове. Вследствие на това се ограничават и възможностите на финландските дружества за привличане на инвестиции от чуждестранни пенсионни фондове [26].

34. Поради това считам, че като позволява на местните пенсионни фондове да третират като подлежащи на приспадане разходи дивидентите, които са получили и са прехвърлили към резерв, без при това да предоставя същата възможност на чуждестранните пенсионни фондове, разглежданото национално законодателство представлява ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС.

Обоснованост

35. Обоснована ли е разликата в третирането между местните и чуждестранни пенсионни фондове?

Член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС

36. Финландия, както и правителствата на встъпилите държави членки поддържат, че член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС позволява прилагането на разглежданото национално законодателство, ако се установи разлика в положението на данъчнозадължените лица предвид мястото на установяването им.

26 — Решение на Съда от 6 октомври 2011 г. по дело Комисия/Португалия (C-493/09, Сборник, стр. I-9247, точки 28—32).

37. В това отношение член 65, параграф 1, буква а), който представлява дерогация от основния принцип за свободно движение на капитали, трябва да бъде предмет на стриктно тълкуване [27]. Той не следва да се разбира в смисъл, че всяка национална мярка, която провежда разграничение между данъчнозадължените лица въз основа на мястото на установяването им, автоматично е в съответствие с Договора [28].

38. Следователно трябва да се направи разграничение между неравното третиране, позволено съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС, и произволната дискриминация, забранена по силата на член 65, параграф 3. За да може разглежданото национално законодателство да се счита за съвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, разликата в третирането трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е оправдано от императивно съображение, свързано с обществения интерес [29].

39. Съдът е разглеждал този въпрос по редица дела, свързани с двойното икономическо облагане [30]. Правилото е, че държавите членки могат да въвеждат мерки за премахване или намаляване на многократното данъчно облагане или на двойното икономическо облагане на разпределяните от местни дружества печалби и че при това получаващите дивиденти местни и чуждестранни акционери не са непременно в сходно положение [31].

40. Все пак от момента, в който дадена държава членка едностранно или посредством спогодба обложи с данък върху дохода не само местните, но и чуждестранните акционери за получаваните от тях дивиденти от местно дружество, положението на посочените чуждестранни акционери става сходно с това на местните акционери [32].

41. Както подчертава Съдът, самото упражняване от държавата на данъчната ѝ компетентност независимо от данъчното облагане в друга държава членка създава риск от многократно данъчно облагане или от двойно икономическо облагане. В тези случаи, за да може спрямо дружествата получатели, които са чуждестранни лица, да не е налице ограничение върху свободното движение на капитали, което по принцип е забранено от член 56 ЕО, държавата, на която дружеството, разпределящо дивидентите, е местно лице, трябва да гарантира, че по отношение на предвидения в нейното национално право механизъм за избягване или намаляване на многократното облагане или на двойното икономическо облагане дружествата акционери, които са чуждестранни лица, се третират по същия начин като дружествата акционери, които са местни лица [33].

42. В случая целта на разглежданото национално законодателство е да се отчете специфичната цел, която пенсионните фондове (и други сходни институции) преследват при събирането и прехвърлянето към резерв на средства с оглед на евентуалното им използване за покриване на бъдещи пенсионни задължения. Като се допуска дивидентите да се третират от посочените институции като подлежащи на приспадане разходи, данъчното облагане на посочените дивиденти се отлага до момента на извършване на плащанията по пенсионните договори, когато за същите се облагат вече бенефициентите.

27 — Решение на Съда от 10 май 2012 г. по съединени дела Santander Asset Management SGIIC и др. (C-338/11—C-347/11, точка 21).

28 — Решение по дело Комисия/Испания (посочено по-горе в бележка под линия 25, точка 47).

29 — Решение по дело Комисия/Испания (посочено в бележка под линия 25, точка 47 и цитираната съдебна практика).

30 — Дефиниция за двойно икономическо облагане липсва. Такова е налице в случаите, когато един и същ доход се облага два пъти по отношение на две данъчнозадължени лица, например ако дадена печалба се обложи с корпоративен данък, а след това с данък върху доходите на акционерите, на които тя е разпределена като дивиденти. Вж. например дело Verkooijen (C-35/98, Recueil, стр. I-4071).

31 — Решение на Съда от 8 ноември 2007 г. по дело Amurta (C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точка 37 и цитираната съдебна практика).

32 — Решение по дело Комисия/Испания (посочено в бележка под линия 25, точка 51 и цитираната съдебна практика).

33 — Решение по дело Комисия/Испания (посочено по-горе, точка 52 и цитираната съдебна практика).

43. Независимо че чуждестранните пенсионни фондове извършват същата дейност и преследват същите цели като тези на местните пенсионни фондове при прехвърлянето на средства към резерв, Финландия е избрала да обложи с данък платените на такива фондове дивиденти. Тъй като прехвърлянето на средства към резерв представлява съществена част от дейността на чуждестранните пенсионни фондове, считам, че по отношение на получаването на дивиденти от финландски дружества те са в положение, сходно на това на местните пенсионни фондове.

44. При тези обстоятелства считам, че след като на чуждестранните пенсионни фондове не е позволено да третират като подлежащи на приспадане разходи дивидентите, които са получили от финландски дружества и са прехвърлили към резерв, разглежданото национално законодателство представлява забранено от член 63 ДФЕС ограничение на свободното движение на капитали.

Териториалност на данъците

45. Финландия и правителствата на встъпилите държави членки поддържат становището, че разликата в третирането на местните и на чуждестранните пенсионни фондове е обоснована предвид принципа на териториалност на данъците. Според тях това следва от принципа, че чуждестранните лица (подлежащи на ограничено данъчно облагане) се облагат само по отношение на доходите, реализирани в облагащата държава (Финландия), като на приспадане подлежат единствено разходите, пряко свързани с дейността, довела до реализирането на тези доходи [34]. За определяне на дължимия данък на местните лица (подлежащи на пълно данъчно облагане) обаче се вземали предвид реализираните от тях навсякъде по света доходи и разходи.

46. Независимо че не е дефиниран в международното данъчно право, принципът на териториалност на данъците е признат от Съда [35]. Приемам, че държавите упражняват данъчните си правомощия в съответствие с този принцип [36].

47. Според мен обаче от него не следва, че разглежданото национално законодателство автоматично е извън приложното поле на член 63 ДФЕС. Разликата в третирането на местните и на чуждестранните пенсионни фондове не може да попадне в приложното поле на член 65, параграф 1, буква а) от Договора въз основа само на позоваването на посочения принцип [37].

48. Финландия и встъпилите държави членки се позовават на Решение по дело Gerritse [38] в подкрепа на твърдението си, че прехвърлените към резерв дивиденти не представляват разходи, които са пряко свързани с икономическата дейност (капиталови инвестиции във Финландия), довела до реализирането на дивидентите. По отношение на чуждестранните пенсионни фондове прехвърлените дивиденти не можели да се третират като подлежащи на приспадане разходи, тъй като от принципа на териториалност на данъците следвало, че чуждестранните пенсионни фондове подлежат само на ограничено данъчно облагане във Финландия. Следователно разликата с третирането на местните пенсионни фондове била допустима, тъй като същите подлежали на пълно данъчно облагане във Финландия.

34 — Вж. точка 50 по-долу.

35 — Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer (C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точки 45 и 46).

36 — Вж. точки 70—74 по-долу относно двойното облагане на платените дивиденти.

37 — Вж. заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Laboratoires Fournier SA (C-39/04, Recueil, стр. I-2057, точка 12) и заключението на генералния адвокат Tesauro по дело Safir (C-118/96, Recueil, стр. I-1897, точки 20—25). Вж. накрая Решение на Съда от 7 септември 2004 г. по дело Manninen (C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 39).

38 — Решение на Съда от 12 юни 2003 г. по дело Gerritse (C-234/01, Recueil, стр. I-5933, точка 27).

49. Комисията също се позовава на Решение по дело Gerritse, като твърди, че разглежданото национално законодателство трябва да се тълкува в смисъл, че признава пряката връзка между прехвърлените в резерв дивиденти и капиталовите инвестиции във Финландия, които водят до реализирането на тези дивиденти. Поради това прехвърлените дивиденти също трябвало да се третират като подлежащи на приспадане разходи на чуждестранните пенсионни фондове.

50. В Решение по дело Gerritse [39] Съдът приема, че когато въпросните разходи са пряко свързани с дейността, довела до реализирането на облагаемия доход в облагащата държава, местните и чуждестранните лица се намират в сходно положение и следователно разходите би трябвало да подлежат на приспадане.

51. Настоящото дело се различава от делата, разглеждани досега от Съда, относно въпроса дали при определяне на данъчната основа чуждестранните данъчнозадължени лица трябва да се ползват от същите предимства като местните данъчнозадължени лица по отношение на приспадането на разходи [40].

52. Обстоятелствата са необичайни, доколкото дивидентите представляват доход. Те не са разходи. Разглежданото национално законодателство създава правна фикция, позволяваща на местните пенсионни фондове да третират разпределените им дивиденти като разходи.

53. Въпросът е дали същата фикция не трябва да се приложи и по отношение на чуждестранните пенсионни фондове.

54. В Решение по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen [41] Съдът приема, че членове 59 ЕО и 60 ЕО (понастоящем членове 56 ДФЕС и 57 ДФЕС) не изключват възможността евентуално да се вземат предвид разходи, които *не са* пряко свързани по смисъла на Решение по дело Gerritse с икономическата дейност, довела до реализирането на въпросния облагаем доход.

55. Изводът ми е, че от принципа на териториалност на данъците не следва автоматично, че за да подлежат на приспадане, платените на чуждестранни пенсионни фондове и прехвърлени в резерв дивиденти (представляващи „разходи“ съгласно разглежданото национално законодателство) трябва да бъдат пряко свързани с дейността, довела до реализирането на дохода.

Съгласуваност на данъчната система

56. Финландия се позовава на още един допълнителен довод, а именно че разликата в третирането е обоснована, тъй като е необходима за гарантиране на съгласуваността на данъчната ѝ система.

39 — Вж. бележка под линия 38.

40 — Също както в Решение по дело Gerritse, Решение от 15 февруари 2007 г. по дело Centro Equestre (C-345/04, Сборник, стр. I-1425) и Решение от 3 октомври 2006 г. по дело FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Recueil, стр. I-9461) се отнасят до свободното предоставяне на услуги и до въпроса дали оперативните разходи на данъчнозадължените лица са пряко свързани с дейността, в резултат на която е реализиран облагаемият доход. Решение от 19 януари 2006 г. по дело Bouanich (C-265/04, Recueil, стр. I-923) се отнася до свободното движение на капитали и възможността за приспадане на разходите за придобиване на акции при изкупуването им от акционер, който не е местно за облагащата държава лице.

41 — Вж. бележка под линия 40.

57. Като признава, че нуждата от поддържане на съгласуваността на национална данъчна система може да обоснове ограничение на основни свободи под формата на различно третиране, в зависимост от това дали конкретно събитие се случва в рамките на тази система или не, Съдът посочва в постоянната си практика, че такова обосноваване зависи от наличието на пряка връзка между съответното данъчно предимство и приспадането по него чрез конкретен данъчен налог [42].

58. Решение по дело Bachmann [43] се отнася до белгийската система за облагане на доходите, и по-специално до въпроса дали застрахователните вноски, платени в друга държава членка, подлежат на данъчно приспадане. Г-н Bachmann сключва застрахователни договори за здравно осигуряване и инвалидност, както и договор за застраховка „Живот“ в Германия, където към онзи момент той е работел, преди да се премести да живее и работи в Белгия, откъдето е продължил да плаща необходимите премии по тези договори. Белгийското законодателство не му е позволило да приспадне сумата на тези премии от облагаемия си доход, както е щял да може да направи, ако премиите са били платени в Белгия. Белгийското правителство обаче успешно изтъква, че освобождаването от данъчно облагане на премиите е било приспаднато от облагането на пенсиите, рентите или главниците, изплатени от застрахователните дружества. Съдът е счел, че съгласуваността на данъчната система предполага, че ако държава е задължена да допусне приспадането на премиите, платени в друга държава членка, тя би следвало да е в състояние да обложи всички суми, плащани от застрахователните дружества. Гарантирането на това обаче не би могло да се осъществи. Следователно съгласуваността на данъчната система не е могла да се гарантира с мерки, по-ограничителни от белгийските правила.

59. Решение по дело Bachmann се основава на констатацията, че в белгийското право спрямо едно и също данъчнозадължено лице съществува пряка връзка [44] между възможността за приспадане на застрахователните премии от облагаемия доход и последващото облагане на платените му от застрахователя суми. Разглежданото белгийско законодателство предвижда също, че ако премиите *не са били* приспаднати от облагаемия доход на застрахованото лице, изплатените от застрахователя суми не се облагат.

60. В настоящото дело липсва подобна връзка, която да компенсира данъчното предимство с данъчно задължение.

61. Финландската система съдържа три елемента: i) платените на пенсионните фондове дивиденти подлежат на облагане с корпоративен данък, ii) дивидентите, които са прехвърлени в резерв, се третират като подлежащи на приспадане разходи, и iii) съществува възможност плащането на данък върху дивидентите да се отложи до момента на извършване на бъдещи плащания в полза на бенефициенти по силата на пенсионни договори.

62. Посочените три отделни елемента могат да представляват част от цялостен данъчен режим, но доказателства за пряка връзка помежду им липсват.

63. По отношение на данъчното предимство за пенсионните фондове и евентуалното облагане на по-късен етап на пенсионните плащания, получени от бенефициентите, Финландия не е доказала, че приспадането е пряко свързано с облагане на дохода на бенефициентите при получаване на пенсионни плащания по силата на пенсионните им договори. Освен това пенсионните фондове обикновено инвестират в различни активи и следователно използват

42 — Решение на Съда от 28 януари 1992 г. (C-204/90, Recueil, стр. I-249) и Решение от 28 януари 1992 г. по дело Комисия/Белгия (C-300/90, Recueil, стр. I-305).

43 — Вж. бележка под линия 42.

44 — Използвам израза „пряка връзка“ в смисъла, посочен от Съда в Решение по дело Bachmann. Значението му е, че съгласно разглежданото национално законодателство съществува връзка между данъчното предимство и облагането с данък: вж. точки 21—23 от Решение по дело Bachmann, цитирано по-горе в бележка под линия 42.

доходи от няколко източника, за да поддържат резерва си. Дивидентите от капиталови инвестиции представляват само един от тези източници. При тези обстоятелства пенсионните плащания, извършени от пенсионните фондове по силата на пенсионни договори, не са реализирани единствено от получените от тях дивиденти. Следователно съгласно разглежданото национално законодателство липсва директна връзка между особеното данъчно третиране на получените дивиденти и евентуалното облагане като доход на пенсионните плащания на осигурените лица.

64. Поради това ми се струва, че разликата в третирането не може да се обоснове с необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчната система.

65. С оглед на това следва да се заключи, че разглежданата национална мярка не е обоснована.

Допълнителни въпроси

Двойно данъчно облагане

66. Във връзка с двойното данъчно облагане следва да се изяснят два въпроса.

67. Първо, съгласно финландската данъчна система дивидентите, платени от финландско дружество на чуждестранен пенсионен фонд, който същевременно е и дружество майка по смисъла на член 2 и на член 3, параграф 1 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, не подлежат на предвиденото в членове 3—7 от Lähdevrolak удържане на данък при източника в размер на 19,5 %[45].

68. Съгласно Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества облагането на такива дивиденти е от компетентността на държавата, където е установен чуждестранният пенсионен фонд. Тази държава може да се откаже от данъчно облагане на дивидентите, получени от пенсионния фонд (дружеството майка). Посочената държава може да обложи пенсионния фонд и като му позволи същевременно да приспадне от дължимия данък част от корпоративния данък, съответстваща на платения от финландското му дъщерно дружество данък[46].

69. Поради това облагането на дивидентите, получени от чуждестранни пенсионни фондове, които са дружества майки по смисъла на Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, е от компетентността по-скоро на държавата, където тези пенсионни фондове са установени, отколкото на Финландия.

70. Второ, Финландия е сключила спогодби за избягване на двойното данъчно облагане с всички държави членки, освен с Кипър, както и с всички държави от ЕИП, освен с Лихтенщайн[47]. Съгласно посочените спогодби максималният размер на ставката на данъка върху получени дивиденти е 15 %. В съдебното заседание Финландия обясни, че в някои случаи (като например Франция, Ирландия и Обединеното кралство) данъчната ставка е нулева[48].

45 — Вж. член 5 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, точка 14 по-горе.

46 — Вж. член 4, параграф 1 от Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества, както и точка 14 по-горе.

47 — Комисията потвърждава това в репликата си, като посочва, че искът ѝ се отнася до всички държави членки и държави от ЕИП, с които Финландия е подписала спогодба за избягване на двойно данъчно облагане, и/или тези, по отношение на които се прилага Директива 77/799/ЕИО. Следователно посочената процедура не е приложима за Лихтенщайн, тъй директивата не се прилага по отношение на тази държава, която няма и подписана спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с Финландия. Директива 77/799/ЕИО се прилага по отношение на Кипър, поради което искът на Комисията се отнася и до него.

48 — Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане са основани на Модела на данъчна конвенция относно приходите и капитала на ОИСР, посочен по-горе в бележка под линия 22. Спогодбата въвежда механизъм за административно сътрудничество в областта на данъчното облагане и определя максимален размер 15 % на данъчната ставка при облагане на дивидентите, платени на данъчнозадължени лица, пребиваващи в държава членка, различна от тази, в която дружеството извършва разпределението.

71. Франция поддържа, че по-неблагоприятното третиране на чуждестранните пенсионни фондове е смекчено посредством спогодбите за двойно данъчно облагане, тъй като те предвиждат по-ниска данъчна ставка (максимум 15 %) от тази за местните пенсионни фондове — 19,5 %.

72. Независимо че Съдът е приел, че държава членка може да гарантира спазването на своите задължения, произтичащи от Договора, като сключи спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с друга държава членка [49], за тази цел все пак е необходимо прилагането на такава спогодба да позволява да се компенсират последиците от разликата в третирането, произтичаща от националното законодателство [50].

73. За да се приеме за неутрализирана разликата в третирането по разглежданото национално законодателство, Финландия би следвало да докаже, че по-голямото данъчно бреме за чуждестранните пенсионни фондове в сравнение с това на местните пенсионни фондове не е следствие от данъчната ѝ система [51]. Наистина, ако се прилага нулева ставка за данъчно облагане по отношение на дивидентите, платени на чуждестранни пенсионни фондове (какъвто е случаят с Франция, Ирландия и Обединеното кралство), дивидентите биха били облагани в държавата по установяване на фондовете, а не във Финландия.

74. При все това Финландия признава, че в резултат на данъчното предимство, предоставено на местните пенсионни фондове, получаваните от тях дивиденти на практика често се облагат с незначителен корпоративен данък и дори въобще не се облагат с такъв. Струва ми се, че в случаите, когато съгласно спогодба за избягване на двойно данъчно облагане чуждестранни пенсионни фондове се облагат с данък с максимална данъчна ставка от 15 %, посочената спогодба не компенсира неблагоприятното им третиране (освен ако не предвижда данъчна ставка, равна и приблизително равна на 0). Поради това не считам, че посочените спогодби компенсират изцяло разликата в третирането по разглежданото национално законодателство.

Удържане на данък при източника

75. Накрая, бих искала да направя някои бележки относно опасенията на Дания, Нидерландия и Швеция във връзка с удържането на данък при източника [52].

76. Според посочените правителства от принципа на данъчна териториалност следва, че при упражняване на данъчните си правомощия държавите членки трябва да могат да обложат с данък дивидентите, платени на чуждестранни данъчнозадължени лица, въз основа на получената от тях брутна, а не нетна сума (получените дивиденти след приспадане например на разходите).

49 — Решение по дело Комисия/Испания (посочено в бележка под линия 25 по-горе, точка 58).

50 — Комисия/Испания, точка 59.

51 — Решение по дело Комисия/Испания, точка 60.

52 — Обикновено държавите членки облагат разпределяните от дружествата печалби, т.е. платените на акционерите дивиденти. Този данък обикновено е под формата на удържане при източника от разпределящото дружество от името на данъчните органи. На национално равнище данъците при източника често се използват с цел осигуряване на изпълнение и опростяване на събирането, като удържаният данък по принцип покрива или се приспада от задълженията на получателите на дивиденти, които са местни данъчнозадължени лица. Удържаните при източника данъци върху трансграничните дивиденти представляват налагането от облагащата държава на допълнителен данък на чуждестранни лица, по отношение на който те не могат да получат данъчно облекчение в съответната им държава по местопребиваване. Вж. например заключението на генералния адвокат Jacobs от 2 май 1996 г. по дело Denkavit и др. (C-283/94, C-291/94 и C-292/94, Recueil, стр. I-5063, точка 7).

77. В Решение по дело Truck Centre [53] Съдът приема, че събирането на данък чрез удържане при източника е свързано с обстоятелството, че само местните данъчнозадължени лица подлежат на пряк контрол от данъчните органи на държавата по извършване на плащанията и че те могат да осигурят принудителното събиране на данъка. Случаят с чуждестранните данъчнозадължени лица не е такъв, тъй като събирането на данъка изисква съдействието на данъчните органи на друга държава членка [54]. Правото на ЕС следователно признава, че различните данъчни режими за местните и за чуждестранните лица са допустими, когато положенията на двете категории данъчнозадължени лица не са сходни предвид съответните данъчни администрации и органи за събиране на данъка.

78. Поради това споделям становището, че при упражняване на данъчните си правомощия държавите членки разполагат с право на избор дали да обложат платените на чуждестранни лица дивиденти посредством удържане на данък при източника. При все това изводът ми в точка 34 по-горе се отнася по-скоро до разликата в третирането във връзка с особено данъчно предимство, отколкото с прилагането на удържане на данък при източника.

Заключение

79. Предвид изложените съображения считам, че разглежданото национално законодателство нарушава член 63 ДФЕС и член 40 от Споразумението за ЕИП. Поради това препоръчвам на Съда да уважи иска на Комисията и в съответствие с член 69, параграф 2 от Процедурния правилник да осъди Република Финландия да плати съдебните разноски.

53 — Решение от 22 декември 2008 г. по дело Truck Center (C-282/38, Сборник, стр. I-10767, точки 38—41).

54 — Решение по дело Truck Centre, точка 41.