Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

2 юни 2016 година*

„Преюдициално запитване — Свободно движение на капитали — Член 63 ДФЕС — Облагане на доходите от пенсионни фондове — Разлика в третирането на местни и чуждестранни пенсионни фондове — Данъчно облагане с фиксиран размер на местни пенсионни фондове на базата на фиктивен доход — Данъчно облагане при източника, прилагано за доходите от дивиденти, получавани от чуждестранните пенсионни фондове — Сходство“

По дело C-252/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) с акт от 20 май 2014 г., постъпил в Съда на 23 май 2014 г., в рамките на производство по дело

Pensioenfonds Metaal en Techniek

срещу

Skatteverket,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: A. Tizzano, заместник-председател на Съда, изпълняващ функцията на председател на първи състав, F. Biltgen, E. Levits (докладчик), M. Berger и S. Rodin, съдии,

генерален адвокат: M. Szpunar,

секретар: C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 21 май 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Pensioenfonds Metaal en Techniek, от F. Boulogne и G. Andersson, advokat,

— за шведското правителство, от A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, K. Sparrman, L. Swedenborg, E. Karlsson и F. Sjövall, в качеството на представители,

— за германското правителство, от T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от J. Enegren, W. Roels и C. Tufvesson, в качеството на представители,

* Език на производството: шведски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 10 септември 2015 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 63 ДФЕС.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Pensioenfonds Metaal en Techniek (наричано по-нататък „PMT“), установен в Нидерландия пенсионен фонд, и Skatteverket (данъчната администрация) във връзка с данъка върху дивидентите, платен в Швеция от посочения пенсионен фонд в периода 2002—2006 г.

Шведската правна уредба

Правна уредба на пенсионните фондове

3 Член 9 от lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m. (Закон (1967:531) за гарантиране на поетите задължения за пенсии и др., наричан по-нататък „Законът за гарантиране на поетите задължения за пенсии“) определя пенсионния фонд като създаден от работодатели фонд, чиято изключителна цел е да гарантира поетите задължения за пенсии на работниците и служителите или на техните живи наследници.

4 Съгласно член 12 от този закон на пенсионните фондове е формално забранено да поемат задължения за плащане на пенсии и не извършват пенсионни плащания. Задачата на пенсионните фондове е единствено да управляват капитала, който работодателят внася в тях, и да гарантират, че поетите задължения за пенсии ще могат да бъдат изпълнени.

5 Задълженията на пенсионните фондове да гарантират поетите от работодателите задължения за пенсии, са дългосрочни. Съгласно член 10a от Закона за гарантиране на поетите задължения за пенсии активите на пенсионните фондове трябва да бъдат инвестирани по начин, който да позволява надлежна диверсификация на риска с цел най-добро и внимателно управление на интересите на обхванатите от институцията лица. Пенсионните фондове трябва да се съобразяват с директивите за инвестиране, съответстващи на изискванията, предвидени в общите разпоредби и насоки на Националната инспекция на финансовите институции във връзка с директивите за инвестиране и оценките на въздействието на институциите, които извършват дейност в областта на професионалното пенсионно осигуряване (Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd om placeringsriktlinjer och konsekvensanalys för institut som driver tjänstepensionsverksamhet, FFF 2011:16).

6 Пенсионните фондове са част от избрания от Кралство Швеция ред за оформяне и гарантиране на пенсионната схема. За да се гарантират поетите задължения за пенсии, е възможно също така сключването на животозастрахователен договор или вписването на резерви в баланса и свързването им с кредитна гаранция или гаранция от община или държавата.

Данъчно облагане на местните пенсионни фондове

7 Неограничено данъчно отговорните юридически лица в Швеция се облагат с корпоративен данък съгласно inkomstskattelagen (1999:1229) (Закон (1999:1229) за данъка върху доходите, наричан по-нататък „Законът за данъка върху доходите“), който засяга по-специално капиталовите печалби, дивидентите и доходите от лихви.

8 Съгласно член 2, параграф 2, първа алинея, точка 3 от глава 7 от Закона за данъка върху доходите пенсионните фондове обаче са изцяло освободени от задължението за заплащане на данъци по същия закон. В това отношение посоченият закон препраща към разпоредбите относно данъка върху доходите от капитал, съдържащи се в lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (Закон № 661 (1990:661) за облагането на фондовете за инвестиране на пенсионни средства, наричан по-нататък „Законът за облагането на фондовете за инвестиране на пенсионни средства“).

9 Съгласно член 2 от Закона за облагане на фондовете за инвестиране на пенсионни средства шведските пенсионни фондове и животозастрахователни дружества трябва да плащат данък върху доходите от капитал с фиксирана ставка, който цели да обложи текущите доходи от пенсионните спестявания и чиято облагаема основа се изчислява на два етапа в съответствие с членове 3—8 от този закон.

10 На първо място се изчислява капиталовата основа, която се получава, като от стойността на активите на пенсионния фонд в началото на текущата данъчна година се извадят задълженията към тази дата. Според шведското правителство съгласно член 11, параграф 4 от Закона за гарантиране на поетите задължения за пенсии пенсионен фонд може да вземе заем само за да посрещне своите временни нужди от ликвидни средства, и то единствено при условие че размерът на заема е незначителен спрямо размерите на пенсионната институция.

11 На второ място се изчислява фиксираният доход от този капитал, а именно данъчната основа, като капиталовата основа се умножава по средната доходност от държавните ценни книжа за календарната година, непосредствено предхождаща данъчната година. Съгласно член 9 от Закона за облагане на фондовете за инвестиране на пенсионни средства спрямо така получената данъчна основа се прилага данък върху доходите от капитал в размер на 15 %.

12 Този данък върху доходите от капитал се прилага към шведските пенсионни фондове и животозастрахователни дружества, както и към чуждестранните животозастрахователните дружества и институции за професионално пенсионно осигуряване, които имат постоянен обект в Швеция, и според запитващата юрисдикция неговата цел е да се получи единно данъчно облагане с фиксиран размер на всички форми на пенсионни спестявания. Този метод се използва както за облагане на доходите от капитал от индивидуалните пенсионни спестявания, така и за застрахователните полици по пенсионните схеми, за застрахователните полици, свързани с изплащане на определена сума след изтичане на даден срок, и за други видове пенсионен капитал.

Облагане на чуждестранните пенсионни фондове

13 Съгласно членове 1 и 4 от kupongskattelagen (1970:624) (Закон (1970:624) за данъка върху дивидентите, наричан по-нататък „Законът за данъка върху дивидентите“) чуждестранните юридически лица, които получават дивиденти във връзка с акциите им в шведски акционерни дружества или с дяловете им в шведски инвестиционни фондове, от своя страна са длъжни да заплатят в Швеция данък върху дивидентите, който се удържа при източника.

14 Съгласно член 5 от Закона за данъка върху дивидентите ставката на този данък е в размер на 30 % от сумата на разпределените дивиденти. Съгласно Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Кралство Швеция и Кралство Нидерландия обаче ставката на данъка върху разпределените между тези две държави членки дивиденти не може да надхвърля 15 % от техния брутен размер.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

15 В периода от 2002 г. до 2006 г. PMT получава дивиденти от шведски акционерни дружества, върху които е удържан 15 % данък при източника в размер на общо 20 957 836 шведски крони (SEK) (около 2 262 861 EUR).

16 През декември 2007 г. PMT отправя искане до шведската данъчна администрация за възстановяване на данъка върху дивидентите, като обосновава искането си с твърдението, че облагането с данък върху дивидентите от страна на Швеция противоречи на принципа на ЕС за свободно движение на капитали. PMT твърди, че то следва да бъде приравнено на фонд, облаган съгласно Закона за облагане на фондовете за инвестиране на пенсионни средства, и поради тази причина да се ползва от по-благоприятно данъчно облагане. Според него разликата в облагането, произтичаща от прилагането на Закона за облагане на фондовете за инвестиране на пенсионни средства и на Закона за данъка върху дивидентите, не е обоснована.

17 След като шведската данъчна администрация отхвърля неговото искане, PMT подава жалба пред Länsrätten i Dalarnas län (Административен съд на провинция Даларна, Швеция), която също е отхвърлена.

18 По подадената от PMT въззивна жалба Kammarrätten i Sundsvall (Апелативен административен съд, Сундсвал, Швеция) приема, от една страна, че не е било доказано, че PMT е било обложено по по-неблагоприятен начин от съответните шведски пенсионни фондове, и от друга страна, че не е било установено, че различните режими на облагане са дискриминационни.

19 PMT подава касационна жалба до Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция), като твърди, че замисълът на националната правна уредба в областта на облагането на пенсионните фондове е дискриминационен. Данъкът върху дохода от капитал заместват не само данъка върху дивидентите, но и данъка върху печалбата от транзакции, както и облагането на дохода от лихви, като данъчното облагане на дивидентите, получени от шведски пенсионни фондове, било значително по-ниско от формалното събиране на данъка върху дохода от капитал. Чуждестранните пенсионни фондове не можели да се възползват и от изравняването във времето, което се цели с метода на облагане с фиксиран размер, тъй като при чуждестранните пенсионни фондове с данък върху дивидентите се облага брутният размер на дивидентите, който данък се удържа пряко към момента на разпределението на дивидентите.

20 Освен това изчисляването на приложимия към местните пенсионни фондове данък върху дохода от капитал позволявал приспадането на финансовите пасиви, докато удържането при източника на приложимия към чуждестранните пенсионни фондове акционери данък не го позволявало.

21 На последно място, докато удържането на данъка при източника се извършвало в момента на разпределяне на дивидентите, самият данък върху дохода от капитал се изчислявал и удържал през годината, следваща годината на разпределение на дивидентите, което водело до неблагоприятни последици за ликвидността на чуждестранните пенсионни фондове.

22 Шведската данъчна администрация счита, че националният данъчен режим предвижда две различни техники на облагане и не води до никаква дискриминация. Действителното облагане на платените на местните пенсионни фондове дивиденти съответствало на данъка, удържан при източника въз основа на данъчните спогодби върху дивидентите, платени на чуждестранни пенсионни фондове. Освен това приложимият към чуждестранните пенсионни фондове режим можело да се окаже по-благоприятен, от една страна, в резултат на промените в доходността на държавните ценни книжа и от друга страна, поради това че до облагане се стигало само ако са били разпределени дивиденти, докато местните пенсионни фондове плащали данък върху дохода от капитал ежегодно. Разходите, които местните пенсионни фондове евентуално можели да приспадат като отчитане на техните задължения при изчисляването на капиталовата база, нямали връзка с получените дивиденти и не съществували никакви тежести, пряко свързани с дивидентите от инвестирани в Швеция капитали. Местните пенсионни фондове плащали авансово всеки месец данък върху доходите и поради това не се ползвали от никакво предимство във връзка с ликвидността.

23 Запитващата юрисдикция потвърждава, че прилаганият към пенсионните фондове режим на данъчно облагане зависи от това дали пенсионните фондове са местни лица за националната територия и че разглежданата във висящото пред него производство номинална данъчна ставка е в размер на 15 % както за данъка върху дохода от капитал, така и за данъка върху дивидентите.

24 Запитващата юрисдикция уточнява също, че данъкът върху дохода от капитал се основава на фиктивен доход. Това означавало, че като се има предвид методът на изчисление на данъчната основа при данъка върху дохода от капитал, резултатът от облагането за определени години можело да се окаже по-благоприятен за акционерите местни лица, докато през други години обаче резултатът от облагането на тези акционери можел да бъде по-неблагоприятен в сравнение с резултата от облагането на чуждестранните акционери. Запитващата юрисдикция подчертава, че данъкът върху дохода от капитал се удържа всяка година, независимо дали са разпределени дивиденти или не. Освен това посочената юрисдикция изтъква, че съгласно изложеното пред нея замисълът на националната правна уредба в областта на облагането на пенсионните фондове е дискриминационен, по-специално защото финансовите загуби могат да се приспадат при изчисляването на данъчната основа при данъка върху дохода от капитал, както и защото моментът на удържане на данъка може да доведе до неблагоприятни последици за ликвидността на чуждестранните пенсионни фондове.

25 При тези обстоятелства Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Представлява ли член 63 ДФЕС пречка за приемане на национално законодателство, съгласно което дивиденти, плащани от местно дружество, се облагат при източника, ако акционерът е чуждестранно лице, докато тези дивиденти — в случай че са изплатени на акционер, който е местно лице — подлежат на облагане с данък с фиксиран размер, изчислен въз основа на фиктивен доход, като в дългосрочен план целта на това облагане е да съответства на обикновеното данъчно облагане на всички доходи от капитал?“.

По преюдициалния въпрос

26 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 63 ДФЕС следва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, съгласно която дивидентите, разпределяни от дружество — местно лице, се облагат при източника, когато те са платени на чуждестранен пенсионен фонд, докато — в случай че са платени на местен пенсионен фонд — тези дивиденти подлежат на облагане с данък с фиксиран размер, изчислен въз основа на фиктивен доход, като в дългосрочен план целта на това облагане е да съответства на облагането на всички доходи от капитал съгласно общия режим.

27 Съгласно постоянната практика на Съда мерките, които член 63, параграф 1 ДФЕС забранява като ограничения на движението на капитали, обхващат мерките, 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 8 ноември 2012 г., Комисия/Финландия, C-342/10, EU:C:2012:688, т. 28 и от 22 ноември 2012, Комисия/Германия, C-600/10, непубликувано, EU:C:2012:737, т. 14).

28 По-специално по-неблагоприятното третиране от държава членка на плащаните на чуждестранни пенсионни фондове дивиденти в сравнение с третирането, предвидено само за плащаните на местни пенсионни фондове дивиденти, може да възпре дружествата, установени в държава членка, различна от първата държава членка, да инвестират в тази първа държава членка и следователно представлява по принцип забранено от член 63 ДФЕС ограничение на свободното движение на капитали (вж. решения от 8 ноември 2012 Комисия/Финландия, C-342/10, EU:C:2012:688, т. 33 и от 22 ноември 2012 г., Комисия/Германия, C-600/10, непубликувано, EU:C:2012:737, т. 15).

29 Що се отнася до разпределяните им дивиденти, съгласно разглежданото в главното производство законодателство към пенсионните фондове се прилагат два различни режима на данъчно облагане, чието приложение зависи от обстоятелството дали те имат качеството местно лице на територията на държавата членка на разпределящото дивидентите дружество.

30 Това е така, защото от акта за преюдициално запитване следва, че единствено дивидентите, плащани на чуждестранни пенсионни фондове от шведско дружество, се облагат с данък при източника от 30 % върху техния брутен размер, като обаче тази ставка може да бъде намалена по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане. Както посочва запитващата юрисдикция, получаваните от PMT дивиденти са били облагани с данък при източника от 15 % въз основа на подобна спогодба между Кралство Швеция и Кралство Нидерландия.

31 За сметка на това дивидентите, плащани на местните пенсионни фондове, не се облагат с такъв данък при източника, а с данък върху дохода от капитал, чиято данъчна основа се изчислява на два етапа. На първо място се определя стойността на всички налични в началото на данъчната година активи, намалена с финансовите задължения към същата дата. На второ място тази нетна сума се умножава с процента на средната доходност от държавните ценни книжа за календарната година, непосредствено предхождаща разглежданата данъчна година. Така полученият резултат представлява фиктивен доход, който се облага с данъчна ставка от 15 %.

32 Разликата между двата режима на облагане се състои по-специално в метода на изчисляване на облагаемата основа, както и в начините за събиране на данъка, тъй като и при двата режима номиналната данъчна ставка е идентична.

33 Що се отнася до въпроса дали законодателството на държава членка като разглежданото в главното производство представлява ограничение на свободното движение на капитали, следва да се определи дали подобно диференцирано третиране на облагането на плащаните на пенсионните фондове дивиденти в зависимост от това дали те притежават качеството местно лице, води до по-неблагоприятно третиране на чуждестранните пенсионни фондове в сравнение с местните такива.

34 Запитващата юрисдикция, която единствена може с точност да установи фактите по делото, с което е сезирана, следва — що се отнася до разглежданите по това дело дивиденти — да прецени дали в резултат на приложеното към жалбоподателя в главното производство удържане на данък при източника от 15 %, предвидено в спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, в крайна сметка този жалбоподател понася по-голяма данъчна тежест в

Швеция, отколкото местните пенсионни фондове за дивиденти от същото естество (вж. в този смисъл решение от 17 септември 2015 г., Miljoen и др., C-10/14, C-14/14 и C-17/14, EU:C:2015:608, т. 48).

35 В това отношение шведското и германското правителство посочват, че подобна преценка трябва да обхване няколко години, които биха съответствали на един икономически цикъл, като според посочените правителства това обстоятелство би позволило да се докаже, че данъчното облагане на тези дивиденти в съответствие с единия или другия метод води до същия резултат след един икономически цикъл.

36 Ето защо следва да се определи дали запитващата юрисдикция трябва да направи своята преценка за евентуалното наличие на по-неблагоприятно третиране на разпределяните на чуждестранните пенсионни фондове дивиденти за период, който обхваща няколко години, разгледани заедно, както препоръчват посочените правителства, или обратно, подобна преценка трябва да се извършва на годишна основа за всяка година от спорния период, както твърди Комисията.

37 Следва да се изтъкне, от една страна, че макар според шведското правителство целта на метода на облагане с фиксирана сума да е постигане на еднакво облагане на преките и непреките спестявания и уравняване на облагането във времето, от преписката, с която разполага Съдът, следва обаче, че данъкът върху дохода от капитал, с който се облагат местните пенсионни дружества, се изчислява на годишна основа. Съдът обаче вече е постановил, че за целите на сравнението на данъчните тежести спрямо дивидентите, плащани на местните и на чуждестранните лица, релевантен е периодът, който трябва да се взема предвид за дивидентите, плащани на местните лица (вж. в този смисъл решение от 17 септември 2015 г., Miljoen и др., C-10/14, C-14/14 и C-17/14, EU:C:2015:608, т. 51).

38 От друга страна, що се отнася до свободата на установяване, Съдът е постановил, че дори и да се допусне, че данъчният режим на дадена държава членка най-често е благоприятен за чуждестранните данъчнозадължени лица, няма пречка, когато този режим се окаже неблагоприятен за посочените лица, да се стигне до неравното им третиране в сравнение с местните данъчнозадължени лица и така да се накърни свободата на установяване (вж. в този смисъл решения от 14 декември 2000 г., AMID, C-141/99, EU:C:2000:696, т. 27 и от 22 март 2007 г., Talotta, C-383/05, EU:C:2007:181, т. 31). Освен това според Съда обстоятелството, че националната правна уредба третира по-неблагоприятно чуждестранните лица, не може да се компенсира с факта, че в други ситуации същата правна уредба не ощетява чуждестранните лица в сравнение с местните лица (решение от 18 юли 2007 г., Lakebrink и Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, т. 23).

39 От подобно тълкуване следва, че евентуалното по-неблагоприятно третиране на дивидентите, плащани на чуждестранните пенсионни фондове през определена данъчна година, не може да бъде компенсирано с евентуалното им по-благоприятно третиране през други данъчни години.

40 Във всички случаи, както твърди Комисията, без да бъде опровергана по този въпрос от шведското правителство, приложимото законодателство не предвижда механизъм, който да гарантира, че данъчната тежест спрямо националните дивиденти, получавани от местните пенсионни фондове, ще бъде в крайна сметка идентична с тази спрямо дивидентите от същото естество, получавани от чуждестранните пенсионни фондове.

41 Оттук следва, че преценката за наличието на евентуално по-неблагоприятно третиране на дивидентите, плащани на чуждестранните пенсионни фондове, трябва да се извършва за всяка данъчна година поотделно.

42 Както обаче признава самото шведско правителство в точка 48 от писменото си становище, през годините, в които действителният доход от акциите е по-висок от фиксирания, съответстващ на доходността от държавните ценни книжа, какъвто би бил случаят по-специално при настоящото състояние на пазара, вместо данък върху дивидентите за чуждестранните пенсионни фондове е по-благоприятно да платят данък върху доходите, както той се прилага към местните пенсионни фондове.

43 Тази преценка се споделя по същество от запитващата юрисдикция, която уточнява, че предвид метода на изчисляване на облагаемата основа на данъка върху дохода от капитал, някои години резултатът от облагането би могъл да бъде по-благоприятен за акционерите местни лица, като други години е по-благоприятен за акционерите чуждестранни лица.

44 След като предвидената в данъчното законодателство на държава членка разлика в третирането като разглежданата в главното производство по отношение на данъчното облагане на дивидентите, плащани на местните пенсионни фондове, и данъчното облагане на дивидентите от същото естество, плащани на чуждестранните пенсионни фондове, може да доведе до по-голяма данъчна тежест спрямо дивидентите, плащани на последните фондове, в сравнение с данъчната тежест за местните пенсионни фондове, подобна разлика в третирането може да възпре такива чуждестранни пенсионни фондове да инвестират в тази държава членка и следователно представлява ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено от член 63 ДФЕС.

45 Съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС обаче 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.

46 Тази разпоредба, доколкото представлява изключение от основния принцип на свободно движение на капитали, трябва да се тълкува ограничително. Следователно тя не може да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което предвижда разграничение между данъкоплатците в зависимост от мястото, където пребиват, или от държавата членка, в която инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора за функционирането на ЕС. Всъщност самото изключение, предвидено в член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС, е ограничено от параграф 3 от същия член, който предвижда, че посочените в параграф 1 национални разпоредби „не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63“ (решение от 10 април 2014 г., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, т. 55 и 56, както и цитираната съдебна практика).

47 Следователно трябва да се прави разлика между случаите на различно третиране, които член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС разрешава, и случаите на дискриминация, забранени с параграф 3 от същия член. От практиката на Съда обаче следва, че за да може национално данъчно законодателство като разглежданото в главното производство да се счита за съвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, различното третиране трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обосновано с императивно съображение от общ интерес (вж. решение от 10 май 2012 г., Santander Asset Management SGIIC и др., C-338/11—C-347/11, EU:C:2012:286, т. 23 и цитираната съдебна практика).

48 Следва да се припомни, че сходството между трансгранично и вътрешно положение трябва да се проверява, като се държи сметка за преследваната от разглежданите национални разпоредби цел (решение от 8 ноември 2012 г., Комисия/Финландия, C-342/10, EU:C:2012:688, т. 36 и цитираната съдебна практика), както и за предмета и съдържанието на последните (вж. решение от 10 май 2012 г., Комисия/Естония, C-39/10, EU:C:2012:282, т. 51).

49 От друга страна, за да се прецени дали произтичащата от такава правна уредба разлика в третирането отразява обективна разлика в положенията, трябва да се вземат предвид само релевантните разграничителни критерии, установени от разглежданата правна уредба (решение от 10 май 2012 г., Santander Asset Management SGIIC и др., C-338/11—C-347/11, EU:C:2012:286, т. 28).

50 Както бе изтъкнато в точка 29 от настоящото решение, в случая разглежданата в делото по главното производство правна уредба установява разграничителен критерий, основан на мястото на установяване на получаващия дивидентите пенсионен фонд, като предвижда облагане на получаваните от чуждестранните пенсионни фондове дивиденти с данък при източника, а получаваните от местните пенсионни фондове — с данък върху дохода от капитал.

51 Ето защо следва да се провери дали с оглед на целта, предмета и съдържанието на разглежданата в главното производство правна уредба местните и чуждестранните пенсионни фондове се намират в сходно положение.

52 В това отношение следва да се подчертае, че данъчното облагане на местните пенсионни фондове има различен предмет в сравнение с това на чуждестранните пенсионни фондове. Така, докато при първите се облагат всички техни доходи, които се изчисляват въз основа на техните активи, намалени с техните задължения, към които се прилага фиксиран процент на доходност, независимо от действителното получаване на дивиденти в хода на съответната данъчна година, при вторите се облагат дивидентите, получени в Швеция през тази данъчна година.

53 Това е така, защото в рамките на пенсионната схема, част от която са пенсионните фондове, националната правна уредба относно данъчното облагане на тези фондове цели установяването на неутрално облагане, което е независимо от икономическия климат, свързан с различни видове активи, както и от всички съответни форми на пенсионни спестявания.

54 За да се постигне тази цел, всички активи на местните пенсионни фондове подлежат ежегодно на данъчно облагане с фиксиран размер, който отразява доходността на тези активи, независимо от получаването на генерирани от тези активи доходи, и в частност от получаването на дивиденти.

55 Подобно облагане на доходите на местните пенсионни фондове се извършва от Кралство Швеция в качеството му на държава на установяване на тези пенсионни фондове, която на това основание разполага с право да обложи техните световни доходи.

56 За сметка на това, що отнася до чуждестранните пенсионни фондове в Швеция, в съответствие със сключената с Кралство Нидерландия двустранна спогодба за избягване на двойното данъчно облагане Швеция разполага само с право на облагане на доходите, генерирани от активите на тези фондове, намиращи се на нейна територия. По този начин Кралство Швеция облага дивидентите, получавани от чуждестранните пенсионни фондове, в качеството си на държава на източника на дивидентите.

57 За сметка на това, когато по силата на посоченото споразумение Кралство Швеция не разполага с право да обложи намиращите се на негова територия активи на чуждестранен пенсионен фонд като разглежданите в главното производство, само притежаването на активи в Швеция не може да доведе до данъчно облагане в тази държава членка.

58 Така поради ограниченото право на облагане на Кралство Швеция по отношение на чуждестранните пенсионни фондове тази държава членка не може да обложи всички активи на тези пенсионни фондове.

59 При тези условия целта, преследвана от разглежданата в главното производство национална правна уредба, за прилагане на неутрално облагане, което е независимо от икономическия климат, свързан с различни видове активи, както и от всички съответни форми на пенсионни спестявания, която цел предполага, че пенсионните фондове се облагат върху всички свои активи, не може да бъде постигната по отношение на чуждестранните пенсионни фондове.

60 Тази цел, която предполага също така, че пенсионните фондове се облагат ежегодно и независимо от разпределянето на дивиденти, не може да бъде постигната и чрез облагането на дивидентите, получавани от чуждестранните пенсионни фондове, в съответствие с метода на облагане с фиксиран размер, като за изчисляване на дължимия данък се използва стойността на базовите активи, след като, както бе изложено в точки 56—58 от настоящото решение, във всеки случай чуждестранните пенсионни фондове могат да бъдат облагани само когато са им разпределени дивиденти.

61 Освен това, както по същество изтъква генералният адвокат в точки 32 и 33 от своето заключение, данъчният неутралитет по отношение на формата на инвестицията, която се цели с разглежданата в главното производство правна уредба, предполага облагане на целия инвестиран капитал на даден данъкоплатец, независимо от какво се състои неговият инвестиционен портфейл.

62 Подобна цел не може да бъде постигната в случая на чуждестранен фонд, при който на облагане в Швеция подлежат само доходите с източник от тази държава членка.

63 Ето защо следва да се приеме, че с оглед на преследваната от националната правна уредба цел, както и с оглед на нейния предмет и съдържание чуждестранните пенсионни фондове не се намират в сходно положение с това на местните пенсионни фондове.

64 На следващо място трябва да се припомни също, че макар прилагането към местните и чуждестранните пенсионни фондове на два различни метода на данъчно облагане в случая да е обосновано от разликата в положението на тези две категории данъчнозадължени лица, Съдът вече е постановил, че местните и чуждестранните лица са в сходно положение по отношение на оперативните разходи, пряко свързани с дейност, генерирала облагаеми в дадена държава членка доходи (решение от 17 септември 2015 г., Miljoen и др., C-10/14, C-14/14 и C-17/14, EU:C:2015:608, т. 57).

65 Поради това запитващата юрисдикция следва да провери дали методът на данъчно облагане, прилаган към местните пенсионни фондове, позволява чрез изчисляването на облагаемата основа при тези фондове, и по-специално чрез отчитането на техните задължения при изчисляването на капиталовата база, да се вземат предвид евентуалните оперативни разходи, пряко свързани с получаването на дивиденти, каквото становище, изглежда, застъпва PMT. Ако случаят е такъв, отчитането на подобни разходи трябва да бъде допуснато и за чуждестранните пенсионни фондове.

66 Предвид всички изложени съображения на преюдициалния въпрос трябва да се отговори, че член 63 ДФЕС следва да се тълкува в смисъл, че:

— допуска национална правна уредба, съгласно която дивиденти, разпределяни от дружество — местно лице, се облагат при източника, когато тези дивиденти се плащат на чуждестранен пенсионен фонд, а когато тези дивиденти се плащат на местен пенсионен фонд, те подлежат на облагане с данък с фиксиран размер, изчислен въз основа на фиктивен доход, като в дългосрочен план целта на това облагане е да съответства на облагането на всички доходи от капитал съгласно общия режим,

— при все това не допуска чуждестранните пенсионни фондове, получаващи дивиденти, да не могат да отчитат евентуалните оперативни разходи, пряко свързани с получаването на дивиденти, докато методът на изчисляване на облагаемата основа при местните пенсионни фондове предвижда подобно отчитане, което обстоятелство запитващата юрисдикция следва да провери.

По съдебните разноски

67 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 63 ДФЕС следва да се тълкува в смисъл, че:

— допуска национална правна уредба, съгласно която дивиденти, разпределяни от дружество — местно лице, се облагат при източника, когато тези дивиденти се плащат на чуждестранен пенсионен фонд, а когато тези дивиденти се плащат на местен пенсионен фонд, те подлежат на облагане с данък с фиксиран размер, изчислен въз основа на фиктивен доход, като в дългосрочен план целта на това облагане е да съответства на облагането на всички доходи от капитал съгласно общия режим,

— при все това не допуска чуждестранните пенсионни фондове, получаващи дивиденти, да не могат да отчитат евентуалните оперативни разходи, пряко свързани с получаването на дивиденти, докато методът на изчисляване на облагаемата основа при местните пенсионни фондове предвижда подобно отчитане, което обстоятелство запитващата юрисдикция следва да провери.

Подписи