

**Дело C-39/23**

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда**

**Дата на постъпване в Съда:**

26 януари 2023 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Швеция)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

24 януари 2023 г.

**Жалбоподатели:**

KEVA

Landskapet Ålands pensionsfond

Kyrkans Centralfond

**Ответник:**

Skatteverket

**Предмет на главното производство**

Право на възстановяване на шведски данък при източника върху дивидентите, изплатени от шведски дружества на установени във Финландия пенсионни институции.

**Предмет и правно основание на преюдициалното запитване**

Тълкуване на принципа на свободно движение на капитали по член 63 ДФЕС и на практиката на Съда на Европейския съюз с цел да се уточни дали облагането с данък при източника на дивидентите, изплащани на установени във Финландия пенсионни институции, е съвместимо с принципа на свободното движение на капитали; член 267 ДФЕС.

## Преюдициални въпроси

- 1) Означава ли облагането с данък при източника на дивидентите, изплатени от местни дружества на чуждестранни публични пенсионни институции, докато съответните дивиденди не се облагат с данък, ако постъпват в собствената държава чрез нейните общи пенсионни фондове, неблагоприятна разлика в третирането, водеща до по принцип забранено от член 63 ДФЕС ограничение на свободното движение на капитали?
- 2) Ако отговорът на първия въпрос е утвърдителен, какви критерии следва да се вземат предвид при преценката дали положението на чуждестранна публична пенсионна институция е обективно сходно с това на собствената държава и нейните общи пенсионни фондове?
- 3) Може ли да се счита, че евентуално ограничение е оправдано от императивни съображения от общ интерес?

## Релевантни разпоредби от правото на Съюза и практика на Съда

Членове 63—66 ДФЕС

Решение на Съда от 2 юни 2016 г., *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402), т. 44, 47, 48 и 63.

## Релевантни разпоредби на националното право

Kurongskattelagen (1970:624) (Закон (1970:624) за данъка върху дивидентите): членове 1, 4, 5 и 27

Inkomstskattelagen (1999:1229) (Закон (1999:1229) за данъка върху доходите): членове 3, 4, 7 и член 9, параграф 1 от глава 6, член 2, параграф 1 от глава 7, член 2, параграф 1 от глава 2

Lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (1996:1512) (Закон (1996:1512) относно спогодбата между скандинавските държави за избягване на двойното данъчно облагане, наричана по-нататък „данъчната спогодба между скандинавските държави“): член 10, параграф 3 и член 25.

## Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 Професионалното пенсионно осигуряване е законоустановено и задължително във Финландия. В основата на финландската система за професионално пенсионно осигуряване са вноските, които работодателят заплаща от името на заетото лице в пенсионна институция. Споровете в главното производство се отнасят до три пенсионни институции в рамките на тази пенсионна система — KEVA, Landskapet Ålands pensionsfond

(пенсионния фонд на провинция Оланд) и Kyrkans Centralfond (централния фонд на Църквата), които управляват или са управлявали средства по законоустановената схема за професионално пенсионно осигуряване.

- 2 KEVA отговаря за професионалното пенсионно осигуряване на заетите лица от общинския сектор и изпълнява също някои административни функции, включително изплащане на пенсии и събиране на пенсионно-осигурителни вноски. KEVA е публичноправно юридическо лице.
- 3 Landskapet Ålands pensionsfond отговаря за професионалното пенсионно осигуряване на заетите лица от провинция Оланд, но не изплаща пенсии. Той не е самостоятелно юридическо лице, а част от провинция Оланд. Активите на фонда са отделни от бюджета на провинцията.
- 4 До 1 януари 2016 г. Kyrkans Centralfond е бил пенсионна институция за заетите лица от Евангелската лутеранска църква във Финландия. Фондът е управлявал капитала на Църквата и за други цели, например финансова подкрепа на църковни общини. Фондът не е самостоятелно юридическо лице, а част от Евангелската лутеранска църква.
- 5 Що се отнася до данъчното облагане, KEVA е освободена от данъци във Финландия. Kyrkans Centralfond е фактически освободен от облагане с данък върху доходите във Финландия. Landskapet Ålands Pensionsfond е частично освободен от облагане във Финландия и не дължи данък върху дивидентите, изплащани от капиталови дружества.
- 6 Основната функция на шведските *allmänna pensionsfonderna* (общии пенсионни фондове, наричани по-нататък „общии пенсионни фондове“) е да управляват капитала, свързан с основаната на доходите пенсия за старост, която е част от шведската обща пенсионна схема на осигуряване за старост. Тя от своя страна е част от обществената система на задължително социално осигуряване. В качеството си на държавни органи общите пенсионни фондове са част от държавата. Следователно за тях се прилага установеният от държавата данъчен режим за освобождаване от данъци.
- 7 В периода от 2003 г. до 2016 г. трите финландски пенсионни институции са получавали дивиденди от установени в Швеция дружества. Дивидентите са подлежали на облагане с данък при източника в Швеция. Тъй като получените от пенсионните институции дивиденди не се облагат с данък във Финландия, шведският данък при източника не може да бъде приспаднат в съответствие с данъчната спогодба между скандинавските държави.
- 8 Пенсионните институции подават до Skatteverket (Данъчна администрация, Швеция) искания за възстановяване на шведския данък, удържан при източника, заедно с лихвите. В подкрепа на исканията си пенсионните институции изтъкват, че облагането с данък при източника е в противоречие с предвиденото в ДФЕС свободно движение на капитали, тъй като

положението им е сходно с това на общите пенсионни фондове, които са освободени от подоходен данък.

- 9 Skatteverket отхвърля исканията с мотива, че положението на тези пенсионни институции не е обективно сходно с това на шведските общи пенсионни фондове. Пенсионните институции обжалват отказа пред Förvaltningsrätten i Falun (Административен съд Фалун, Швеция). След това обжалват решението на този съд пред Kammarrätten i Sundsvall (Апелативен административен съд Сундсвал, Швеция) и накрая решението на второинстанционния съд — пред Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция).

### Основни доводи на страните

- 10 Пенсионните институции твърдят, че шведският режим на облагане с данък при източника на дивиденди, които финландските публичноправни пенсионни институции получават от Швеция, е в противоречие със свободното движение на капитали по член 63 ДФЕС. Финландските публичноправни пенсионни институции трябвало да се сравняват с шведските общи пенсионни фондове. Тъй като финландските пенсионни институции са освободени от финландски подоходен данък, те не могат да приспадат шведския данък при източника, удържан във Финландия. По този начин финландските публичноправни пенсионни институции били поставени в по-неблагоприятно положение в сравнение с шведските общи пенсионни фондове, което водело до ограничаване на предвиденото в ДФЕС свободно движение на капитали. Това ограничаване не можело да бъде обосновано.
- 11 Финландските публични пенсионни институции смятат, че трябва да бъдат равнопоставени на шведските общи пенсионни фондове. Шведската и финландската пенсионни системи имат един и същ вид правна организация и структура, финансират се по един и същ начин и имат едни и същи социална функция и цел. Освен това институциите на пенсионните системи функционират почти по един и същ начин. Така както шведските общи пенсионни фондове са част от шведската държава, така и Landskapet Ålands pensionsfond и Kurkans Centralfond са част съответно от провинция Оланд и Евангелската лутеранска църква. KEVA има собствена правосубектност, но това не пречи тя да бъде третирана по същия начин като общите пенсионни фондове, тъй като съпоставимостта трябва да се разглежда като цяло, т.е. въз основа на функцията и целта на институциите и дейностите, които те извършват.
- 12 Skatteverket (Данъчна администрация, Швеция) поддържа, че финландските пенсионни институции и шведските общи пенсионни фондове не се намират в обективно сходни положения. Общите пенсионни фондове не са самостоятелни правни субекти, а всеки орган е еманация на държавата като

правен субект. Следователно държавните органи не са самостоятелни правни субекти, а само част от правния субект на държавата. Дори ако се приемело, че финландските пенсионни институции и общите пенсионни фондове осъществяват дейността си при сходни условия по отношение на организацията, функциите и целта, не можело да се счита, че те се намират в обективно сходно положение по отношение на дейностите на държавата и целта на освобождаването на държавата от данъчно облагане.

- 13 Основанието за освобождаването на държавата от данъчно облагане се състояло във факта, че това облагане не носи постъпления в държавния бюджет, а изисквало значителни административни ресурси. Следователно целта на освобождаването от облагане била напълно различна от избягването или облекчаването на двойното данъчно облагане.

### **Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване**

- 14 Комисията образува производство за установяване на неизпълнение на задължения срещу Швеция и в мотивирано становище от 2 декември 2021 г. посочва, че данъчна схема, съгласно която дивидентите, изплащани на общите пенсионни фондове, не се облагат с данък в Швеция, докато дивидентите, изплащани на сходни публични пенсионни институции, установени в други държави членки, се облагат с данък при източника, е в противоречие с член 63 ДФЕС.
- 15 По дело С-252/14 Съдът постановява, че различното третиране на дивидентите, изплащани на местни и на чуждестранни пенсионни фондове, в резултат на което последните се облагат с по-висок данък, представлява по принцип забранено от член 63 ДФЕС ограничение на свободното движение на капитали. По това дело Съдът приема, че чуждестранните пенсионни фондове не се намират в сходно положение с това на местните пенсионни фондове.
- 16 Този случай обаче се е отнасял до частноправни субекти, а тъй като по настоящите дела става въпрос за публичноправни субекти, решението по дело С-252/14 не дава преки насоки.
- 17 Няма и друго решение на Съда, в което да се уточнява дали член 63 ДФЕС не допуска дивидентите, изплатени от местно дружество на чуждестранна публичноправна пенсионна институция, да се облагат с данък при източника, когато съответните дивиденти не се облагат с данък, ако постъпват в собствената държава чрез нейните общи пенсионни фондове.
- 18 Подвъпросите, които трябва да бъдат разгледани, са дали прилагането на шведските правила води до неблагоприятно различно третиране на чуждестранните пенсионни институции, ако в разглеждания случай тези положения са обективно сходни, и ако това е така, дали разликата в третирането е оправдана от императивни съображения от общ интерес.

- 19 Видно от позициите на страните и от кореспонденцията между Комисията и шведското правителство, съществуват различни подходи към разглеждането на тези въпроси. Така например, по въпроса дали е налице неблагоприятна разлика в третирането шведското правителство изтъква, че решението на държавата да не се облага с данък е просто инструмент за избягване на кръговия поток на държавните ресурси за финансиране на шведската система за социална сигурност. То не носело никаква реална финансова полза за държавата, тъй като същият резултат можел да се постигне с друг инструмент, например чрез разпределянето на държавни ресурси. Според шведското правителство различен подход би означавал на практика, че всякакво данъчно облагане на други държави членки би могло да бъде оспорено на основание на свободното движение на капитали, което според това правителство излиза извън обхвата на член 63 ДФЕС.
- 20 Комисията смята, че що се отнася до целта да се намали необходимостта на държавните органи да се разпределят данъците, които те биха били задължени да плащат, ако не бяха освободени, институциите, които са регулирани по същия начин и имат същата функция в други държави членки, са в обективно сходно положение с това на общите пенсионни фондове.
- 21 От друга страна, както изтъква шведското правителство, може да се твърди, че съгласно правото на Съюза не съществува общо задължение на държавите членки да допринасят взаимно за финансирането на системите си за социална сигурност. Не съществува положение, при което чуждестранна публична пенсионна институция би могла фактически да има същата функция като общите пенсионни фондове в шведската система за социална сигурност. Следователно чуждестранна публична пенсионна институция никога не може да се намира в положение, което да е обективно сходно с това на шведската държава и нейните общи пенсионни фондове.
- 22 Ако не бъде възприет подходът на шведското правителство, възниква и въпросът какво е необходимо, за да бъдат положенията сходни. В това отношение Комисията посочва, че публичните пенсионни институции на други държави членки се третират по-неблагоприятно, независимо от техните дейности и цели или от начина им на регулиране, организация и финансиране. Това може да се тълкува в смисъл, че според Комисията при преценката дали положенията са сходни следва да се вземат предвид именно фактори от този вид. Högsta förvaltningsdomstolen (Върховен административен съд, Швеция) иска да получи насоки дали именно тези критерии и/или други критерии следва да са определящи при тази преценка.
- 23 Възниква и въпросът дали сравнението трябва да бъде направено с шведската държава като такава или само с общите пенсионни фондове. Например, има ли значение за преценката в конкретния случай фактът, че финландските пенсионни институции изпълняват и някои други функции в сравнение с шведските общи пенсионни фондове? Общите пенсионни

фондове не отговарят за събирането на вноски за пенсионно осигуряване или за изплащането на пенсии, а единствената им задача е да управляват средствата по осигурителната схема за пенсии за старост, основани на доходите. Тези други функции обаче се изпълняват от други органи в Швеция, които също се ползват от освобождаването на държавата от данъчно облагане.

- 24 Що се отнася до въпроса дали евентуална разлика в третирането е оправдана от императивни съображения от общ интерес, следва да се отбележи, както посочва и Комисията, че Съдът последователно е отхвърлял възможността загубата на доходи или административните трудности да представляват валидни основания за ограничаване на свободното движение. От своя страна шведското правителство счита, че разликата в третирането е оправдана от необходимостта да се гарантират целта на шведската социална политика и нейното финансиране.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ