Věc C-287/23

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

4. května 2023

Předkládající soud:

Varchoven administrativen sad (Bulharsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

2. května 2023

Navrhovatelka v řízení o kasačním opravném prostředku:

„Entain Services (Bulgaria)“ EOOD

Odpůrce v řízení o kasačním opravném prostředku:

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite

---

USNESENÍ

Sofie 2. května 2023

Nejvyššího správního soudu ([Varchoven] administrativen sad) Bulharské republiky [*omissis*] ve správním řízení č. 10134/2022

Řízení bylo zahájeno na základě kasačního opravného prostředku podaného společností „Entain Services (Bulgaria)“ EOOD [*omissis*] proti rozsudku č. 3980/14.06.2022 vydaného ve správním řízení soudním č. 916/2022 Správním soudem Sofie-město (Administrativen sad Sofia-Grad), jímž byla v řízení podle článku 226 administrativno procesualen kodeks (správní řád, Bulharsko, dále jen „APK“) zamítnuta žaloba podaná touto společnosti. Tato žaloba byla namířena proti dodatečnému platebnímu výměru č. R-29002917004916–091–001/01.12.2017 vydanému orgány pro veřejné příjmy u Teritorialna direkcia na Nacionalnata agencia za prichodite Sofia (Územní ředitelství Národní agentury pro veřejné příjmy, Sofie), který byl opraven opravnými výměry č. P-29002917210282–003–001/07.12.2017 a č. P-29002917224182–003–002/22.12.2017 a rozhodnutím č. 264/19.02.2018, které přijal Direktor na

PRACOVNÍ DOKUMENT

Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prichodite (ředitel ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního zabezpečení“ Sofie při Ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy, Bulharsko), potvrzen v té části, v níž byly konstatovány další daňové povinnosti ve vztahu k dividendám a podílům na likvidačním zůstatku právnických osob za období od července do září 2012; od července do září 2013; od dubna do července 2014; od července do září 2015 a od dubna do června 2016 v celkové výši 546 721,82 Leva (BGN) a úroků ve výši 193 721,82 BGN.

Navrhovatelka v řízení o kasačním opravném prostředku (dále jen „navrhovatelka“) rozsudek napadla s odůvodněním, že v něm bylo nesprávně použito hmotné právo a že se soud při přijetí rozsudku dopustil závažných porušení soudních procesních pravidel a dostatečně rozsudek neodůvodnil (důvody kasačního opravného prostředku podle čl. 209 bodu 3 APK). Navrhuje, aby soud napadený rozsudek zrušil na základě podrobných úvah, které uvádí na podporu důvodů kasačního opravného prostředku [*omissis*]. Požaduje náhradu nákladů.

Odpůrce v řízení o kasačním opravném prostředku (dále jen „odpůrce“), ředitel ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního zabezpečení“ Sofie, považuje kasační opravný prostředek za neopodstatněný. Požaduje náhradu nákladů.

Státní zástupce státního zastupitelství při Nejvyšším správním soudu (Varchovna administrativna prokuratura) ve svém stanovisku uvádí, že kasační opravný prostředek není opodstatněný.

Předkládající soud rozhoduje o věci, která u něj byla zahájena a na níž se použijí ustanovení Smlouvy o fungování Evropské unie, jako soud, jehož rozhodnutí nelze napadnout, proto se na základě povinnosti vyplývající z článku 267 SFEU musí obrátit na Soudní dvůr Evropské unie a požádat jej o správný výklad těchto ustanovení.

Účastníci původního řízení

1.1 Žalobkyně a navrhovatelka: „Entain Services (Bulgaria)“ EOOD [*omissis*], dříve: „GVC Services (Bulgaria)“ EOOD

1.2 Žalovaný a odpůrce: Direktor na Direkcia „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prichodite (ředitel ředitelství „Opravné prostředky, daňová agenda a záležitosti sociálního zabezpečení“ Sofie při Ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy, Bulharsko)

1.3 Varchovna administrativna prokuratura (Státní zastupitelství při Nejvyšším správním soudu) Sofie [*omissis*].

PRACOVNÍ DOKUMENT

Unijní právo

2.1 Smlouva o fungování Evropské unie

Článek 49

V rámci níže uvedených ustanovení jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu na území jiného členského státu. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území jiného členského státu.

Svoboda usazování zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků, zejména společností ve smyslu čl. 54 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li kapitola o pohybu kapitálu jinak.

Článek 63

1. V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.

2. V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení plateb mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.

Článek 355

[...]

3. Ustanovení Smluv se vztahují i na evropská území, za jejichž zahraniční vztahy převzal odpovědnost členský stát.

2.2. Akt o přistoupení z roku 1972

Článek 28

Akty orgánů Společenství týkající se výrobků stanovených v příloze II Smlouvy o EHS a výrobků, které při dovozu do Společenství podléhají zvláštním pravidlům vzhledem k provádění společné zemědělské politiky, jakož i akty o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, se nepoužijí na Gibraltar, nestanoví-li Rada na návrh Komise jednomyslně jinak

2.3 Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států

Článek 2

Pro účely této směrnice se rozumí:

PRACOVNÍ DOKUMENT

a) „společností členského státu“ každá společnost, která:

i) má některou z forem uvedených v příloze I části A,

ii) je podle daňového práva některého členského státu pro daňové účely považována za daňového rezidenta tohoto členského státu a podle dohody o zamezení dvojího zdanění uzavřené s třetí zemí není pro daňové účely považována za daňového rezidenta mimo Unii,

iii) podléhá navíc bez možnosti volby nebo osvobození jedné z daní uvedených v příloze I části B nebo jakékoli jiné dani, která některou z těchto daní v budoucnu nahradí;

b) „stálou provozovnou“ trvale umístěné zařízení určené k podnikání, jež se nachází v členském státě a jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost společnosti jiného členského státu, pokud zisky z tohoto zařízení podléhají dani v členském státě, v němž se nachází, podle příslušné dvoustranné smlouvy o zdanění, nebo neexistuje-li taková smlouva, podle vnitrostátních právních předpisů.

Bulharské právo

3. Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (zákon o dani z příjmu právnických osob, dále jen „ZKPO“)

Daň z dividend a podílů na likvidačním zůstatku

Článek 194 (1) Srážkové dani podléhají dividendy a podíly na likvidačním zůstatku, které byly rozděleny (vyplaceny) vnitrostátními právnickými osobami následujícím osobám:

1. zahraničním právnickým osobám, s výjimkou případů, ve kterých bylo dividend zahraniční právnické osoby dosaženo vnitrostátní stálou provozovnou;

2. vnitrostátním právnickým osobám, které nejsou obchodníky, včetně obcí.

(2) Daň podle odstavce 1 je konečná a vybírá se srážkou od vnitrostátních právnických osob, které rozdělují dividendy nebo podíly na likvidačním zůstatku.

(3) Odstavec 1 se nepoužije v případě, že se dividendy a podíly na likvidačním zůstatku rozdělí mezi následující osoby nebo instituce:

1. tuzemská právnická osoba, která se jako zástupkyně státu podílí na základním kapitálu společnosti;

2. investiční fond;

3. [*omissis*] zahraniční právnická osoba, která je daňovým rezidentem v členském státě Evropské unie nebo v jiném smluvním státě Dohody

PRACOVNÍ DOKUMENT

o Evropském hospodářském prostoru s výjimkou případů skrytého rozdělení zisku.

4. Skutkové okolnosti a právní úvahy účastníků řízení ke zjištěnému skutkovému stavu:

4.1. Společnost „Bwin.party Services (Bulgaria)“ EOOD je ve výlučném vlastnictví společnosti PGB Limited – Gibraltar, která byla do 1. února 2016 ve vlastnictví společnosti Bwin Digital Entertainment PLC. K tomuto datu skupinu podniků posledně uvedené společnosti nabyla společnost GVC Holding PLC, veřejně obchodovatelná společnost založená na ostrově Man. Společnost „Bwin.party Services (Bulgaria)“ EOOD změnila rozhodnutím společnosti PGB Limited – Gibraltar ze dne 8. listopadu 2017 obchodní firmu z „Bwin.party Services (Bulgaria)“ EOOD na „GVC Services (Bulgaria)“ EOOD, aktuálně: „Entain Services (Bulgaria)“ EOOD. Společnost poskytuje služby v oblasti informačních technologií (IT služby).

4.2 Za každý rok mezi lety 2011 až 2016 společnost „Bwin.party Services (Bulgaria)“ EOOD přiznala a vyplácela mateřské společnosti PGB Limited – Gibraltar dividendy, aniž z nich podle článku 194 ZKPO srazila srážkovou daň a tuto odvedla, protože měla za to, že společnost PGB Limited – Gibraltar je možné považovat za zahraniční právnickou osobu, která je ve smyslu čl. 194 odst. 3 bodu 3 ZKPO daňovým rezidentem v členském státě Evropské unie.

4.3 Daňové orgány odmítly argumentaci společnosti, že se použije čl. 194 odst. 3 bod 3 ZKPO a že jsou tedy dividendy vyplácené mateřské společnosti osvobozeny od srážkové daně, s odkazem na směrnici 2011/96, protože ta se nepoužije na Gibraltar a na společnosti založené v Gibraltaru.

4.4 S ohledem na zvláštní status Gibraltaru byla v průběhu původního projednávání věci před Administrativním soudem Sofie – město (Administrativen sad Sofia-grad) předložena Soudnímu dvoru Evropské unie žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se dvěma předběžnými otázkami:

1. Musí být ustanovení čl. 2 písm. a) bodu i) směrnice 2011/96 ve spojení s ustanoveními její přílohy I části A písm. ab) vykládána v tom smyslu, že „společnostmi založenými podle práva Spojeného království“ se rozumí i společnosti založené v Gibraltaru?

2. Musí být ustanovení čl. 2 písm. a) bodu iii) směrnice 2011/96 ve spojení s ustanoveními její přílohy I části B [poslední odrážky] vykládána v tom smyslu, že „corporation tax ve Spojeném království“ se rozumí i korporační daň splatná v Gibraltaru?

4.5 Rozsudkem ze dne 2. dubna 2020 ve věci C-458/18 Soudní dvůr Evropské unie rozhodl:

PRACOVNÍ DOKUMENT

Článek 2 písm. a) body i) a iii) směrnice Rady 2011/96/EHS ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států ve spojení s přílohou I částí A písm. ab) a poslední odrážkou části B této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že pojmy „společnosti založené podle práva Spojeného království“ a „corporation tax ve Spojeném království“ obsažené v těchto ustanoveních se nevztahují na společnosti založené v Gibraltaru a podléhající tam korporační dani.

4.6 Rozsudek soudu prvního stupně

Správní soud Sofie – město (Administrativen sad Sofia-grad) měl za to, že podmínky pro osvobození od srážkové daně podle čl. 194 odst. 3 bodu 3 ZKPO nejsou splněny, protože příjemkyně dividendy, mateřská společnost, osoba usazená v Gibraltaru, není právnickou osobou, která je daňovým rezidentem v členském státě Evropské unie nebo jiném smluvním státě Dohody o evropském hospodářském prostoru. Podle čl. 194 odst. 1 bodu 1 ZKPO se dividendy, které byly rozděleny tuzemskou právnickou osobou ve prospěch osoby, která podle předložených dokladů má sídlo v Gibraltaru, zdaňují.

Podle názoru soudu prvního stupně není čl. 194 odst. 3 bod 3 ZKPO ve vztahu ke společnostem, které byly založeny v Gibraltaru, diskriminačním ustanovením. Soudy ani daňové orgány v Bulharsku jej nepoužívají nepřiměřeně.

4.7 Společnost „Entain Services (Bulgaria)“ EOOD tvrdí, že rozsudek soudu prvního stupně nezohlednil jednoznačná vodítka poskytnutá Soudním dvorem Evropské unie v rozsudku C-458/18 (bod 41) k výkladu unijního práva, totiž, že nepoužitelnost směrnice 2011/96 na společnosti založené v Gibraltaru neznamená, že dividendy vyplácené společnostem v Gibraltaru podléhají srážkové dani. Vnitrostátní soud byl upozorněn na skutečnost, že musí posoudit, zda zdanění dividendy, která byla vyplacena mateřské společnosti založené v Gibraltaru, představuje omezení svobody usazování a volného pohybu kapitálu, kterou zaručuje článek 49 resp. článek 63 SFEU, a – je-li tomu tak, zda je takové omezení odůvodněné.

5. Judikatura

5.1 O otázce, zda je zdanění dividend vyplácených společnosti založené v Gibraltaru srážkovou daní slučitelné s unijním právem, vnitrostátní soudy dosud nerozhodovaly.

5.2 Judikatura Soudního dvora Evropské unie

Usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. října 2017, C-192/16, Fischer, bod 26: „Zatřetí se články 49 a 63 SFEU – stejně jako článek 56 SFEU, o nějž se jednalo ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 13. června 2017, The Gibraltar Betting and Gaming Association (C- 591/15, EU:C:2017:449) – použijí na území Gibraltaru na základě čl. 355 bodu 3 SFEU. Vyloučení území Gibraltaru z použitelnosti unijních aktů v některých právních oblastech, stanovená Aktem

PRACOVNÍ DOKUMENT

o přistoupení z roku 1972, se totiž netýkají ani svobody usazování, ani volného pohybu kapitálu, jež jsou zakotveny v uvedených článcích 49 a 63 SFEU.“

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 13. června 2017, C-591/15, The Gibraltar Betting and Gaming Association, bod 30: „Odchylně od čl. 355 odst. 3 SFEU se na základě Aktu o přistoupení z roku 1972 unijní akty upravující určité oblasti unijního práva na Gibraltar nevztahují, přičemž se jedná o výjimky zavedené s ohledem na zvláštní právní situaci a zejména postavení tohoto území jako svobodného přístavu (v tomto ohledu viz rozsudek ze dne 21. července 2005, Komise v. Spojené království, C- 349/03, EU:C:2005:488, bod 41). Uvedené výjimky se však netýkají volného pohybu služeb upraveného v článku 56 SFEU.“

bod 31: „Z výše uvedeného vyplývá, že článek 56 SFEU se na Gibraltar na základě čl. 355 odst. 3 SFEU vztahuje.“

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. října 2014, Blanco a Fabretti, C-344/13 a C-367/13, bod 40: „Zjištění cílů, které vnitrostátní právní úprava skutečně sleduje, však spadá v rámci věci, která byla předložena Soudnímu dvoru na základě článku 267 SFEU, do pravomoci předkládajícího soudu. Předkládající soud kromě toho musí za současného zohlednění vodítek poskytnutých Soudním dvorem rovněž ověřit, zda omezení, která ukládá dotyčný členský stát, splňují podmínky přiměřenosti, které vyžaduje judikatura Soudního dvora (v tomto smyslu viz rozsudek Pfleger a další, EU:C:2014:281, body 47 a 48 a tam citovaná judikatura).“

6. Odůvodnění nezbytnosti předběžné otázky

6.1. Generální advokát G. Hogan ve svém stanovisku ze dne 24. října 2019 ve věci C-458/18 (body 51 až 53) zdůrazňuje, že zavádění vnitrostátních pravidel, která stanoví srážkovou daň na dividendy všech společností založených v Gibraltaru, aniž se přitom opírají o zvláštní důvod, představuje diskriminační omezení svobody usazování, která je zaručena článkem 49 SFEU. Již v úvodu svého stanoviska (bod 3) generální advokát G. Hogan upozorňuje na následující: „Pokud se [...] Soudní dvůr bude řídit mým výkladem pojmu ‚společnost členského státu‘ ve smyslu této směrnice, mám za to, že Soudní dvůr se nebude moci vyhnout diskusi o otázkách svobody usazování. Unijní právo nebrání zdanění výplaty dividend tam, kde transakce nespadá do oblasti působnosti směrnice 2011/96, ledaže by ustanovení přijaté členským státem za tímto účelem bylo samo o sobě v rozporu s volným pohybem zaručeným Smlouvou.“

V bodech 56 až 66 stanoviska generální advokát uvádí důvody, které mohou omezení stanovené členským státem odůvodňovat, totiž výlučně důvody veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti a veřejného zdraví, a z toho usuzuje, že obecné vyloučení z okruhu osvobozených osob na základě územního kritéria (například ve vztahu k Gibraltaru) představuje porušení svobod zaručených články 49 a 63 SFEU.

PRACOVNÍ DOKUMENT

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-458/18 se touto částí stanoviska generálního advokáta nezabýval, názor Soudního dvora na nastolené otázky, které mají pro spor v původní věci zásadní význam, proto není jasný.

6.2 Ustanovení čl. 194 odst. 3 bodu 3 ZKPO, podle kterého jsou dividendy vyplácené společnostem usazeným v některém členském státě Evropské unie osvobozeny od srážkové daně, bylo vyhlášeno v Daržaven vestnik (Úřední věstník) č. 69 z roku 2008 na základě návrhu předloženého Radou ministrů (Miniserski savet, Bulharsko) na změnu zakon za šetovodstvoto (zákon o účetnictví), v jehož § 6 přechodných a závěrečných ustanovení byla navržena změna článku 194 ZKPO, a vstoupilo v platnost 1. ledna 2009.

Změny ZKPO byly Radou ministrů navrženy na základě řízení o nesplnění povinnosti (AZ 2007/4333) vedeném Evropskou komisí proti Bulharsku pro porušení článků 56 a 43 Smlouvy o založení Evropského společenství (tisková zpráva IP/08/712 Komise z května 2008). Podle názoru Evropské komise představují odlišná pravidla pro zdanění dividend, které jsou vypláceny společnostem usazeným v tuzemsku resp. podnikům usazeným v členských státech, omezení volného pohybu kapitálu.

Podle odůvodnění návrhu zákona zavádí tyto změny ZKPO jednotnou daňovou úpravu pro osvobození společností usazených v tuzemsku a podniků v členských státech od zdanění dividend. Odůvodnění zahrnuje všechny podniky usazené v členských státech, aniž uvádí zvláštní důvody veřejného zájmu, které by odůvodňovaly nezbytnost vyloučit některé podniky v EU (například společnosti usazené v Gibraltaru) z právní úpravy osvobození dividend od daně.

6.3. Předkládající soud rozhoduje ve věci v posledním stupni a jeho rozhodnutí nelze napadnout. Soud má tedy za to, že s ohledem na nejasnosti a obtíže týkající se výkladu příslušných ustanovení práva Společenství musí využít postup spolupráce a předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, aby zabránil nesprávnému použití ustanovení práva Společenství a protichůdné judikatuře.

7. Předběžné otázky

7.1. Představuje vnitrostátní právní úprava a vnitrostátní výkladová praxe, podle níž se z dividend vyplácených společnostem usazeným v Gibraltaru vybírá daň srážkou přímo u zdroje (zatímco dividendy vyplácené společnostem usazeným v Bulharsku nebo v jiných členských státech jsou od srážkové daně osvobozeny, aniž tyto společnosti musí splnit jakékoliv podmínky), diskriminační omezení svobody usazování zaručené v unijním právu článkem 49 a volného pohybu kapitálu zaručeného v unijním právu článkem 63 SFEU?

7.2 V případě kladné odpovědi na první otázku, je toto diskriminační omezení slučitelné s unijním právem, pokud zákonodárce při přijímání dotčeného vnitrostátní právního ustanovení neuvedl žádné důvody veřejného pořádku,

PRACOVNÍ DOKUMENT

veřejné bezpečnosti nebo veřejného zdraví, které odůvodňují nezbytnost zavedení tohoto omezení ve vztahu ke společnostem usazeným v Gibraltaru?

Z těchto důvodů přijal Nejvyšší správní soud (Varchoven administrativen sad) na základě článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie [*omissis*] toto

USNESENÍ:

[*omissis*] Soudnímu dvoru Evropské unie se předkládají následující předběžné otázky:

1. Představuje vnitrostátní právní úprava a vnitrostátní výkladová praxe, podle níž se z dividend vyplácených společnostem usazeným v Gibraltaru vybírá daň srážkou přímo u zdroje (zatímco dividendy vyplácené společnostem se sídlem v Bulharsku nebo v jiných členských státech jsou od srážkové daně osvobozeny, aniž tyto společnosti musí splnit jakékoliv podmínky), diskriminační omezení svobody usazování zaručené v unijním právu článkem 49 a volného pohybu kapitálu zaručeného v unijním právu článkem 63 SFEU?

2. V případě kladné odpovědi na první otázku, je toto diskriminační omezení slučitelné s unijním právem, pokud zákonodárce při přijímání dotčeného vnitrostátní právního ustanovení neuvedl žádné důvody veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti nebo veřejného zdraví, které odůvodňují nezbytnost zavedení tohoto omezení ve vztahu ke společnostem usazeným v Gibraltaru?

[*omissis*]

PRACOVNÍ DOKUMENT