

Zadeva C-287/23**Predlog za sprejetje predhodne odločbe****Datum vložitve:**

4. maj 2023

Predložitveno sodišče:

Varhoven administrativen sad (Bolgarija)

Datum predložitvene odločbe:

2. maj 2023

Vlagateljica kasacijske pritožbe:

„Entain Services (Bulgaria)“ EOOD

Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo:

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

SKLEP**Sofija, 2. maj 2023**

Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) Republike Bolgarije [...] (ni prevedeno) v upravnem postopku št. 10134/2022

Postopek se je začel na podlagi kasacijske pritožbe, ki jo je družba „Entain Services (Bulgaria)“ EOOD [...] (ni prevedeno) vložila zoper sodbo št. 3980/14.6.2022 Administrativen sad Sofia-Grad (upravno sodišče mesta Sofija, Bolgarija), izdano v upravnem sporu št. 916/2022, s katero je bila v postopku na podlagi člena 226 Administrativno protsesualen kodeks (zakon o upravnem postopku, Bolgarija, v nadaljevanju: APK) zavrnjena tožba te družbe. Ta tožba je bila vložena zoper odločbo o odmeri davka št. R-29002917004916-091-001/01.12.2017, ki so jo izdali organi za prihodke pri Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Sofia (območni direktorat v Sofiji nacionalne agencije za prihodke) in ki je bila z odločbama o popravku odmere davka št. P-29002917210282-003-001/07.12.2017 in št. P-29002917224182-003-002/22.12.2017 popravljena ter z odločbo št. 264/19.02.2018, ki jo je izdal

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravljenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialnega zavarovanja v Sofiji pri centralni upravi nacionalne agencije za prihodke, Bolgarija), potrjena v delu, v katerem so bile ugotovljene dodatne davčne obveznosti glede dividend in likvidacijskih presežkov pravnih oseb za davčna obdobja od julija do septembra 2012; od julija do septembra 2013; od aprila do julija 2014; od julija do septembra 2015 in od aprila do junija 2016 v skupni višini 546.721,82 leva (BGN) ter obresti v višini 193.721,82 BGN.

Vlagateljica kasacijske pritožbe je izpodbijala sodbo z obrazložitvijo, da je bilo v njej napačno uporabljeno materialno pravo in da je bila sodba izdana na podlagi bistvenih kršitev določb o sodnem postopku ter da ni zadostno obrazložena (razlogi za kasacijsko pritožbo na podlagi člena 209, točka 3, APK). Predlaga, naj se izpodbijana sodba zaradi podrobnih preudarkov, ki jih zatrjuje v podporo obrazložitvi v kasacijski pritožbi, razveljavi [...] (ni prevedeno). Priglaša stroške.

Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo, direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialnega zavarovanja v Sofiji, meni, da je kasacijska pritožba neutemeljena. Priglaša stroške.

Državni odvetnik Varhovna administrativna prokuratura (državno odvetništvo pri vrhovnem upravnem sodišču, Bolgarija) v svojih sklepnih predlogih navaja, da je kasacijska pritožba neutemeljena.

Predložitveno sodišče odloča o sporu, ki poteka pred njim in za katerega se uporabljajo določbe Pogodbe o delovanju Evropske unije, kot sodišče, zoper odločitev katerega ni pravnega sredstva, tako da mora zaradi pravilne razlage teh določb v skladu z obveznostjo iz člena 267 PDEU pri Sodišču Evropske unije vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe.

Stranke postopka v glavni stvari

1.1 Tožeča stranka in vlagateljica kasacijske pritožbe: „Entain Services (Bulgaria)“ EOOD [...] (ni prevedeno), prej: „GVC Services (Bulgaria)“ EOOD

1.2 Tožena stranka in nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo: Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravljenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in davčne prakse ter prakse na področju socialnega zavarovanja v Sofiji pri centralni upravi nacionalne agencije za prihodke, Bolgarija)

1.3 Varhovna administrativna prokuratura (državno odvetništvo pri vrhovnem upravnem sodišču) v Sofiji [...] (ni prevedeno).

Pravo Unije

2.1 Pogodba o delovanju Evropske unije

Člen 49

V okviru določb, navedenih v nadaljevanju, se omejitve glede pravice do ustanavljanja za državljane ene države članice na ozemlju druge države članice prepovejo. Ta prepoved se uporablja tudi za omejitve pri ustanavljanju agencij, podružnic ali hčerinskih družb državljanov katere koli države članice s sedežem na ozemlju katere koli države članice.

Pravica do ustanavljanja zajema pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij, zlasti družb ali podjetij iz drugega odstavka člena 54, pod pogoji, ki jih ob upoštevanju določb poglavja o kapitalu za svoje državljane določa zakonodaja države, v kateri se taka ustanovitev izvede.

Člen 63

1. V okviru določb tega poglavja so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.

2. V okviru določb tega poglavja so prepovedane vse omejitve plačil med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.

Člen 355

[...]

3. Določbe Pogodb se uporabljajo za evropska ozemlja, za katerih zunanje odnose je odgovorna država članica.

2.2 Akt o pristopu iz leta 1972

Člen 28

Akti institucij Skupnosti, ki se nanašajo na proizvode iz Priloge II Pogodbe EGS in na proizvode, za katere se zaradi izvajanja skupne kmetijske politike pri uvozu v Skupnost uporabljajo posebna pravila, kot tudi akti o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih, se ne uporabljajo za Gibraltar, razen če Svet na predlog Komisije soglasno ne odloči drugače.

2.3 Direktiva Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic

Člen 2

V tej direktivi:

- (a) „družba države članice“ pomeni vsako družbo, ki:
 - (i) ima eno od oblik, naštetih v delu A Priloge I;

(ii) se v skladu z davčno zakonodajo države članice šteje za davčne namene za rezidenta te države članice in se pod pogoji sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, sklenjenem s tretjo državo, ne šteje za rezidenta za davčne namene zunaj Unije;

(iii) je poleg tega zavezanec za enega od davkov, naštetih v delu B Priloge I, brez možnosti izbire ali oprostitve, ali za kateri koli drugi davek, ki lahko nadomesti navedene davke.

(b) „stalna poslovna enota“ pomeni stalno mesto poslovanja, ki se nahaja v državi članici in preko katerega delno ali v celoti poteka poslovanje družbe iz druge države članice, v kolikor je dobiček tega mesta poslovanja zavezan plačilu davka v državi članici, v kateri se nahaja, na podlagi ustreznega dvostranskega davčnega sporazuma ali, če tak sporazum ne obstaja, na podlagi nacionalne zakonodaje.

Bolgarsko pravo

3. Zakon za korporativno podohodno oblagane (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, v nadaljevanju: ZKPO)

Davek na dividende in likvidacijske presežke

Člen 194(1) Z davkom, ki se odtegne pri viru, so obdavčene dividende in likvidacijski presežki, ki jih pravne osebe rezidentke izplačajo (nakažejo) v korist teh oseb:

1. tujih pravnih oseb, z izjemo primerov, v katerih so bile dividende s strani tuje pravne osebe prejete prek stalne poslovne enote na nacionalnem ozemlju;

2. pravnih oseb rezidentk, ki niso trgovci, vključno z občinami.

(2) Davek iz odstavka 1 je dokončen in ga odtegnejo pravne osebe rezidentke, ki izplačajo dividende ali likvidacijske presežke.

(3) Odstavek 1 se ne uporablja, če se dividende in likvidacijski presežki izplačajo:

1. pravni osebi rezidentki, ki je kot zastopnica države udeležena v kapitalu družbe;

2. investicijskim skladom;

3. [...] (ni prevedeno) tuji pravni osebi, ki je davčni rezident v državi članici Evropske unije ali drugi državi pogodbenici Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru, razen v primerih prikrite razdelitve dobička.

4. Dejansko stanje in pravna utemeljitev strank v zvezi z ugotovljenim dejanskim stanjem:

4.1 Družba „Bwin.party Services (Bulgaria)“ EOOD je v izključni lasti družbe PGB Limited – Gibraltar, ki pa je bila do 1. februarja 2016 v lasti družbe Bwin Digital Entertainment PLC. Takrat je skupino zadnjenavedene družbe kupila družba GVC Holding PLC, družba, s katero se javno trguje in je bila ustanovljena na Otoku Man. Družba „Bwin.party Services (Bulgaria)“ EOOD je s sklepom družbe PGB Limited – Gibraltar z dne 8. novembra 2017 spremenila ime podjetja z „Bwin.party Services (Bulgaria)“ EOOD na „GVC Services (Bulgaria)“ EOOD, zdaj: „Entain Services (Bulgaria)“ EOOD. Družba opravlja storitve na področju informacijske tehnologije (storitve IT).

4.2 Družba „Bwin.party Services (Bulgaria)“ EOOD je matični družbi PGB Limited – Gibraltar za vsako leto v obdobju 2011–2016 dodelila in izplačala dividende, ne da bi od njih v skladu s členom 194 ZKPO odtegnila in plačala davek, saj je menila, da je mogoče družbo PGB Limited – Gibraltar šteti za tujo pravno osebo, ki je davčna rezidentka v državi članici Evropske unije v smislu člena 194(3), točka 3, ZKPO.

4.3 Davčni organi so zavrnil trditve družbe, da se uporablja člen 194(3), točka 3, ZKPO in so tako dividende, izplačane matični družbi, oproščene davka, ki se odtegne pri viru, pri čemer so se sklicevali na Direktivo 2011/96, saj se ta ne uporablja za Gibraltar in družbe, ustanovljene v njem.

4.4 Pri prvi obravnavi spora pred Administrativen sad Sofia-grad (upravno sodišče mesta Sofija) je bil glede posebnega statusa Gibraltarja pri Sodišču Evropske unije vložen predlog za sprejetje predhodne odločbe z dvema vprašanjema za predhodno odločanje:

1. Ali je treba člen 2(a)(i) Direktive 2011/96, v povezavi s Prilogo I, del A, točka (ab), k Direktivi 2011/96 razlagati tako, da opredelitev „družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo Združenega kraljestva“, zajema tudi družbe, ustanovljene v Gibraltarju?

2. Ali je treba člen 2(a)(iii) Direktive 2011/96, v povezavi s Prilogo I, del B, zadnja alineja, k Direktivi 2011/96 razlagati tako, da opredelitev „corporation tax v Združenem kraljestvu“ zajema tudi davek od dohodkov pravnih oseb, ki ga je treba plačati v Gibraltarju?

4.5 Sodišče Evropske unije je s sodbo z dne 2. aprila 2020 v zadevi C-458/18 odločilo:

Člen 2(a)(i) in (iii) Direktive Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic v povezavi s Prilogo I, del A, točka (ab), in del B, zadnja alineja, k tej direktivi je treba razlagati tako, da se pojma „družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo Združenega kraljestva“, in „corporation tax v Združenem kraljestvu“, navedena v teh določbah, ne nanašata na družbe, ustanovljene v Gibraltarju, ki so tam zavezane za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb.

4.6 Prvostopenjska sodba

Administrativen sad Sofia-grad (upravno sodišče mesta Sofija) je zavzelo stališče, da pogoj za oprostitev od davka, ki se odtegne pri viru, v skladu s členom 194(3), točka 3, ZKPO ni izpolnjen, ker prejemnica dividende, matična družba, oseba s sedežem v Gibraltarju, ni pravna oseba, ki je davčni rezident v državi članici Evropske unije ali drugi državi pogodbenici Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru. V skladu s členom 194(1), točka 1, ZKPO naj bi se dividende, ki jih pravna oseba rezidentka izplača v korist osebe, ki ima na podlagi predloženih potrdil sedež v Gibraltarju, obdavčile.

Prvostopenjsko sodišče meni, da člen 194(3), točka 3, ZKPO ni diskriminatorna določba za družbe, ki so bile ustanovljene v Gibraltarju. Tega člena naj sodišča in davčni organi v Bolgariji tudi ne bi uporabljali nesorazmerno.

4.7 Družba „Entain Services (Bulgaria)“ EOOD trdi, da v sodbi prvostopenjskega sodišča niso upoštevana jasna navodila Sodišča Evropske unije iz sodbe C-458/18 (točka 41) glede razlage prava Unije, in sicer, da to, da se Direktiva 2011/96 ne uporablja za družbe, ustanovljene v Gibraltarju, ne pomeni, da so dividende, ki se izplačajo družbam v Gibraltarju, predmet obdavčitve z davkom, ki se odtegne pri viru. Nacionalno sodišče naj bi bilo opozorjeno, da mora preizkusiti, ali obdavčitev dividende, ki je bila izplačana matični družbi, ustanovljeni v Gibraltarju, pomeni omejitev pravice do ustanavljanja ali prostega pretoka kapitala, ki sta zagotovljena na podlagi člena 49 oziroma člena 63 PDEU, in, če je odgovor pritrdilen, ali je taka omejitev upravičena.

5. Sodna praksa

5.1 Nacionalna sodišča še niso odločala o vprašanju, ali je obdavčitev dividend, ki se izplačajo matični družbi, ustanovljeni v Gibraltarju, z davkom, ki se odtegne pri viru, združljiva s pravom Unije.

5.2 Sodna praksa Sodišča Evropske unije

Sklep Sodišča Evropske unije z dne 12. oktobra 2017, C-192/16, Fisher, točka 26: „Tretjič, člena 49 in 63 PDEU se tako kot člen 56 PDEU, ki je bil predmet zadeve, v kateri je bila izdana sodba z dne 13. junija 2017, The Gibraltar Betting and Gaming Association (C- 591/15, EU:C:2017:449), uporabljata na ozemlju Gibraltarja na podlagi člena 355, točka 3, PDEU. Izključitve ozemlja Gibraltarja s področja uporabe aktov Unije na nekaterih pravnih področjih, določenih z Aktom o pristopu iz leta 1972, se namreč ne nanašajo niti na svobodo ustanavljanja niti na prosti pretok kapitala, določena v navedenih členih 49 in 63 PDEU.“

Sodba Sodišča Evropske unije z dne 13. junija 2017, C-591/15, The Gibraltar Betting and Gaming Association, točka 30: „Z odstopanjem od člena 355, točka 3, PDEU je Gibraltar v skladu z Aktom o pristopu iz leta 1972 izključen s področja uporabe aktov Unije na nekaterih področjih prava Unije, pri čemer so bile te izključitve uvedene ob upoštevanju posebnega pravnega položaja in zlasti statusa

prostega pristanišča tega ozemlja (glej v tem smislu sodbo z dne 21. julija 2005, Komisija/Združeno kraljestvo, C- 349/03, EU:C:2005:488, točka 41). Vendar se navedene izključitve ne nanašajo na svobodo opravljanja storitev iz člena 56 PDEU.“

Točka 31: „Iz navedenega izhaja, da se člen 56 PDEU v skladu s členom 355, točka 3, PDEU za Gibraltar uporablja.“

Sodba Sodišča Evropske unije z dne 22. oktobra 2014, Blanco in Fabretti, C-344/13 in C-367/13, točka 40: „Vendar spada opredelitev ciljev, ki jim dejansko sledi nacionalna ureditev, v okviru zadeve, ki je Sodišču predložena na podlagi člena 267 PDEU, v pristojnost predložitvenega sodišča. Še več, predložitveno sodišče mora ob upoštevanju navedb Sodišča tudi preveriti, ali omejitve, ki jih določa zadevna država članica, izpolnjujejo pogoje glede njihove sorazmernosti, ki izhajajo iz sodne prakse Sodišča (glej v tem smislu sodbo Pflieger in drugi, EU:C:2014:281, točki 47 in 48 ter navedena sodna praksa).“

6. Obrazložitev potrebnosti predložitve

6.1 Generalni pravobranilec G. Hogan v sklepnih predlogih z dne 24. oktobra 2019 v zadevi C-458/18 (točke od 51 do 53) poudarja, da uvedba nacionalne zakonodaje, ki določa plačilo davka, ki se odtegne pri viru, od dividend za vse družbe, ustanovljene v Gibraltarju, ne da bi za to obstajal kakšen poseben razlog, pomeni diskriminatorno omejitev svobode opravljanja storitev, kot jo zagotavlja člen 49 PDEU. Generalni pravobranilec G. Hogan že v uvodu sklepnih predlogov (v točki 3) opozarja: „[...] menim, da se Sodišče, če bo sledilo moji razlagi pojma ‚družba države članice‘ v smislu navedene direktive, ne bo moglo izogniti razpravi o vprašanjih, povezanih s svobodo ustanavljanja. Pravo Unije namreč ne preprečuje obdavčitve izplačil dividend, če takšne transakcije ne spadajo na področje uporabe Direktive 2011/96, razen če je določba, ki jo v ta namen sprejme država članica, sama po sebi v nasprotju z načelom prostega pretoka, ki ga zagotavlja Pogodba.“

V točkah od 56 do 66 sklepnih predlogov so predstavljeni možni razlogi, s katerimi je mogoče upravičiti omejitve države članice, in sicer zgolj razlogi javnega reda, javne varnosti ali javnega zdravja, generalni pravobranilec pa ugotavlja, da splošna izključitev iz kroga oproščenih oseb na podlagi merila teritorialnosti (na primer Gibraltarja) pomeni kršitev svoboščin, ki jih zagotavljata člena 49 in 63 PDEU.

Ta del sklepnih predlogov generalnega pravobranilca v sodbi Sodišča Evropske unije v zadevi C-458/18 ni bil obravnavan, zato ni jasno, kakšno je stališče Sodišča v zvezi s postavljenimi vprašanji, ki so bistvena za spor o glavni stvari.

6.2 Določba člena 194(3), točka 3, ZKPO, v skladu s katero so dividende, ki se izplačujejo družbam, ki so davčne rezidentke v državi članici Evropske unije, oproščene davka, ki se odtegne pri viru, je bila na podlagi osnutka zakona Ministerski svet (svet ministrov, Bolgarija) o spremembi Zakon za

schetovodstvoto (zakon o knjigovodstvu), v členu 6 prehodnih in končnih določb katerega je bila predlagana sprememba člena 194 ZKPO, objavljena v Darzhaven vestnik (uradni list) št. 69 iz leta 2008 in velja od 1. januarja 2009.

Razlog za spremembe ZKPO, ki jih je predlagal svet ministrov, je bil postopek zaradi neizpolnitve obveznosti (številka zadeve 2007/4333), ki ga je Evropska komisija začela proti Bolgariji zaradi kršitve členov 56 in 43 Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti (sporočilo za javnost Komisije št. IP/08/712, maj 2008). Stališče Evropske komisije je, da različna ureditev obdavčitve dividend, ki se izplačujejo družbam s sedežem na nacionalnem ozemlju oziroma družbam s sedežem v državah članicah, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala.

V skladu z obrazložitvijo osnutka zakona se s spremembami ZKPO uvaja enotna davčna ureditev za oprostitev družb s sedežem na nacionalnem ozemlju in družb iz držav članic od davka od dividend. Obrazložitev, brez navedbe posebnih razlogov javnega interesa, zajema vse družbe s sedežem v državah članicah, ki bi upravičile nujnost izključitve nekaterih podjetij v EU (kot na primer družb s sedežem v Gibraltarju) iz ureditve za oprostitev od davka od dividend.

6.3 Predložitveno sodišče odloča o sporu kot sodišče, zoper odločitev katerega ni pravnega sredstva. Zato meni, da je glede na nejasnosti in težave v zvezi z razlago upoštevni določb Skupnosti zavezano uporabiti postopek sodelovanja in Sodišču predložiti vprašanja za predhodno odločanje, da bi preprečilo napačno uporabo določb Skupnosti in protislovno sodno prakso.

7. Vprašanja za predhodno odločanje

7.1 Ali nacionalna ureditev in nacionalna praksa razlage, v skladu s katerima se dividende, ki se izplačajo družbam s sedežem v Gibraltarju, obdavčijo z davkom, ki se odtegne pri viru (medtem ko so dividende, ki se izplačajo družbam s sedežem v Bolgariji ali v drugih državah članicah, ne da bi morale te družbe izpolnjevati kakršni koli pogoj, oproščene davka, ki se odtegne pri viru), pomenita diskriminatorno omejitev pravice do ustanavljanja na podlagi člena 49 PDEU in prostega pretoka kapitala na podlagi člena 63 PDEU, ki ju zagotavlja pravo Unije?

7.2 Ali je – v primeru pritrdilnega odgovora na prvo vprašanje – ta diskriminatorna omejitev združljiva s pravom Unije, če zakonodajalec ob sprejetju ustrezne nacionalne določbe ni zatrjeval nobenih razlogov javnega reda, javne varnosti ali javnega zdravja, ki bi upravičevali potrebnost uvedbe teh omejitev za družbe s sedežem v Gibraltarju?

Glede na navedeno je Varhoven Administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) na podlagi člena 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije [...] (ni prevedeno)

SKLENILO:

[...] (ni prevedeno) Sodišču Evropske unije se v predhodno odločanje predložita ti vprašanja:

1. Ali nacionalna ureditev in nacionalna praksa razlage, v skladu s katerima se dividende, ki se izplačajo družbam s sedežem v Gibraltarju, obdavčijo z davkom, ki se odtegne pri viru (medtem ko so dividende, ki se izplačajo družbam s sedežem v Bolgariji ali v drugih državah članicah, ne da bi morale te družbe izpolnjevati kakršni koli pogoj, oproščene davka, ki se odtegne pri viru), pomenita diskriminatorno omejitev pravice do ustanavljanja na podlagi člena 49 PDEU in prostega pretoka kapitala na podlagi člena 63 PDEU, ki ju zagotavlja pravo Unije?

2. Ali je – v primeru pritrdilnega odgovora na prvo vprašanje – ta diskriminatorna omejitev združljiva s pravom Unije, če zakonodajalec ob sprejetju ustrezne nacionalne določbe ni zatrjeval nobenih razlogov javnega reda, javne varnosti ali javnega zdravja, ki bi upravičevali potrebnost uvedbe teh omejitev za družbe s sedežem v Gibraltarju?

[...] (ni prevedeno)

DELOVNI DOKUMENT