



Публикуван номер	:	C-287/23
Номер на доказателството	:	1
Регистрационен номер	:	1256607
Дата на подаване	:	04/05/2023
Дата на вписване в регистъра	:	05/05/2023
Вид на доказателството	:	Преюдициално запитване
<hr/>		
Номер на подаване чрез e-Curia	:	Доказателство DC187023
Номер на файл	:	2
Подател	:	Stoyanov Georgi (J361392)

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

София, 02.05.2023 г.

Върховният административен съд на Република България - Първо отделение, в закрито заседание в състав:

ПРЕДСЕДАТЕЛ: МИЛЕНА ЗЛАТКОВА

ЧЛЕНОВЕ: БЛАГОВЕСТА ЛИПЧЕВА
ПОЛИНА ЯКИМОВА

при секретар
на прокурора
от съдията
по административно дело № 10134 / 2022 г.

ПОЛИНА ЯКИМОВА

и с участието
изслуша докладваното

Производството е образувано по касационната жалба на „Ентейн Сървисиз /България“ ЕООД, ЕИК: 131455940, гр. София, бул. „Никола Вапцаров“ № 55, чрез адв. Йорданов, срещу Решение № 3980/14.06.2022 г., постановено по адм. дело № 916/2022 г. по описа на Административен съд София-град, с което, в производство по чл. 226 от Административно процесуалния кодекс /АПК/, е отхвърлена жалбата на дружеството срещу Ревизионен акт /РА/ № Р-29002917004916-091-001/01.12.2017 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП - София, поправен с РАПРА № П-29002917210282-003-001/07.12.2017 г. и с РАПРА № П- 29002917224182-003-002/22.12.2017 г., потвърден с Решение № 264/19.02.2018 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" /ОДОП/ София при ЦУ на НАП в частта на установените допълнителни задължения за данък върху дивидентите и ликвидационните дялове на юридически лица за данъчни периоди от месец юли 2012 г. до месец септември 2012 г.; от месец юли 2013 г. до месец септември 2013 г.; от месец април 2014 г. до месец юли 2014 г.; от месец юли 2015 г. до месец септември 2015 г. и от месец април 2016 г. до месец юни 2016 г. в общ размер на 546 721,82 лв. и лихви 193 721,82 лв.

Касационният жалбоподател обжалва съдебното решение като постановено при неправилно прилагане на материалния закон, съществени нарушения на съдопроизводствените правила и необоснованост - касационни основания по чл. 209, т. 3 от Административнопроцесуалния кодекс (АПК). Иска да бъде отменено обжалваното решение по подробни съображения в подкрепа на заявените касационни основания, изложени в касационната жалба, която се поддържа в открито съдебно заседание от адв. Йорданов и адв. Йорданова. Претендира разноски.

Ответникът по касационната жалба, директорът на дирекция „ОДОП“ София, оспорва нейната основателност. Претендира разноски.

Прокурорът от Върховна административна прокуратура дава заключение за неоснователност на касационната жалба.

Настоящият съдебен състав разглежда висящия пред него спор, за който са приложими норми от Договора за Функциониране на Европейския съюз, като съдебна инстанция, чието решение не подлежи на обжалване, поради което за правилното им тълкуване в изпълнение на задължението по чл. 267 от Договора за Функциониране на Европейския съюз, трябва да сезира СЕС.

Страни по делото

1.1 Касационен жалбоподател и жалбоподател в първоинстанционното производство - „Ентейн Сървисиз /България/“ ЕООД, гр. София, бул. „Никола Вапцаров“ №55 с предходно наименование „Джи Ви Си Сървисиз /България/“ ЕООД

1.2 Ответник в касационното и в първоинстанционното производство - директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция а приходите

1.3 Върховна административна прокуратура, гр. София, бул. „Александър Стамболийски“ № 18.

Право на Съюза

2.1 Договор за Функциониране на Европейския съюз

Член 49

В рамките на следващите разпоредби ограниченията върху свободата на установяване на граждани на държава-членка на територията на друга държава-членка се забраняват. Тази забрана се прилага също и по отношение на ограниченията за създаване на търговски представителства, клонове или дъщерни дружества от граждани на всяка държава-членка, установили се на територията на друга държава-членка.

Свободата на установяване включва правото на достъп до и упражняване на дейност като самостоятелно заето лице, както и да се създават и ръководят предприятия, в частност дружества по смисъла на член 54, втора алинея при условията, определени от правото на държавата, където се извършва установяването за нейните собствени граждани, при спазването на разпоредбите на главата относно капиталите.

Член 63

1. В рамките на разпоредбите на настоящата глава, всички ограничения върху движението на капитали между държавите-членки и между държавите-членки и трети страни се забраняват.

2. В рамките на разпоредбите на настоящата глава всички ограничения върху плащанията между държавите-членки и между държавите-членки и трети страни се забраняват.

Член 355

.....

т. 3 Разпоредбите на Договорите се прилагат към европейските територии, за чиито външни отношения отговаря държава-членка

2.2. Актът за присъединяване от 1972 г.

Член 28

68

Актовете на институциите на Общността относно стоките от приложение II към Договора за ЕИО и стоките, подчинени на специални разпоредби при внос в Общността, като следствие от привеждането в действие на Общата селскостопанска политика, както и актовете в областта на хармонизиране на законодателството на държавите-членки относно данъка върху оборота не се прилагат по отношение на Гибралтар, освен ако Съветът не приеме друго решение с единодушие, въз основа на предложение на Комисията

2.3 Директива 2011/96 на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави-членки

Член 2

За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

а) „дружество от държава-членка“ означава всяко дружество, което:

i) има една от формите, изброени в приложение I, част А;

ii) съгласно данъчното законодателство на дадена държава членка се счита за регистрирано в нея за данъчни цели и според условията на споразумение за избягване на двойното данъчно облагане, сключено с трета държава, не се смята за регистрирано за данъчни цели извън територията на Съюза;

iii) освен това подлежи на облагане с един от данъците, изброени в приложение I, част Б, без възможност за избор или за освобождаване от задължение за плащане, или с друг данък, който замества някой от тези данъци;

б) „място на стопанска дейност“ означава установеното място на стопанска дейност в държава-членка, откъдето се извършва цялата или част от дейността на дружество от друга държава-членка, доколкото печалбите, реализирани в това място на дейност, подлежат на данъчно облагане с данъци в държавата-членка по местонахождение по силата на съответните двустранни данъчни спогодби или, при отсъствие на такива, в съответствие с националното право.

Национално българското право

3. Закон за корпоративното подоходно облагане

Данък, удържан при доходи от дивиденди и ликвидационни дялове

Чл. 194. (1) С данък при източника се облагат дивидентите и ликвидационните дялове, разпределени (персонифицирани) от местни юридически лица в полза на:

1. чуждестранни юридически лица, с изключение на случаите, когато дивидентите се реализират от чуждестранно юридическо лице чрез място на стопанска дейност в страната;

2. местни юридически лица, които не са търговци, включително на общини.

(2) Данъкът по ал. 1 е окончателен и се удържа от местните юридически лица, разпределящи дивиденди или ликвидационни дялове.

(3) Алинея 1 не се прилага, когато дивидентите и ликвидационните дялове са разпределени в полза на:

1. местно юридическо лице, което участва в капитала на дружество като представител на държавата;

2. договорен фонд;

3. (нова - ДВ, бр. 69 от 2008 г., в сила от 01.01.2009 г., изм. - ДВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 01.01.2009 г., доп. - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 01.01.2010 г.) чуждестранно юридическо лице, което е местно лице за данъчни цели на държава - членка на Европейския съюз, или на друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, с изключение на случаите на скрито разпределение на печалба.

4. Фактическа обстановка по спора и правни доводи на страните по повод установените факти:

4.1. „Биуин.Парти Сървисиз (България)“ ЕООД е 100 % собственост на „ПГБ Лимитед - Гибралтар“, като до 01.02.2016 г. собственик на дружеството е „Биуин Дижитал Ентъртеймънт“ PLC, а от посочената дата групата на последното дружество е придобита от „ДжиВиСи Холдинг“ PLC, публично дружество, регистрирано на остров Ман. „Биуин.Парти Сървисиз (България)“ ЕООД с решение от 08.11.2017 г. на „ПГБ Лимитед - Гибралтар“ променя фирмата от „Биуин.Парти Сървисиз (България)“ ЕООД на „ДжиВиСи Сървисиз (България)“ ЕООД, понастоящем „Ентейн Сървисиз /България/“ ЕООД. Дружеството извършва услуги във връзка с информационните технологии /IT услуги/.

4.2 За всяка от годините в периода от 2011 г. - 2016 г. „Биуин.Парти Сървисиз (България)“ ЕООД е разпределило и изплатило дивидент на дружеството-майка „ПГБ Лимитед - Гибралтар“, но не е удържало и не е внесло данък върху изплатените дивиденди съгласно чл. 194 ЗКПО, тъй като счита, че дружеството „ПГБ Лимитед - Гибралтар“ може да бъде определено като чуждестранно юридическо лице, което е местно лице за данъчни цели на държава-членка на Европейския съюз по смисъла на чл. 194, ал. 3, т. 3 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/.

4.3 Приходната администрация отхвърля становището на дружеството за приложение на чл. 194, ал. 3, т. 3 ЗКПО за освобождаване от облагане на данък при източника върху дивидентите в полза на дружеството-майка с позоваване на Директива 2011/96/ЕС, която според ревизиращите не е приложима за Гибралтар, както и за дружества, които са регистрирани в Гибралтар.

4.4 С оглед особения статут на Гибралтар при първоначалното разглеждане на спора в Административен съд София-град е отправено преюдициално запитване до СЕС с два въпроса:

1. Разпоредбата на член 2, буква а), подточка i) от Директива 2011/96/ЕС във връзка с Приложение I, част А, буква аб) следва ли да се тълкува в смисъл, че под „дружества, регистрирани в съответствие с правото на Обединеното кралство, се разбират и дружествата, регистрирани в Гибралтар, и

2. Разпоредбата на член 2, буква а), подточка iii) от Директива 2011/96/ЕС във връзка с Приложение I, част Б, следва ли да се тълкува в смисъл, че под „corporation tax във Великобритания“ се разбира и корпоративният данък, дължим в Гибралтар.

4.5 С решение от 2 април 2020 година по дело С-458/18 Съдът на Европейския съюз постановява:

Член 2, буква а, подточка i) и iii) от Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 относно общата система за данъчно облагане на дружества-

68

майки и дъщерни дружества от различни държави-членки във връзка с част А, буква аб) и част Б, последно тире от приложение I към тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че понятията „дружества, регистрирани в съответствие с правото на Обединеното кралство и “corporation tax във Великобритания“, съдържащи се в тези разпоредби, не се отнасят до дружествата, които са регистрирани в Гибралтар и там подлежат на облагане с корпоративен данък.

4.6 Първоинстанционното решение

Административен съд София-град приема, че условието за освобождаването от облагане с данък при източника по чл. 194, ал. 3, т. 3 ЗКПО не е изпълнено - получателят на дивидент, дружеството-майка, местно лице на Гибралтар, не е юридическо лице, местно за данъчни цели на държава - членка на Европейския съюз, или на друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство. На основание чл. 194, ал. 1, т. 1 от ЗКПО дивидентите, разпределени от местното юридическо лице в полза на лице, което съгласно представени сертификати е местно лице на Гибралтар, подлежат на облагане.

Според първоинстанционния съд правилото на чл. 194, ал. 3, т. 3 от ЗКПО не представлява дискриминационна норма спрямо дружествата, регистрирани в Гибралтар, нито пък същата се прилага непропорционално от съдилищата и органите по приходите в България.

4.7 „Ентейн Сървисиз /България/“ ЕООД поддържа, че първоинстанционният съд се е произнесъл без да изпълни дадените от СЕС /т. 41 от решението по дело C-458/18/ ясни насоки за тълкуване на правото на Европейския съюз, че независимо, че Директива 2011/96 не е приложима по отношение на дружествата, регистрирани в Гибралтар, това не означава, че дивидентите към дружествата в Гибралтар следва да подлежат на облагане с данък при източника. Указано е на националния съд да провери дали извършеното облагане на дивидента, разпределен към дружеството-майка, регистрирано в Гибралтар, представлява ограничение на свободата на установяване или на свободното движение на капитали, гарантирани съответно от чл. 49 и чл. 63 ДФЕС и в случай на утвърдителен отговор да се установи дали такова ограничение е обосновано.

5. Съдебна практика

5.1 Въпросът дали данъчно облагане на дивидентите с данък при източника към дружество-майка, регистрирано в Гибралтар, е в съответствие с правото на ЕС, не е разрешаван в практиката на националните съдилища

5.2 Практика на СЕС

Определение на СЕС от 12 октомври 2017 г., Fisher по дело C-192/16, т. 26: Трето, членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС са приложими, по подобие на член 56 ДФЕС, по делото, по което е постановено решение от 13 юни 2017 г., The Gibraltar Betting and Gaming Association (C-591/15, EU:C:2017:449), на територията на Гибралтар по силата на член 355, точка 3 ДФЕС. Всъщност случаите на изключване на територията на Гибралтар от приложимостта на актовете на Съюза в определени правни области, предвидени в Акта за присъединяване от 1972 г., не се отнасят нито до свободата на установяване, нито до свободното движение на капитали, закрепени в посочените членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС.

Решение на СЕС от 13 юни 2017 г. The Gibraltar Betting and Gaming Association, дело C-591/15, т. 30: В отклонение от член 355, точка 3 ДФЕС, съгласно Акта за присъединяване от 1972 г., в определени области на правото на Съюза за Гибралтар не се прилагат актовете на Съюза, като това е предвидено поради специалното правно положение, и по-точно тъй като тази територия има статут на свободно пристанище (вж. в това отношение, решение от 21 юли 2005 г., Комисия/Обединено кралство, C-349/03, EU:C:2005:488, т. 41). Посоченото изключване на приложимостта на правото на Съюза обаче не се отнася до свободното предоставяне на услуги, предвидено в член 56 ДФЕС.

т. 31 От изложеното по-горе следва, че съгласно член 355, точка 3 ДФЕС член 56 ДФЕС се прилага към Гибралтар.

Решение на СЕС от 22 октомври 2014 г., Blanco и Fabretti, C-344/13 и C-367/13, т. 40: Установяването на действително преследваните с националната правна уредба цели в рамките на дело, с което е сезиран Съдът на основание член 267 ДФЕС, е от компетентността на запитващата юрисдикция. Освен това запитващата юрисдикция трябва също да провери, имайки предвид дадените от Съда указания, дали наложените от съответната държава членка ограничения отговарят на условията, произтичащи от практиката на Съда, що се отнася до тяхната пропорционалност (вж. в този смисъл решение Pfleger и др., EU:C:2014:281, т. 47 и 48 и цитираната съдебна практика).

6. Мотиви за необходимостта да бъдат отправени преюдициални въпроси

6.1. Заключение на генералния адвокат G. HOGAN, представено на 24 октомври 2019 година по дело C-458/18, (т. 51, т. 52, т. 53), акцентира върху това, че въвеждането на национално законодателство на данък при източника върху дивидента по отношение на всички дружества, регистрирани в Гибралтар, без посочване на специална причина, представлява дискриминационно ограничение на свободата на установяване по чл. 49 ДФЕС. Още в т. 3 на Въведението в заключението генералният адвокат G. HOGAN сочи, че „ако ... последва моето тълкуване на понятието „дружество от държава членка“ по смисъла на тази директива, според мен Съдът няма да може да избегне дискусия по въпросите за свободата на установяване. Всъщност правото на ЕС не изключва данъчното облагане на изплатените дивиденти, когато сделката не попада в обхвата на Директива 2011/96, освен ако сама по себе си разпоредбата, приета за тази цел от държава членка, не противоречи на гарантираното в Договора свободно движение“.

В параграфи от 56 до 66 от Заключениеето е направен преглед на възможните основания, които допускат държава-членка да въведе ограничения, които могат да бъдат мотивирани единствено от съображения за обществен ред, обществена сигурност и обществено здраве, като е направено заключение, че въвеждане на общо изключване от кръга на освободените лица въз основа на териториални критерии /например за Гибралтар/ представлява нарушение на свободите, гарантирани от чл. 49 и чл. 63 ДФЕС.

Тази част от заключението на генералния адвокат не е обсъждана в решението, с което СЕС се произнася по дело C-458/2018, поради което не става ясно становището на СЕС по повдигнатите въпроси, които обаче в настоящия случай са от съществено значение.

69

6.2 Разпоредбата на чл. 194, ал. 3, т. 3 от ЗКПО, чрез която се предвижда освобождаване от облагане с данък при източника на дивиденди, изплащани към дружества в държава-членка на ЕС, е въведена с Държавен вестник, бр. 69 от 2008 година, в сила от 01.01.2009 г. въз основа на законопроект за изменение на Закона за счетоводството, внесен от Министерския съвет, където в § 6 от Преходните и заключителните разпоредби се предлага и промяна в чл. 194 от Закона за корпоративното подоходно облагане.

Промените в ЗКПО, предложени от Министерския съвет, са резултат на процедура за нарушение /референтен номер 2007/4333/, инициирана от Европейската комисия, за нарушаване от България на разпоредбите на чл. 56 и чл. 43 от Договора за установяване на Европейската общност /съобщение на Комисията IP/08/712 от май 2008/. Според Европейската комисия различният режим в облагането на дивидентите, разпределени към местни дружества и към компаниите от ЕС представлява нарушение на свободата на свободно движение на капитали.

Според мотивите на вносителя на законопроекта с промените в ЗКПО се въвежда единен данъчен режим в освобождаване от облагането на дивидентите към местни дружества и към компаниите от ЕС. В мотивите се визират всички компании от ЕС без да се изтъкват специални основания от обществен интерес, които да обосновават необходимостта от изключване на определени компании от ЕС от режима на освобождаване на дивидентите от облагане /като, например, дружества, установени в Гибралтар/.

6.3. Настоящият съдебен състав разглежда спора като инстанция, чийто акт не подлежи на обжалване, поради което намира, че при неяснотата и затрудненията относно тълкуването на относими общностни норми е длъжен да използва механизма за сътрудничество и отправи преюдициални въпроси до Съда, за да не допусне неправилно приложение на общностни норми и противоречива съдебна практика.

7. Преюдициални въпроси

7.1. Национална разпоредба и тълкувателна практика, предвиждаща облагане с данък при източника на дивидентите, разпределени към всички дружества, които са местни на Гибралтар /като същевременно дивидентите, разпределени в полза на български местни дружества и дружества от други държави-членки се освобождават от този данък, без от тези дружества да се изисква да спазват каквито и да било условия/, представлява ли дискриминационно ограничение на свободата на установяване по чл. 49 ДФЕС и на свободното движение на капитали по чл. 63 ДФЕС, гарантирани в правото на ЕС?

7.2 При положителен отговор на първия въпрос, това дискриминационно ограничение съвместимо ли е с правото на ЕС, след като при приемането на съответната национална норма законодателят не е изложил никакви съображения, обосноваващи необходимост от въвеждането на тези ограничения към дружествата в Гибралтар по съображения за обществен ред, обществена сигурност или обществено здраве?

По изложените съображения и на чл. 267 от Договора за функциониране на Европейския съюз Върховният административен съд, Първо отделение

ОПРЕДЕЛИ:

ОТМЕНЯ определение от 19.04.2023 г. за даване ход по същество на спора.

ОТПРАВЯ преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз със следните въпроси:

1. Национална разпоредба и тълкувателна практика, предвиждаща облагане с данък при източника на дивидентите, разпределени към всички дружества, които са местни на Гибралтар /като същевременно дивидентите, разпределени в полза на български местни дружества и дружества от други държави-членки се освобождават от този данък, без от тези дружества да се изисква да спазват каквито и да било условия/, представлява ли дискриминационно ограничение на свободата на установяване по чл. 49 ДФЕС и на свободното движение на капитали по чл. 63 ДФЕС, гарантирани в правото на ЕС?

2. При положителен отговор на първия въпрос, това дискриминационно ограничение съвместимо ли е с правото на ЕС, след като при приемането на съответната национална норма законодателят не е изложил никакви съображения, обосноваващи необходимост от въвеждането на тези ограничения към дружествата в Гибралтар по съображения за обществен ред, обществена сигурност или обществено здраве?

СПИРА производството по адм. дело № 10134/2022 г. по описа на Върховния административен съд до произнасянето на Съда на Европейския съюз.

Определението не подлежи на обжалване.

ПРЕДСЕДАТЕЛ:

ЧЛЕНОВЕ:

Враши
Андреев
Милинкова