

Predmet C-287/23**Zahtjev za prethodnu odluku****Datum podnošenja:**

4. svibnja 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Vrhoven administrativen sad (Bugarska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

2. svibnja 2023.

Žalitelj u kasacijskom postupku:

„Entain Services (Bulgaria)” EOOD

Druga stranka u kasacijskom postupku:

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика”
Sofija pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za
prihodate

RJEŠENJE**Sofija, 2. svibnja 2023.**

[Vrhoven] administrativen sad (Vrhovni upravni sud) Republike Bugarske
[...] [*omissis*] u upravnom predmetu br. 10134/2022

Postupak je pokrenut na temelju žalbe u kasacijskom postupku koju je društvo „Entain Services (Bulgaria)” EOOD [...] [*omissis*] podnijelo protiv presude br. 3980 od 14. lipnja 2022. koju je Administrativen sad Sofia-Grad (Upravni sud u Sofiji, Bugarska) donio u upravnom sporu koji se vodio pod brojem 916/2022 i kojom je u postupku u skladu s člankom 226. bugarskog Administrativno procesualen kodeksa (Zakonik o upravnom postupku, u daljnjem tekstu: APK) odbijena tužba društva. Tom tužbom pobijalo se porezno rješenje br. R-29002917004916-091-001 od 1. prosinca 2017. koje su donijela tijela nadležna za prihode pri Teritorialnoj direkciji na Nacionalnata agencija za prihodate Sofia (Područna direkcija Nacionalne agencije za javne prihode u Sofiji, Bugarska), koje je ispravljeno odlukama o ispravku br. P-29002917210282-003-001 od 7. prosinca 2017. i br. P-29002917224182-003-002 od 22. prosinca 2017. te

potvrđeno odlukom br. 264 od 19. veljače 2018. direktora na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktila” Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor Direkcije za žalbe i praksu na području poreza i socijalnog osiguranja u Sofiji pri Središnjoj upravi Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska) u dijelu u kojem su utvrđene dodatne porezne obveze u vezi s dividendama i dobiti od likvidacije pravnih osoba za porezna razdoblja od srpnja do rujna 2012., od srpnja do rujna 2013., od 4. travnja do srpnja 2014., od srpnja do rujna 2015. i od travnja do lipnja 2016. u ukupnom iznosu od 546 721,82 bugarskih leva i kamate u iznosu od 193 721,82 bugarskih leva.

Žalitelj u kasacijskom postupku pobijao je presudu uz obrazloženje da je u toj presudi pogrešno primijenjeno materijalno pravo, da su njome bitno povrijeđena sudska postupovna pravila i da je nedovoljno obrazložena (žalbeni razlozi u kasacijskom postupku u skladu s člankom 209. točkom 3. APK-a). Zahtijeva ukidanje pobijane presude, pri čemu navodi detaljna razmatranja u prilog razlozima iznesenima u žalbi u kasacijskom postupku [...] [*omissis*]. Potražuje troškove.

Druga stranka u kasacijskom postupku, odnosno direktor Direkcije za žalbe i praksu na području poreza i socijalnog osiguranja u Sofiji, smatra da je žalba u kasacijskom postupku neosnovana. Potražuje troškove.

Državni odvjetnik pri Vrhovnoj administrativnoj prokuraturi (Državno odvjetništvo pri Vrhovnom upravnom sudu) u svojem mišljenju navodi da je žalba u kasacijskom postupku neosnovana.

Sud koji upućuje zahtjev odlučuje u predmetu koji je pred njim u tijeku, na koji se primjenjuju odredbe Ugovora o funkcioniranju Europske unije, kao sud protiv čijih odluka nema pravnog lijeka, tako da je radi pravilnog tumačenja tih odredbi u skladu s obvezom iz članka 267. UFEU-a dužan pokrenuti postupak pred Sudom Europske unije.

Stranke glavnog postupka

1.1. Tužitelj i žalitelj u kasacijskom postupku: „Entain Services (Bulgaria)” EOOD [...] [*omissis*], prije: „GVC Services (Bulgaria)” EOOD

1.2. Tuženik i druga stranka u kasacijskom postupku: direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktila” Sofia pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor Direkcije za žalbe i praksu na području poreza i socijalnog osiguranja u Sofiji pri Središnjoj upravi Nacionalne agencije za javne prihode, Bugarska)

1.3 Varhovna administrativna prokuratura (Državno odvjetništvo pri Vrhovnom upravnom sudu) u Sofiji [...] [*omissis*].

Pravo Unije

2.1. Ugovor o funkcioniranju Europske unije

Članak 49.

U okviru niže navedenih odredaba, ograničivanje slobode poslovnog nastana državljana jedne države članice na državnom području druge države članice zabranjuje se. Ta se zabrana odnosi i na ograničivanje osnivanja zastupništava, podružnica ili društava kćeri od strane državljana bilo koje države članice s poslovnim nastanom na državnom području bilo koje druge države članice.

Sloboda poslovnog nastana uključuje pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti kao samozaposlene osobe te pravo osnivanja i upravljanja poduzećima, osobito trgovačkim društvima u smislu drugog stavka članka 54., sukladno uvjetima koje pravo zemlje u kojoj se taj poslovni nastan ostvaruje utvrđuje za svoje državljanke, a podložno odredbama poglavlja koje se odnosi na kapital.

Članak 63.

1. U okviru odredaba određenih ovim poglavljem, zabranjena su sva ograničenja kretanja kapitala među državama članicama te između država članica i trećih zemalja.

2. U okviru odredaba određenih ovim poglavljem, zabranjena su sva ograničenja u platnom prometu između država članica te između država članica i trećih zemalja.

Članak 355.

[...]

3. Odredbe Ugovora primjenjuju se na europska područja za čije je vanjske odnose odgovorna država članica.

2.2. Akt o pristupanju iz 1972.

Članak 28.

Akti institucija Zajednice koji se odnose na proizvode iz Priloga II. Ugovoru o EEZ-u i na proizvode koji prilikom uvoza u Zajednicu podliježu posebnim pravilima zbog provedbe zajedničke poljoprivredne politike, kao i akti o usklađivanju zakonodavstava država članica u pogledu poreza na promet, ne primjenjuju se na Gibraltar osim ako Vijeće, odlučujući jednoglasno, na prijedlog Komisije ne predvidi drukčije.

2.3. Direktiva Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica

Članak 2.

Za potrebe ove Direktive primjenjuju se sljedeće definicije:

- (a) „trgovačko društvo države članice” znači svako trgovačko društvo koje:
- i. ima jedan od oblika navedenih u Prilogu I. dijelu A;
 - ii. u skladu s poreznim zakonodavstvom države članice smatra se, za potrebe poreza, rezidentom u toj državi članici i pod uvjetima sporazuma o dvostrukom oporezivanju zaključenog s trećom državom, ne smatra se rezidentom izvan Unije za potrebe poreza;
 - iii. osim toga podliježe jednom od poreza navedenih u Prilogu I. dijelu B, bez mogućnosti izbora ili izuzeća, ili bilo kojem drugom porezu koji može nadomjestiti navedene poreze
- (b) „stalna poslovna jedinica” znači stalno mjesto poslovanja smješteno u državi članici i preko kojega djelomično ili u cijelosti prolazi poslovanje trgovačkog društva iz druge države članice, u mjeri u kojoj dobiti tog mjesta poslovanja podliježu porezu u državi članici u kojoj je smješteno na temelju odgovarajućeg bilateralnog poreznog ugovora ili ako on ne postoji, na temelju nacionalnog zakonodavstva.

Bugarsko pravo

3. Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Zakon o porezu na dobit, u daljnjem tekstu: ZKPO)

Porez na dividende i dobit od likvidacije

Članak 194. (1) Porezu po odbitku podliježu dividende i dobit od likvidacije koje domaće pravne osobe raspodjeljuju (plaćaju):

1. stranim pravnim osobama, osim kada je riječ o dividendama koje strana pravna osoba ostvari od stalne domaće poslovne jedinice;

2. domaćim pravnim osobama koje nisu trgovci, uključujući općine.

(2) Porez u skladu sa stavkom 1. je konačan i ustežu ga domaće pravne osobe koje isplaćuju dividende ili dobit od likvidacije.

(3) Stavak 1. ne primjenjuje se ako se dividende i dobit od likvidacije raspodjeljuju sljedećim osobama ili institucijama:

1. domaćoj pravnoj osobi koja u temeljnom kapitalu društva sudjeluje kao predstavnik države;

2. investicijskom fondu;

3. [...] [*omissis*] stranom pravnoj osobi koja je porezni rezident u nekoj državi članici Unije ili u nekoj drugoj državi koja je stranka Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru, osim u slučaju skriveno raspodjele dobiti.

4. Činjenice i pravna argumentacija stranaka u pogledu utvrđenih činjenica:

4.1. Društvo „Bwin.party Services (Bulgaria)“ EOOD u isključivom je vlasništvu društva PGB Limited – Gibraltar, koje je pak do 1. veljače 2016. bilo u vlasništvu društva Bwin Digital Entertainment PLC. U tom je razdoblju društvo GVC Holding PLC, javno trgovačko društvo osnovano na Otoku Man, preuzelo skupinu trgovačkih društava potonjeg društva. Odlukom društva PGB Limited – Gibraltar od 8. studenoga 2017. društvo „Bwin.party Services (Bulgaria)“ EOOD promijenilo je tvrtku iz „Bwin.party Services (Bulgaria)“ EOOD u „GVC Services (Bulgaria)“ EOOD, a tvrtka trenutačno glasi: „Entain Services (Bulgaria)“ EOOD. Društvo pruža usluge povezane s informacijskom tehnologijom (IT usluge).

4.2. Društvo „Bwin.party Services (Bulgaria)“ EOOD raspodijelilo je i isplatilo matičnom društvu PGB Limited – Gibraltar dividende za svaku godinu od 2011. do 2016. a da pritom nije odbilo ni platilo nikakav porez u skladu s člankom 194. ZKPO-a jer je ocijenilo da se društvo PGB Limited – Gibraltar može smatrati stranom pravnom osobom koja je porezni rezident u nekoj državi članici Europske unije u smislu članka 194. stavka 3. točke 3. ZKPO-a.

4.3. Porezna tijela odbila su argument društva da je primjenjiv članak 194. stavak 3. točka 3. ZKPO-a i da su stoga dividende isplaćene u korist matičnog društva oslobođene od poreza po odbitku, pri čemu su se pozvala na Direktivu 2011/96 jer se ona ne primjenjuje na Gibraltar i na društva osnovana u Gibraltaru.

4.4. Kad je riječ o posebnom statusu Gibraltara, u okviru prvotnog odlučivanja o sporu pred Administrativnim sudom Sofija-grad (Upravni sud u Sofiji) upućen je zahtjev za prethodnu odluku Sudu Europske unije koji je sadržavao dva prethodna pitanja:

1. Treba li odredbe članka 2. točke (a) podtočke i. Direktive [2011/96] u vezi s njezinim Prilogom I. dijelom A točkom (ab) tumačiti na način da pojam „trgovačka društva koja su osnovana u skladu s pravom Ujedinjene Kraljevine“ obuhvaća i društva osnovana u Gibraltaru?

2. Treba li odredbe članka 2. točke (a) podtočke iii. Direktive [2011/96] u vezi s njezinim Prilogom I. dijelom B [zadnjom alinejom] tumačiti na način da „corporation tax u Ujedinjenoj Kraljevini“ obuhvaća i porez na dobit koji se duguje u Gibraltaru?

4.5. Presudom od 2. travnja 2020. u predmetu C-458/18 Sud Europske unije odlučio je:

članak 2. točku (a) podtočke i. i iii. Direktive Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i

društva kćeri iz različitih država članica, u vezi s njezinim Prilogom I. dijelom A točkom (ab) i dijelom B zadnjom alinejom, treba tumačiti na način da se pojmovi „trgovačka društva koja su osnovana u skladu s pravom Ujedinjene Kraljevine” i „corporation tax u Ujedinjenoj Kraljevini”, koji se nalaze u tim odredbama, ne odnose na društva koja su osnovana u Gibraltaru i koja ondje podliježu porezu na dobit.

4.6. Prvostupanjska presuda

Administrativen sad Sofia-grad (Upravni sud u Sofiji) smatrao je da nije ispunjen uvjet za oslobođenje od poreza po odbitku u skladu s člankom 194. stavkom 3. točkom 3. ZKPO-a jer primatelj dividende, odnosno matično društvo rezidentno u Gibraltaru, nije pravna osoba koja je porezni rezident u nekoj državi članici Europske unije ili u nekoj drugoj državi članici koja je stranka Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru. U skladu s člankom 194. stavkom 1. točkom 1. ZKPO-a oporezuju se dividende koje domaća pravna osoba isplaćuje, kao što to proizlazi iz dostavljenih potvrda, osobi rezidentnoj u Gibraltaru.

Prema mišljenju prvostupanjskog suda, članak 194. stavak 3. točka 3. ZKPO-a nije diskriminirajuća odredba za društva osnovana u Gibraltaru. Isto tako, sudovi i porezna tijela u Bugarskoj ne primjenjuju taj članak neproporcionalno.

4.7. Društvo „Entain Services (Bulgaria)” EOOD ističe da se u presudi prvostupanjskog suda nisu uzele u obzir jasne smjernice Suda Europske unije iz presude u predmetu C-458/18 (t. 41.) u pogledu tumačenja prava Unije, odnosno da neprimjenjivost Direktive 2011/96 na društva osnovana u Gibraltaru ne znači da se plaća porez po odbitku na dividende isplaćene društvima u Gibraltaru. Nacionalnom sudu skrenuta je pozornost na to da treba ispitati predstavlja li oporezivanje dividende isplaćene matičnom društvu osnovanom u Gibraltaru ograničenje slobode poslovnog nastana ili slobodnog kretanja kapitala, što su slobode koje su zajamčene člankom 49. odnosno člankom 63. UFEU-a, te, ako je to slučaj, je li takvo ograničenje opravdano.

5. Sudska praksa

5.1. Nacionalni sudovi dosad nisu odlučivali o pitanju je li plaćanje poreza po odbitku na dividende isplaćene matičnom društvu osnovanom u Gibraltaru u skladu s pravom Unije.

5.2. Sudska praksa Suda Europske unije

Rješenje Suda Europske unije od 12. listopada 2017., C-192/16, Fisher, t. 26.: „Kao treće, članci 49. i 63. UFEU- a – poput članka 56. UFEU- a, o kojem je bila riječ u predmetu u kojem je donesena presuda od 13. lipnja 2017., The Gibraltar Betting and Gaming Association (C- 591/15, EU:C:2017:449) – primjenjivi su na područje Gibraltara na temelju članka 355. točke 3. UFEU- a. Naime, isključenja Gibraltara iz područja primjene akata Unije u pojedinim pravnim područjima koja su predviđena Aktom o pristupanju iz 1972. ne odnose se na slobodu poslovnog

nastana ni na slobodno kretanje kapitala, koji su uređeni navedenim člancima 49. i 63. UFEU- a.”

Presuda Suda Europske unije od 13. lipnja 2017., C-591/15, The Gibraltar Betting and Gaming Association, t. 30.: „Odstupanjem od članka 355. točke 3. UFEU- a, na Gibraltar se, na temelju Akta o pristupanju iz 1972., ne primjenjuju akti Unije u određenim područjima prava Unije, s obzirom na to da su ta isključenja uspostavljena uzimajući u obzir poseban pravni položaj i osobito status slobodne luke tog područja (vidjeti, u tom pogledu, presudu od 21. srpnja 2005., Komisija/Ujedinjena Kraljevina, C- 349/03, EU:C:2005:488, t. 41.). Navedena isključenja ipak se ne odnose na slobodu pružanja usluga iz članka 56. UFEU- a.”

T. 31.: „Iz prethodno navedenog proizlazi da se članak 56. UFEU- a, na temelju članka 355. točke 3. UFEU- a, primjenjuje na Gibraltar.”

Presuda Suda Europske unije od 22. listopada 2014., Blanco i Fabretti, C-344/13 i C-367/13, t. 40.: „Utvrdivanje ciljeva nacionalnog zakonodavstva u okviru spora o kojem odlučuje Sud na temelju članka 267. UFEU- a u nadležnosti je suda koji je uputio zahtjev. Nadalje, na tom je sudu da provjeri ispunjavaju li ograničenja uvjete koji proizlaze iz sudske prakse Suda u pogledu svoje proporcionalnosti (u tom smislu vidjeti presudu Pflieger i dr., EU:C:2014:281, t. 47. i 48. kao i navedenu sudsku praksu).”

6. Obrazloženje nužnosti upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku

6.1. U mišljenju nezavisnog odvjetnika G. Hogana od 24. listopada 2019. u predmetu C-458/18, (t. 51. do 53.) ističe se da je uvođenje nacionalnih propisa kojima se predviđa plaćanje poreza po odbitku na dividende svih društava osnovanih u Gibraltaru, a da se to ne temelji na nekom posebnom razlogu, diskriminirajuće ograničenje slobode poslovnog nastana zajamčene člankom 49. UFEU-a. Već u uvodu mišljenja (u točki 3.) nezavisni odvjetnik G. Hogan ističe sljedeće: „[...] ako Sud prihvati moje tumačenje pojma ‚trgovačko društvo države članice’ u smislu te direktive, smatram da neće moći izbjeći raspravu o pitanjima slobode poslovnog nastana. Naime, pravu Unije ne protivi se oporezivanje isplata dividendi kada transakcija ne spada u područje primjene Direktive 2011/96, osim ako se sama odredba koju je država članica u tu svrhu usvojila protivi slobodnom kretanju zajamčenom Ugovorom.”

U točkama 56. do 66. mišljenja navode se razlozi koji mogu opravdati ograničenja koje određuje država članica, a to su samo razlozi javnog poretka, javne sigurnosti i javnog zdravlja, te se zaključuje da načelno isključenje iz kruga osoba oslobođenih od plaćanja poreza na temelju teritorijalnog kriterija (primjerice kad je riječ o Gibraltaru) predstavlja povredu sloboda zajamčenih člancima 49. i 63. UFEU-a.

Taj dio mišljenja nezavisnog odvjetnika nije se razmatrao u presudi Suda Europske unije u predmetu C-458/18, zbog čega nije poznato stajalište Suda o postavljenim pitanjima, koja su od temeljnog značaja za glavni postupak.

6.2. Odredba članka 194. stavka 3. točke 3. ZKPO, u skladu s kojom se na dividende isplaćene društvima rezidentnima u nekoj državi članici Europske unije ne plaća porez po odbitku, objavljena je u Daržaven vestniku (bugarski službeni list) br. 69 iz 2008. na temelju nacrtu zakona Ministerskog saveta (Vijeće ministara, Bugarska) o izmjeni Zakona za sčtovodstvoto (Zakon o računovodstvu), u čijem se članku 6. prijelaznih i završnih odredbi predlaže izmjena članka 194. ZKPO-a, te je na snazi od 1. siječnja 2009.

Vijeće ministara predložilo je izmjene ZKPO-a zato što je Europska komisija pokrenula postupak zbog povrede obveze protiv Bugarske (predmet 2007/4333) jer je povrijedila članke 56. i 43. Ugovora o osnivanju Europske zajednice (Komisijino priopćenje za javnost IP/08/712 iz svibnja 2008.). Prema mišljenju Europske komisije, drukčije uređenje oporezivanja dividendi koje se isplaćuju društvima rezidentnima u tuzemstvu odnosno poduzetnicima rezidentnima u državama članicama, predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala.

U skladu s obrazloženjem nacrtu zakona, izmjenama ZKPO-a uspostavlja se jedinstveno porezno uređenje za oslobođenje društava rezidentnih u tuzemstvu i poduzetnika u državama članicama od poreza na dividende. Obrazloženje se odnosi na sve poduzetnike rezidentne u državama članicama, pri čemu se ne navode posebni razlozi javnog interesa koji mogu opravdati potrebu da se određeni poduzetnici u Uniji (primjerice društva rezidentna u Gibraltaru) izuzmu iz uređenja oslobođenja od poreza na dividende.

6.3. Sud koji upućuje zahtjev odlučuje o sporu kao sud protiv čijih odluka nema pravnog lijeka. Zbog toga ovaj sud smatra da je s obzirom na nejasnoće i poteškoće u tumačenju mjerodavnih propisa Zajednice dužan iskoristiti postupak suradnje i Sudu uputiti prethodna pitanja kako bi izbjegao pogrešnu primjenu propisa Zajednice i proturječnu sudsku praksu.

7. Prethodna pitanja

7.1. Čine li nacionalno uređenje i nacionalna praksa tumačenja, u skladu s kojima se na dividende koje se isplaćuju društvima rezidentnima u Gibraltaru plaća porez po odbitku (dok se na dividende koje se isplaćuju društvima rezidentnima u Bugarskoj ili u drugim državama članicama ne plaća porez po odbitku, pri čemu ta društva ne moraju ispuniti nikakav uvjet), diskriminirajuće ograničenje slobode poslovnog nastana zajamčene pravom Unije u skladu s člankom 49. UFEU-a i slobodnog kretanja kapitala zajamčenog pravom Unije u skladu s člankom 63. UFEU-a?

7.2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, je li to diskriminirajuće ograničenje u skladu s pravom Unije ako zakonodavac prilikom donošenja odgovarajućeg nacionalnog propisa nije naveo nikakve razloge javnog poretka, javne sigurnosti ili javnog zdravlja koji opravdavaju potrebu uvođenja tih ograničenja za društva rezidentna u Gibraltaru?

Zbog toga je Vrhoven administrativen sad (Vrhovni upravni sud) u skladu s člankom 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije [...] [omissis]

RIJEŠIO:

[...] [omissis] Sudu Europske unije UPUĆUJU SE sljedeća prethodna pitanja:

1. Čine li nacionalno uređenje i nacionalna praksa tumačenja, u skladu s kojima se na dividende koje se isplaćuju društvima rezidentnima u Gibraltaru plaća porez po odbitku (dok se na dividende koje se isplaćuju društvima rezidentnima u Bugarskoj ili u drugim državama članicama ne plaća porez po odbitku, pri čemu ta društva ne moraju ispuniti nikakav uvjet), diskriminirajuće ograničenje slobode poslovnog nastana zajamčene pravom Unije u skladu s člankom 49. UFEU-a i slobodnog kretanja kapitala zajamčenog pravom Unije u skladu s člankom 63. UFEU-a?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, je li to diskriminirajuće ograničenje u skladu s pravom Unije ako zakonodavac prilikom donošenja odgovarajućeg nacionalnog propisa nije naveo nikakve razloge javnog poretka, javne sigurnosti ili javnog zdravlja koji opravdavaju potrebu uvođenja tih ograničenja za društva rezidentna u Gibraltaru?

[...] [omissis]

RADNI DOKUMENT