Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

2 април 2020 година*

„Преюдициално запитване — Обща система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки — Директива 2011/96/ЕС — Член 2, буква а), подточки i) и iii), и част А, буква аб) и част Б, последно тире от приложение I — Понятия „дружества, регистрирани в съответствие с правото на Обединеното кралство“ и „corporation tax във Великобритания“ — Дружества, които са регистрирани в Гибралтар и там подлежат на облагане с корпоративен данък“

По дело C-458/18

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Административен съд София-град (България) с определение от 5 юли 2018 г., постъпило в Съда на 12 юли 2018 г., в рамките на производство по дело

„ДжиВиСи Сървисиз (България)“ ЕООД

срещу

Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: E. Regan, председател на състава, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič (докладчик) и C. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: G. Hogan,

секретар: C. Strömholm, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 септември 2019 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за „ДжиВиСи Сървисиз (България)“, от Д. Йорданов, адвокат, и от D. Tench, V. Nagrani, P. Montegriffo, G. Jackson и E. Sheard, solicitors,

– за директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София, от Н. Калистратов и С. Атанасова, в качеството на представители,

– за българското правителство, от Л. Захариева и Е. Петранова, в качеството на представители,

* Език на производството: български.

– за датското правителство, от J. Nymann-Lindegren, M. S. Wolff и P. Z. L. Ngo, в качеството на представители,

– за правителството на Обединеното кралство, от F. Shibli, в качеството на представител, подпомаган от D. Yates и L. Ruxandu, barristers,

– за Европейската комисия, от A. Armenia и Й. Маринова, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 24 октомври 2019 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, буква а), подточки i) и iii) от Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 345, 2011 г., стр. 8), и на част А, буква аб) и част Б от приложение I към нея.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между „ДжиВиСи Сървисиз (България)“ ЕООД, установено в България (наричано по-нататък „ДжиВиСи“), и директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ — София (България) (наричан по-нататък „директорът“) относно ревизионен акт, с който са установени задължения за данък върху дивидентите, разпределени и изплатени от ДжиВиСи на неговото дружество майка „ПГБ Лимитед — Гибралтар“, установено в Гибралтар, за периода от 13 юли 2011 г. до 21 април 2016 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

Статутът на Гибралтар

3 В самото начало следва да се отбележи, че тъй като висящият пред запитващата юрисдикция спор се отнася до данъчни задължения, дължими за период преди 1 февруари 2020 г., в рамките на настоящото дело не следва да се взема предвид Споразумението за оттеглянето на Обединеното кралство Великобритания и Северна Ирландия от Европейския съюз и Европейската общност за атомна енергия (ОВ L 29 г., 2020 г., стр. 7).

4 Гибралтар е европейска територия, за външните отношения на която отговаря държава членка, а именно Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия, по смисъла на член 355, точка 3 ДФЕС, и за която се прилагат разпоредбите на Договорите.

5 Актът относно условията за присъединяване на Кралство Дания, Ирландия и Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия и промените в договорите (ОВ L 73, 1972 г., стр. 14, наричан по-нататък „Актът за присъединяване от 1972 г.“) обаче предвижда, че някои части от Договора не се прилагат за Гибралтар.

6 Член 28 от Акта за присъединяване от 1972 г. гласи:

„Актовете на институциите на [Европейския съюз] относно продуктите, изброени в приложение [I] към Договора за [функционирането на ЕС], и продуктите, спрямо които при внос в [Съюза] се прилагат специални правила, въведени вследствие на прилагането на общата селскостопанска политика, както и актовете във връзка с хармонизирането на законодателството на държавите членки относно данъка върху оборота не се прилагат по отношение на Гибралтар, освен ако [Съветът на Европейския съюз], действащ с единодушие по предложение на [Европейската комисия], не постанови друго“ [неофициален превод].

7 Съгласно член 29 от Акта за присъединяване от 1972 г. във връзка с част I, точка 4 от приложение I към него Гибралтар е изключен от митническата територия на Съюза.

Директива 2011/96

8 Съображения 3—6 и 8 от Директива 2011/96 гласят:

„(3) Целта на настоящата директива е дивидентите и другите форми на разпределение на печалби, плащани от дъщерни дружества на техните дружества майки, да се освободят от данъци при източника и да се предотврати двойното данъчно облагане на този вид доход на ниво дружество майка.

(4) Обединението на дружества от различни държави членки може да е необходимо с цел създаване в Съюза на условия, които са аналогични на тези на вътрешен пазар и с цел по този начин да се гарантира ефикасното функциониране на този вътрешен пазар. Такива сделки не следва да бъдат препятствани от ограничения, неблагоприятно третиране или несъответствия, които произтичат в частност от данъчни разпоредби на държавите членки. Следователно по отношение на такова обединение на дружества от различни държави членки е необходимо да се създадат данъчни правила, които са неутрални от гледна точка на конкуренцията, за да се позволи на предприятията да се приспособят към изискванията на вътрешния пазар, да увеличат производителността си и да подобрят своята конкурентоспособност на международно ниво.

(5) Подобно обединение може да доведе до образуване на групи от дружества майки и дъщерни дружества.

(6) Преди влизането в сила на Директива 90/435/ЕИО [на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 225, 1990 г., стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97] данъчните разпоредби, които регулират отношенията между дружествата майки и дъщерните дружества от различни държави членки, значително се различаваха между отделните държави членки и като цяло бяха по-неблагоприятни от разпоредбите, които се прилагаха към дружества майки и дъщерни дружества в една и съща държава членка. По тази причина сътрудничеството между дружествата от различни държави членки беше в по-неблагоприятно положение в сравнение със сътрудничеството между дружества от една и съща държава членка. Беше необходимо да бъде премахнато това неблагоприятно третиране чрез въвеждане на обща система, за да се улесни обединението на дружества на равнище на Съюза.

[…]

(8) Освен това е необходимо с цел гарантиране на фискална неутралност печалбата, която едно дъщерно дружество разпределя на дружеството майка, да бъде освободена от данък, удържан при източника“.

9 Съгласно член 1, параграф 1 от Директива 2011/96:

„Всяка държава членка прилага настоящата директива по отношение на:

а) разпределението на печалба, получена от дружества от съответната държава членка, която е била реализирана от техните дъщерни дружества в други държави членки;

б) разпределението на печалба от дружествата от съответната държава членка на дружества в други държави членки, на които те са дъщерни дружества;

[…]“.

10 Член 2, буква а) от тази директива гласи:

„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“.

11 Член 5 от посочената директива предвижда, че „[п]ечалбите, които се разпределят от дъщерно дружество на дружеството майка, се освобождават от данък, удържан при източника“.

12 В част А от приложение I към Директива 2011/96 се съдържа списъкът на дружествата, посочени в член 2, буква а), подточка i) от тази директива, и в буква аб) са упоменати „дружества[та], регистрирани в съответствие с правото на Обединеното кралство“.

13 В част Б от това приложение I се съдържа списъкът на данъците, посочени в член 2, буква а), подточка iii) от същата директива, като в последно тире е упоменат „corporation tax във Великобритания“.

Българското право

14 Съгласно член 194, алинеи 1 и 3 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г.):

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

1. чуждестранни юридически лица […]

[…]

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

[…]

3. […] чуждестранно юридическо лице, което е местно лице за данъчни цели на държава - членка на [Съюза], или на друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство [от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 11, том 53, стр. 4], с изключение на случаите на скрито разпределение на печалба“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

15 ДжиВиСи е еднолично дружество с ограничена отговорност по българското право, което извършва услуги във връзка с информационни технологии. До 1 февруари 2016 г. едноличен собственик на капитала му е дружеството „ПГБ Лимитед — Гибралтар“, регистрирано в Гибралтар.

16 За периода от 13 юли 2011 г. до 21 април 2016 г. ДжиВиСи разпределя дивиденти на дружеството майка „ПГБ Лимитед — Гибралтар“ и ги изплаща, без да удържи и да внесе данък върху тях в България, тъй като счита, че дружеството майка може да бъде определено като чуждестранно юридическо лице, което е местно лице за данъчни цели на държава — членка на Европейския съюз, в съответствие с член 194, алинея 3 от Закона за корпоративното подоходно облагане.

17 Напротив, тъй като счита, че в случая върху разпределените дивиденти е трябвало да бъде удържан данък при източника, компетентният български данъчен орган издава на 1 декември 2017 г. ревизионен акт за установяване на данъчни задължения в размер на 930 529,54 лв. (около 476 000 EUR), от които 669 690,32 лв. (около 342 000 EUR) главница и 260 839,22 лв. (около 134 000 EUR) лихви за забава. ДжиВиСи оспорва този акт, като подава жалба по административен ред пред директора, който потвърждава акта. ДжиВиСи сезира запитващата юрисдикция с жалба за отмяна на потвърдения акт.

18 ДжиВиСи поддържа, че правото на Съюза е приложимо по отношение на Гибралтар, който е европейска територия, за чиито външни отношения отговаря държава членка по смисъла на член 355, точка 3 ДФЕС, и че разпределянето на дивиденти не е сред изключенията, предвидени в членове 28—30 от Акта за присъединяване от 1972. В това отношение то счита, че неговото дружество майка отговаря на изискванията по член 2 от Директива 2011/96, тъй като последното може да се приравни на дружество, регистрирано в Обединеното кралство, и подлежи на облагане с корпоративен данък в Гибралтар, който според него може да се приравни на „corporation tax във Великобритания“, посочен в част Б, последно тире от приложение I към тази директива.

19 За разлика от това директорът твърди, че приложение I към Директива 2011/96 съдържа изричен и лимитативен списък както на дружествата (част А от приложение I), така и на данъците (част Б от приложение I), по отношение на които се прилага. Той счита, че приложното поле на тази директива е изчерпателно посочено в нея и че поради това не може да бъде разширявано и по отношение на дружествата, които са регистрирани в Гибралтар и там подлежат на облагане с корпоративен данък, тъй като е недопустимо норми, третиращи данъчно облагане, да се тълкуват разширително.

20 Тъй като изпитва съмнения дали ДжиВиСи, в качеството си на дъщерно дружество на дружество майка, което е регистрирано в Гибралтар и там подлежи на облагане с корпоративен данък, попада в приложното поле на Директива 2011/96 и дали поради това трябва да бъде освободено от удържане на данък при източника в България, Административен съд София-град (България) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Разпоредбата на член 2, буква а), подточка i) от Директива [2011/96], 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?

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

По допустимостта на преюдициалното запитване

21 Макар формално да не повдига възражение за недопустимост, правителството на Обединеното кралство посочва в писменото си становище, че за разрешаването на спора в главното производство не изглежда необходимо да се отговаря на преюдициалните въпроси.

22 С оглед на статута на Гибралтар в правото на Съюза, както е потвърден от Съда, в качеството си на установено в Гибралтар дружество ПГБ Лимитед — Гибралтар вече отговаряло на условието, предвидено в член 194, алинея 3 от Закона за корпоративното подоходно облагане, а именно да е чуждестранно юридическо лице, което е местно лице за данъчни цели на държава — членка на Съюза. Ето защо според това правителство тълкуването на Директива 2011/96 не е необходимо.

23 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическата рамка, които той определя съгласно своите правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (решение от 30 януари 2020 г., I.G.I., C-394/18, EU:C:2020:56, т. 56 и цитираната съдебна практика).

24 В случая, както изрично посочва самото правителство на Обединеното кралство, разглежданите в главното производство разпоредби на националното право представляват именно мерки за транспониране на Директива 2011/96.

25 Освен това, както е видно от определението за преюдициално запитване, за да разреши спора в главното производство, запитващата юрисдикция трябва да установи дали в качеството си на регистрирано в Гибралтар дружество ПГБ Лимитед — Гибралтар попада в приложното поле на Директива 2011/96, за да се обоснове освобождаването на ДжиВиСи като негово дъщерно дружество от удържане на данък при източника в България в съответствие с член 5 от тази директива.

26 При тези обстоятелства не може да се приеме, че в случая поисканото от запитващата юрисдикция тълкуване на Директива 2011/96 няма връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство или повдига проблем от хипотетично естество, тъй като това тълкуване е необходимо за разрешаването на посочения спор.

27 Следователно преюдициалното запитване е допустимо.

По преюдициалните въпроси

28 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 2, буква а), подточки i) и iii) от Директива 2011/96 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, се отнасят до дружествата, които са регистрирани в Гибралтар и там подлежат на облагане с корпоративен данък.

29 Най-напред следва да се отбележи, че разглежданият по спора в главното производство период се обхваща както от Директива 90/435, изменена с Директива 2006/98/ЕО на Съвета от 20 ноември 2006 г. (ОВ L 363 г., 2006 г., стр. 129; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 126) (наричана по-нататък „Директива 90/435“), така и от Директива 2011/96, която отменя и заменя първата посочена директива. Тъй като обаче релевантните разпоредби са останали непроменени, в случая е достатъчно да се отговори на поставените въпроси само с оглед на релевантните разпоредби на Директива 2011/96.

30 Доколкото през релевантния по спора в главното производство период Гибралтар представлява европейска територия, за външните отношения на която отговаря държава членка, а именно Обединеното кралство, правото на Съюза по принцип се прилага на тази територия по силата на член 355, точка 3 ДФЕС, освен в случаите, в които това е изрично изключено от Акта за присъединяване от 1972 г. (решение от 23 септември 2003 г., Комисия/Обединено кралство, C-30/01, EU:C:2003:489, т. 47, определение от 12 октомври 2017 г., Fisher, C-192/16, EU:C:2017:762, т. 29 и решение от 23 януари 2018 г., Buhagiar и др., C-267/16, EU:C:2018:26, т. 31 и цитираната съдебна практика).

31 Що се отнася до Директива 2011/96, следва да се отбележи, че тя е приета въз основа на член 115 ДФЕС, който позволява на Съвета да приема директиви относно сближаването на онези разпоредби, предвидени в законови, подзаконови или административни разпоредби на държавите членки, които пряко се отнасят до създаването или функционирането на вътрешния пазар. В съответствие със съображения 3—6 от тази директива тя има за цел дивидентите и другите форми на разпределение на печалби, плащани от дъщерни дружества на техните дружества майки, да се освободят от данъци при източника и да се предотврати двойното данъчно облагане на този вид доход на ниво дружество майка, за да се улесни групирането на дружества на равнището на Съюза (вж. в този смисъл, относно Директива 90/435, решение от 19 декември 2019 г., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, т. 35 и 36 и цитираната съдебна практика).

32 Както отбелязва генералният адвокат в точка 30 от заключението си, безспорно е, че Директива 2011/96 не е сред нито едно от изключенията, предвидени в членове 28 и 29 от Акта за присъединяване от 1972 г.

33 При това положение, за да се прецени дали дружествата майки, които са регистрирани в Гибралтар и там подлежат на облагане с корпоративен данък, могат да поискат предвиденото в член 5 от Директива 2011/96 освобождаване от удържане на данък при източника върху

печалбата, разпределена от техните дъщерни дружества, установени в държавите членки, следва да се вземат предвид разпоредбите на тази директива, които очертават материалното ѝ приложно поле, а именно кумулативните условия, предвидени в член 2, буква а) от Директива 2011/96 във връзка с част А, буква аб) и част Б, последно тире от приложение I към нея.

34 В това отношение е необходимо да се припомни, на първо място, че както вече бе констатирано в точка 29 от настоящото решение, тъй като обхватът на тези разпоредби по същество е идентичен с разпоредбите на Директива 90/435, практиката на Съда по втората от тези директиви е приложима и към първата от тях (определение от 14 юни 2018 г., GS, C-440/17, непубликувано, EU:C:2018:437, т. 30). Впрочем Съдът е приел, че Директива 90/435 няма за цел да въведе обща система за всички дружества в държавите членки, нито за всички видове дялови участия (решения от 22 декември 2008 г., Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, т. 49 и от 1 октомври 2009 г., Gaz de France — Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, т. 36).

35 От това следва, както отбелязва генералният адвокат в точка 36 от заключението си, че от съображения за правна сигурност е изключена всякаква възможност приложното поле на Директива 2011/96 да се разширява по аналогия, така че да обхване и други дружества, освен изброените в част А от приложение I към тази директива, тъй като материалното приложно поле на посочената директива е определено посредством изчерпателен списък на дружества.

36 На второ място, следва да се подчертае, че от текста на член 2, буква а) от Директива 2011/96 във връзка с част А, буква аб) и част Б, последно тире от приложение I към нея е видно, че по отношение на Обединеното кралство Директива 2011/96 се прилага само за „дружества, регистрирани в съответствие с правото на Обединеното кралство“, които подлежат на облагане с „corporation tax във Великобритания“.

37 Тези разпоредби съдържат изрично препращане към правото на Обединеното кралство. Следователно те трябва да се тълкуват в съответствие с националното право, което е определено като приложимо (вж. в този смисъл решение от 22 ноември 2012 г., Bank Handlowy и Adamiak, C-116/11, EU:C:2012:739, т. 50).

38 Следва обаче да се отбележи, че в писменото си становище правителството на Обединеното кралство уточнява, че по силата на вътрешното право на тази държава членка регистрираните в съответствие с нейното национално право дружества могат да включват само дружества, които се считат за регистрирани в Обединеното кралство, като във всички случаи последните не включват регистрираните в Гибралтар дружества, което не е оспорено изрично от другите страни в производството пред Съда.

39 Освен това посоченото правителство пояснява, без твърдението му да е поставено под съмнение, че съгласно вътрешното право на Обединеното кралство удържаният в Гибралтар данък не представлява „corporation tax във Великобритания“.

40 От това следва, с оглед на представената пред Съда преписка, че регистрираните в Гибралтар дружества не отговарят на условието за приложимост, предвидено в член 2, буква а), подточка i) от Директива 2011/96 във връзка с част А, буква аб) от приложение I към тази директива, и че въведената от Гибралтар данъчна система не отговаря на условието за приложимост, предвидено в член 2, буква а), подточка iii) от посочената директива във връзка с част Б, последно тире от приложение I към нея.

41 Предходните съображения не засягат задължението към момента на настъпване на фактите по спора в главното производство да се спазват членове 49 ДФЕС и 63 ДФЕС и евентуално да се провери дали облагането на печалбата, разпределена от българско дъщерно дружество на неговото дружество майка, установено в Гибралтар, представлява ограничение с оглед на

правото на установяване или на свободното движение на капитали, от което се ползват регистрираните в Гибралтар дружества (определение от 12 октомври 2017 г., Fisher, C-192/16, EU:C:2017:762, т. 26 и 27), и при утвърдителен отговор да се провери дали такова ограничение е обосновано.

42 С оглед на всичко изложено по-горе на поставените въпроси следва да се отговори, че член 2, буква а), подточки i) и iii) от Директива 2011/96 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.

По съдебните разноски

43 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

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

Regan Jarukaitis Juhász

Ilešič Lycourgos

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 2 април 2020 година.

Секретар
A. Calot Escobar

Председател на шести състав
E. Regan