

Sag C-287/23**Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

4. maj 2023

Forelæggende ret:

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

Afgørelse af:

2. maj 2023

Kassationsappellant:

»Entain Services (Bulgaria)« EOOD

Kassationsindstævnt:

Direktor na Direktsia »Obzhalyvane i danachno-osiguritelna praktika« Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

KENDELSE**Sofia, den 2. maj 2023**

[Varhoven] administrativen sad (Republikken Bulgariens øverste forvaltningsdomstol) [...] [udelades] i forvaltningssag nr. 10134/2022

Sagen er indledt ved en kassationsappel iværksat af »Entain Services (Bulgaria)« EOOD [...] [udelades] til prøvelse af dom nr. 3980 afsagt den 14. juni 2022 af Administrativen sad Sofia-Grad (forvaltningsdomstolen i Sofia) i forvaltningssag nr. 916/2022, hvorved selskabets søgsmål ved den i artikel 226 i Administrativno protsesualen kodeks (forvaltningsprocesloven, Bulgarien) fastsatte procedure blev forkastet. Dette søgsmål var anlagt til prøvelse af skattekontrolafgørelse nr. R-29002917004916-091-001 af 1. december 2017 truffet af indtægtsmyndighederne ved Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Sofia (områdedirektoratet for det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter i Sofia), som blev berigtiget ved berigtigelsesafgørelse nr. P-29002917210282-003-001 af 7. december 2017 og P-29002917224182-003-002 af 22. december 2017 og stadfæstet ved afgørelse nr. 264 af 199. februar 2018 truffet af Direktor na

Direksia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »klager og praksis på skatte- og socialforsikringsområdet« i Sofia under centraldirektoratet ved det nationale agentur for offentlige indtægter) for så vidt angår den del, hvorved der blev konstateret supplerende skatteskyld vedrørende juridiske personers udbytte og likvidationsprovenu i skatteperioderne fra juli til september 2012, fra juli til september 2013, fra april til juli 2014, fra juli til september 2015 og fra april til juni 2016 på i alt 546 721,86 leva (BGN) samt renter på 193 721,82 BGN.

Kassationsappellanten har iværksat kassationsappel til prøvelse af dommen med den begrundelse, at der i dommen blev foretaget en fejlagtig anvendelse af materiel ret, og at dommen blev afsagt under væsentlige tilsidesættelser af de processuelle bestemmelser og var utilstrækkeligt begrundet (kassationsgrunde i henhold til forvaltningsproceslovens artikel 209, stk. 3). Kassationsappellanten har nedlagt påstand om ophævelse af den appellerede dom med henvisning til udførlige betragtninger, som er anført i kassationsappellen [...] [udelades]. Kassationsappellanten har nedlagt påstand om, at modparten tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

Kassationsindstævnte, direktøren for direktoratet »klager og praksis på skatte- og socialforsikringsområdet« i Sofia, anser kassationsappellen for at være ugrundet. Kassationsindstævnte har nedlagt påstand om, at modparten tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

Anklageren ved Varhovna administrativna prokuratura (anklagemyndigheden ved øverste forvaltningsdomstol) har i sit forslag til afgørelse anført, at kassationsappellen er ugrundet.

Den forelæggende ret behandler den verserende sag, hvorpå visse bestemmelser i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde finder anvendelse, som en ret, hvis afgørelse ikke kan appelleres, således at den med henblik på den korrekte fortolkning af disse bestemmelser i henhold til den i artikel 267 TEUF fastsatte forpligtelse skal forelægge Den Europæiske Unions Domstol en anmodning om præjudiciel afgørelse.

Hovedsagens parter

1.1 Sagsøger og kassationsappellant: »Entain Services (Bulgaria)« EOOD [...] [udelades], tidligere: »GVC Services (Bulgaria)« EOOD

1.2 Sagsøgt og kassationsindstævnt: Direktor na Direksia »Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika« Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktøren for direktoratet »klager og praksis på skatte- og socialforsikringsområdet« i Sofia under centraldirektoratet ved det nationale agentur for offentlige indtægter, Bulgarien)

1.3 Varhovna administrativna prokuratura (anklagemyndigheden ved øverste forvaltningsdomstol), Sofia [...] [udelades].

EU-retten

2.1 Traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde

Artikel 49

Inden for rammerne af nedennævnte bestemmelser er der forbud mod restriktioner, som hindrer statsborgere i en medlemsstat i frit at etablere sig på en anden medlemsstats område. Dette forbud omfatter også hindringer for, at statsborgere i en medlemsstat, bosat på en medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber.

Med forbehold af bestemmelserne i kapitlet vedrørende kapitalen indebærer etableringsfriheden adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder, herunder navnlig selskaber i den i artikel 54 anførte betydning, på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere.

Artikel 63

1. Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.

2. Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for betalinger mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.

Artikel 355

[...]

3. Traktaternes bestemmelser finder anvendelse på de europæiske områder, hvis udenrigsanliggender varetages af en medlemsstat.

2.2. Tiltrædelsesakten af 1972

Artikel 28

Fællesskabsinstitutionernes retsakter, der tager sigte på produkterne i EØF-traktatens bilag II og de produkter, som ved import i Fællesskabet er undergivet særlige bestemmelser som følge af iværksættelsen af den fælles landbrugspolitik, såvel som de retsakter, der vedrører harmonisering af medlemsstaternes lovgivninger for så vidt angår omsætningsafgifter, finder ikke anvendelse for Gibraltar, medmindre Rådet enstemmigt på forslag af Kommissionen træffer anden beslutning.

2.3 Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater

Artikel 2

I dette direktiv forstås ved:

- a) »selskab i en medlemsstat«: ethvert selskab
 - i) der er organiseret i en af de former, der er anført i bilag I, Del A
 - ii) som ifølge skattelovgivningen i en medlemsstat anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i denne medlemsstat, og som i henhold til en overenskomst om dobbeltbeskatning med et tredjeland ikke anses for at være hjemmehørende uden for Unionen
 - iii) som desuden uden valgmulighed og uden fritagelse er omfattet af en af de former for skat, som er anført i bilag I, del B, eller af enhver anden form for skat, der træder i stedet for en af disse former for skat
- b) »fast driftssted«: et fast forretningssted beliggende i en medlemsstat, hvorigennem aktiviteterne i et selskab i en anden medlemsstat udføres helt eller delvis, for så vidt dette forretningssteds overskud er skattepligtigt i den medlemsstat, hvor det er beliggende, i henhold til den relevante bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomst eller, hvis der ikke er indgået en sådan overenskomst, i henhold til national lov.

Bulgarsk ret

3. Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (lov om selskabsskat)

Beskatning af udbytte og likvidationsprovenu

Artikel 194 (1) Udbytte og likvidationsprovenu er omfattet af kildebeskatning, når det udloddes (personificeres) af indenlandske juridiske personer til følgende personer:

- 1. udenlandske juridiske personer, bortset fra de tilfælde, hvor udbyttet til en udenlandsk juridisk person er optjent af et indenlandsk fast driftssted;
- 2. indenlandske juridiske personer, som ikke er erhvervsdrivende, herunder kommuner.

(2) Skatten i henhold til stk. 1 er endelig og indeholdes af de indenlandske juridiske personer, der udlodder udbyttet eller likvidationsprovenuet.

(3) Stk. 1 finder ikke anvendelse, når udbyttet og likvidationsprovenuet udloddes til følgende personer eller institutioner:

1. en indenlandsk juridisk person, der deltager i et selskabs kapital som statens repræsentant;

2. en investeringsfond;

3. [...] [udelades] en udenlandsk juridisk person, der er skattemæssigt hjemmehørende i en EU-medlemsstat eller i en anden stat, som er part i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, bortset fra tilfælde af skjult udlodning af overskud.

4. Faktiske omstændigheder og parternes forklaringer vedrørende de konstaterede faktiske omstændigheder:

4.1. »Bwin.party Services (Bulgaria)« EOOD ejes fuldt ud af PGB Limited – Gibraltar, som indtil den 1. februar 2016 var ejet af Bwin Digital Entertainment PLC. På dette tidspunkt blev sidstnævnte selskabs koncern købt af GVC Holding PLC, et børsnoteret selskab registreret på Isle of Man. »Bwin.party Services (Bulgaria)« EOOD ændrede ved beslutning truffet af PGB Limited – Gibraltar den 8. november 2017 navn fra »Bwin.party Services (Bulgaria)« EOOD til »GVC Services (Bulgaria)« EOOD og hedder nu »Entain Services (Bulgaria)« EOOD. Selskabet leverer tjenesteydelser i forbindelse med informationsteknologi (IT-tjenesteydelser).

4.2 For hvert af årene 2011-2016 udloddede »Bwin.party Services (Bulgaria)« EOOD udbytte til moderselskabet PGB Limited – Gibraltar og udbetalte det uden at indeholde og fratække skat heraf i Bulgarien i henhold til artikel 194 i lov om selskabsskat, da kassationsappellanten var af den opfattelse, at selskabet PGB Limited – Gibraltar, kunne anses for en udenlandsk juridisk person, som er skattemæssigt hjemmehørende i en EU-medlemsstat som omhandlet i artikel 194, stk. 3, nr. 3, i lov om selskabsskat.

4.3 Skatte- og afgiftsmyndighederne afviste selskabets argument om, at artikel 194, stk. 3, i lov om selskabsskat fandt anvendelse, således at udlodningen af udbytte til moderselskabet var fritaget for kildebeskatning med henvisning til direktiv 2011/96, da dette direktiv ikke finder anvendelse på Gibraltar og selskaber registreret i Gibraltar.

4.4 Med hensyn til Gibraltars særlige status blev der som led i retsforhandlingerne i den oprindelige sag for Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia) indgivet en anmodning om præjudiciel afgørelse med to præjudicielle spørgsmål til Den Europæiske Unions Domstol:

1. Skal artikel 2, litra a), nr. i), sammenholdt med bilag I, del A, litra ab), i direktiv 2011/96/EU fortolkes således, at udtrykket »[d]e selskaber, der er registreret i henhold til Det Forenede Kongeriges ret« også omfatter de selskaber, der er registreret i Gibraltar?

2. Skal artikel 2, litra a), nr. iii), sammenholdt med bilag I, del B, i direktiv 2011/96/EU fortolkes således, at udtrykket »corporation tax i Det Forenede Kongerige« også omfatter den selskabsskat, der skal betales i Gibraltar?

4.5 Ved dom af 2. april 2020 i sag C-458/18 traf Den Europæiske Unions Domstol følgende afgørelse:

Artikel 2, litra a), nr. i) og iii), i Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, sammenholdt med del A, litra ab), og del B, sidste led, i bilag I til dette direktiv, skal fortolkes således, at begreberne »[d]e selskaber, der er registreret i henhold til Det Forenede Kongeriges ret« og »corporation tax i Det Forenede Kongerige«, der er indeholdt i disse bestemmelser, ikke omfatter selskaber, der er registreret i Gibraltar, og som er selskabsskattepligtige dér.

4.6 Dommen i første instans

Administrativen sad Sofia-grad (forvaltningsdomstolen i Sofia) var af den opfattelse, at betingelsen for fritagelse for kildebeskatning i henhold til artikel 194, stk. 3, nr. 3, i lov om selskabsskat ikke var opfyldt, da modtageren af udbyttet, moderselskabet, en person der var hjemmehørende i Gibraltar, ikke var en juridisk person, der var skattemæssigt hjemmehørende i en EU-medlemsstat eller i en anden stat, som er part i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde. I henhold til artikel 194, stk. 1, i lov om selskabsskat er udbytte, når det udloddes af en indenlandsk juridisk person til en person, der ifølge de forelagte oplysninger er hjemmehørende i Gibraltar, omfattet af beskatning.

Ifølge retten i første instans er artikel 194, stk. 3, nr. 3, i lov om selskabsskat ikke en diskriminerende bestemmelse over for selskaber registreret i Gibraltar. Bestemmelsen anvendes heller ikke uforholdsmæssigt af retterne og skatte- og afgiftsmyndighederne i Bulgarien.

4.7 »Entain Services (Bulgaria)« EOOD har gjort gældende, at dommen afsagt af retten i første instans ikke tog hensyn til Den Europæiske Unions Domstols udtalelser i dom C-458/18 (præmis 41) vedrørende fortolkningen af EU-retten, hvorefter det forhold, at direktiv 2011/96 ikke finder anvendelse på selskaber registreret i Gibraltar, ikke betyder, at det udbytte, der udloddes til selskaber i Gibraltar, er omfattet af kildebeskatning. Den nationale ret blev pålagt at prøve, om beskatningen af det udbytte, der var blevet udloddet til det i Gibraltar registrerede moderselskab, udgjorde en restriktion for etableringsfriheden eller de frie kapitalbevægelser, som er sikret ved henholdsvis artikel 49 TEUF og 63 TEUF, og i bekræftende fald om en sådan restriktion var begrundet.

5. Retspraksis

5.1 Spørgsmålet om, hvorvidt kildebeskatningen af udbytte udloddet til et moderselskab registreret i Gibraltar er forenelig med EU-retten, er endnu ikke blevet afgjort af de nationale retter.

5.2 Den Europæiske Unions Domstols praksis

Den Europæiske Unions Domstol, kendelse af 12. oktober 2017, C-192/16, Fisher, præmis 26: »For det tredje finder artikel 49 TEUF og 63 TEUF, ligesom artikel 56 TEUF, der var tale om i den sag, der gav anledning til dom af 13. juni 2017, The Gibraltar Betting and Gaming Association (C-591/15, EU:C:2017:449), anvendelse på Gibaltars område i henhold til artikel 355, stk. 3, TEUF. Udelukkelse af Gibaltars område fra anvendelsesområdet for EU-retsakter på visse retlige områder fastsat i tiltrædelsesakten af 1972 vedrører således hverken etableringsfriheden eller de frie kapitalbevægelser, der sikres med artikel 49 TEUF og 63 TEUF.«

Den Europæiske Unions Domstol, dom af 13. juni 2017, C-591/15, The Gibraltar Betting and Gaming Association, præmis 30: »Uanset artikel 355, stk. 3, TEUF er Gibraltar i medfør af tiltrædelsesakten undtaget fra anvendelsen af EU-retsakter på visse områder af EU-retten, idet disse undtagelser blev indført under hensyn til Gibaltars særlige juridiske situation og navnlig på baggrund af områdets status som frihavn (jf. i denne retning dom af 21.7.2005, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, C-349/03, EU:C:2005:488, præmis 41). De nævnte undtagelser vedrører imidlertid ikke den frie udveksling af tjenesteydelser i henhold til artikel 56 TEUF.«

Præmis 31: »Det fremgår af det ovenstående, at artikel 56 TEUF finder anvendelse på Gibraltar i medfør af artikel 355, stk. 3, TEUF.«

Den Europæiske Unions Domstol, dom af 22. oktober 2014, Blanco og Fabretti, C-344/13 og C-367/13, præmis 40: »Inden for rammerne af et præjudicielt søgsmål ved Domstolen i henhold til artikel 267 TEUF henhører fastlæggelsen af de mål, som den nationale lovgivning faktisk forfølger, under den forelæggende rets kompetence. Endvidere påhviler det også den forelæggende ret under hensyntagen til de af Domstolen givne anvisninger at efterprøve, om de restriktioner, som pålægges af den pågældende medlemsstat, opfylder de betingelser, der fremgår af Domstolens praksis, for så vidt angår deres forholdsmæssighed (jf. i denne retning dom Pfleger m.fl., EU:C:2014:281, præmis 47 og 48 og den deri nævnte retspraksis).«

6. Begrundelsen for og nødvendigheden af forelæggelsen

6.1. I generaladvokat Hogans forslag til afgørelse af 24. oktober 2019 i sag C-458/18 (punkt 51-53) understreges det, at indførelsen af national lovgivning, hvorefter kildebeskatningen finder anvendelse på alle selskaber registreret i Gibraltar, uden at dette støttes på særlige begrundelser, udgør en diskriminerende restriktion for etableringsfriheden sikret ved artikel 49 TEUF. Allerede i indledningen af forslaget til afgørelse (punkt 3) anfører generaladvokat Hogan

følgende: »Såfremt Domstolen [...] følger min fortolkning af begrebet »selskab i en medlemsstat« som omhandlet i nævnte direktiv, mener jeg ikke, at Domstolen kan undgå en drøftelse af spørgsmål om etableringsfriheden. EU-retten er nemlig ikke til hinder for beskatning af udbytteudlodninger i tilfælde, hvor transaktionen ikke er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 2011/96, medmindre den bestemmelse, som en medlemsstat har fastsat herom, i sig selv er i strid med den frie bevægelighed, der er sikret ved traktaten.«

I punkt 56-66 i forslaget til afgørelse anføres de forhold, der kan begrunde, at medlemsstaten fastsætter restriktioner, nemlig alene hensynet til at sikre den offentlige orden, den offentlige sikkerhed og den offentlige sundhed, og det udledes heraf, at en generel udelukkelse fra gruppen af skattefritagne personer på grundlag af et territorielt kriterium (f.eks. med hensyn til Gibraltar) udgør en tilsidesættelse af de friheder, der er sikret ved artikel 49 TEUF og 63 TEUF.

Denne del af generaladvokatens forslag til afgørelse blev ikke anvendt i Den Europæiske Unions Domstols dom i sag C-458/18, hvorfor der er uklarhed om Domstolens opfattelse af de rejste spørgsmål, som er af væsentlig betydning for tvisten i hovedsagen.

6.2 Bestemmelsen i artikel 194, stk. 3, nr. 3, i lov om selskabsskat, hvorefter udbytte, som udloddes til selskaber, der er hjemmehørende i en EU-medlemsstat, er fritaget for kildebeskatning, blev på grundlag af et lovudkast fra Ministerski savet (ministerrådet, Bulgarien) om ændring af Zakon za schetovodstvoto (regnskabsloven), i hvis overgangsbestemmelser og afsluttende bestemmelser der i § 6 blev foreslået en ændring af artikel 194 i lov om selskabsskat, forkyndt i Darzhaven vestnik (statstidende) nr. 69 af 2008 og har været i kraft siden den 1. januar 2009.

De ændringer af lov om selskabsskat, som blev foreslået af ministerrådet, blev foretaget som følge af en traktatbrudsprocedure (sagsnr. 2007/4333) indledt af Europa-Kommissionen mod Bulgarien vedrørende en tilsidesættelse af artikel 56 og 43 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab (pressemeldelse IP/08/712 fra Kommissionen af maj 2008). Ifølge Europa-Kommissionen udgør forskellene i lovgivningen om beskatning af udbytte, som udloddes til henholdsvis selskaber, der er hjemmehørende i Bulgarien, og selskaber, der er hjemmehørende i medlemsstaterne, en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

I henhold til begrundelsen for lovudkastet indføres der med ændringerne af lov om selskabsskat en ensartet skatte- og afgiftsordning for fritagelse af selskaber, der er hjemmehørende i Bulgarien, og selskaber i medlemsstaterne for udbyttebeskatning. Begrundelsen omfatter alle selskaber, der er hjemmehørende i medlemsstaterne, uden at anføre særlige forhold, der af hensyn til den offentlige interesse ville begrunde nødvendigheden af at udelukke bestemte virksomheder i EU (som f.eks. selskaber, der er hjemmehørende i Gibraltar) fra ordningen for fritagelse for udbyttebeskatning.

6.3. Den forelæggende ret skal træffe afgørelse som en instans, hvis afgørelse ikke kan appelleres. Derfor er retten af den opfattelse, at den i lyset af uklarhederne og vanskelighederne i forbindelse med fortolkningen af de relevante EU-retlige forskrifter er forpligtet til at anvende samarbejdsproceduren og forelægge Domstolen spørgsmål til præjudiciel afgørelse for at undgå en fejlagtig anvendelse af de EU-retlige forskrifter og modstridende retspraksis.

7. Præjudicielle spørgsmål

7.1. Udgør en national lovgivning og en national fortolkningspraksis, hvorefter udbytte, som udloddes til selskaber, der er hjemmehørende i Gibraltar, er omfattet af kildebeskatning (mens udbytte, som udloddes til selskaber, der er hjemmehørende i Bulgarien eller i andre medlemsstater, er fritaget for kildebeskatning, uden at disse selskaber skal opfylde nogen betingelser), en diskriminerende restriktion for etableringsfriheden, der er sikret i EU-retten ved artikel 49 TEUF, og for de frie kapitalbevægelser, der er sikret i EU-retten ved artikel 63 TEUF?

7.2 Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, er denne diskriminerende restriktion da forenelig med EU-retten, hvis lovgiver ved vedtagelsen af den relevante nationale retsforskrift ikke henviste til nogen hensyn vedrørende sikring af den offentlige orden, den offentlige sikkerhed eller den offentlige sundhed, som begrundede nødvendigheden af at indføre disse restriktioner for så vidt angår selskaber, der er hjemmehørende i Gibraltar?

Af disse grunde har Varhoven Administrativen sad (øverste forvaltningsdomstol) i henhold til artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde [...] [udelades] afsagt følgende

KENDELSE:

[...] [udelades] Den Europæiske Unions Domstol forelægges følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

1. Udgør en national lovgivning og en national fortolkningspraksis, hvorefter udbytte, som udloddes til selskaber, der er hjemmehørende i Gibraltar, er omfattet af kildebeskatning (mens udbytte, som udloddes til selskaber, der er hjemmehørende i Bulgarien eller i andre medlemsstater, er fritaget for kildebeskatning, uden at disse selskaber skal opfylde nogen betingelser), en diskriminerende restriktion for etableringsfriheden, der er sikret i EU-retten ved artikel 49 TEUF, og for de frie kapitalbevægelser, der er sikret i EU-retten ved artikel 63 TEUF?

2. Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, er denne diskriminerende restriktion da forenelig med EU-retten, hvis lovgiver ved vedtagelsen af den relevante nationale retsforskrift ikke henviste til nogen hensyn vedrørende sikring af den offentlige orden, den offentlige sikkerhed eller den

offentlige sundhed, som begrundede nødvendigheden af at indføre disse restriktioner for så vidt angår selskaber, der er hjemmehørende i Gibraltar?

[...] [udelades]

ARBEJDS
DOKUMENT