

Zaak C-287/23**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

4 mei 2023

Verwijzende rechter:

Varhoven administrativen sad (Bulgarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

2 mei 2023

Verzoekster tot cassatie:

„Entain Services (Bulgaria)” EOOD

Verweerder in cassatie:

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

BESLISSING**Sofia, 2 mei 2023**

Varhoven administrativen sad (hoogste bestuursrechter) van de Republiek Bulgarije [...] [omissis] in bestuurlijke procedure nr. 10134/2022

De procedure is ingeleid met het cassatieberoep van „Entain Services (Bulgaria)” EOOD [...] [omissis] tegen vonnis nr. 3980/14.06.2022 van de Administrativen sad Sofia-grad (bestuursrechter in eerste aanleg voor de stad Sofia, Bulgarije) in bestuurlijke procedure nr. 916/2022, waarbij in het kader van de procedure overeenkomstig artikel 226 van de Administrativno protsesualen kodek (wetboek bestuurlijke rechtsvordering, Bulgarije; hierna: „APK”) het beroep van de vennootschap is afgewezen. Het beroep was gericht tegen naheffingsaanslag nr. R-29002917004916-091-001/01.12.2017 van de belastingdiensten van de Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Sofia (regionale directie van het nationaal agentschap voor overheidsinkomsten, Sofia), die bij rectificatie-aanslagen nr. P-29002917210282-003-001/07.12.2017 en nr. P-29002917224182-003-002/22.12.2017 is gewijzigd en bij besluit

nr. 264/19.02.2018 van de Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directeur van het directoraat bezwaar en praktijk inzake fiscaliteit en sociale zekerheid voor de stad Sofia, Bulgarije) (hierna: „directeur”) is bevestigd voor wat het gedeelte betreft waarin extra belastingschulden voor een totaalbedrag van 546 721,82 lev (BGN) en 193 721,82 BGN rente werden vastgesteld in verband met dividenden en liquidatieopbrengsten van rechtspersonen voor de belastingtijdvakken juli-september 2012, juli-september 2013, april-juli 2014, juli-september 2015 en april-juni 2016.

Verzoekster tot cassatie betwist het vonnis op grond dat het blijkt geeft van een onjuiste toepassing van het materiële recht en van ernstige inbreuken op de regels van procesrecht, en dat het onvoldoende is gemotiveerd (cassatiegronden van artikel 209, punt 3, APK). Verzoekster vordert vernietiging van het bestreden vonnis met uitvoerige overwegingen die zij ter ondersteuning van haar cassatiemiddelen uiteenzet [...] [omissis]. Zij vordert kosten.

Verweerder in cassatie, de directeur, acht het cassatieberoep ongegrond. Hij vordert kosten.

De openbaar aanklager van de Varhovna administrativna prokuratura (openbaar ministerie bij de hoogste bestuursrechter, Bulgarije) voert in zijn conclusie aan dat het cassatieberoep ongegrond is.

De verwijzende rechter behandelt de bij hem aanhangige zaken waarop de bepalingen van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) van toepassing zijn, als rechterlijke instantie waarvan de beslissing niet vatbaar is voor hoger beroep, zodat hij zich krachtens artikel 267 VWEU dient te wenden tot het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) voor de juiste uitlegging van deze bepalingen.

Partijen in het hoofdgeding

1.1 Verzoekster en verzoekster tot cassatie: „Entain Services (Bulgaria)” EOOD [...] [omissis], voorheen „GVC Services (Bulgaria)” EOOD

1.2 Verweerder en verweerder in cassatie: de directeur.

1.3 Varhovna administrativna prokuratura (openbaar aanklager bij de hoogste bestuursrechter) Sofia [...] [omissis].

Unierecht

2.1 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

Artikel 49

In het kader van de volgende bepalingen zijn beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat verboden. Dit verbod heeft eveneens betrekking op beperkingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd.

De vrijheid van vestiging omvat, behoudens de bepalingen van het hoofdstuk betreffende het kapitaal, de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen, en met name van vennootschappen in de zin van de tweede alinea van artikel 54, overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld.

Artikel 63

1. In het kader van de bepalingen van dit hoofdstuk zijn alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden.

2. In het kader van de bepalingen van dit hoofdstuk zijn alle beperkingen van het betalingsverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden.

Artikel 355

[...]

3. De bepalingen van de Verdragen zijn van toepassing op de Europese grondgebieden welke buitenlandse betrekkingen door een lidstaat worden behartigd.

2.2. Toetredingsakte van 1972

Artikel 28

De besluiten van de instellingen van de Gemeenschap die betrekking hebben op de producten van bijlage II van het E.E.G.-verdrag en op de producten die bij invoer in de Gemeenschap aan een bijzondere regeling zijn onderworpen als gevolg van de tenuitvoerlegging van het gemeenschappelijk landbouwbeleid, alsmede de besluiten inzake de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten betreffende de omzetbelasting zijn niet van toepassing op Gibraltar, tenzij de Raad op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen anders besluit.

2.3 Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten

Artikel 2

Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder:

a) „vennootschap van een lidstaat”: iedere vennootschap,

(i) die een van de in bijlage I, deel A, genoemde rechtsvormen heeft;

(ii) die volgens de fiscale wetgeving van een lidstaat wordt beschouwd in die staat haar fiscale woonplaats te hebben en die, volgens een met een derde staat gesloten verdrag op het gebied van dubbele belastingheffing, niet wordt beschouwd als fiscaal buiten de Unie te zijn gevestigd;

(iii) die bovendien, zonder keuzemogelijkheid en zonder ervan te zijn vrijgesteld, onderworpen is aan een van de in bijlage I, deel B, genoemde belastingen of aan enige andere belasting die in de plaats zou treden van een van die belastingen.

b) „vaste inrichting” een in een lidstaat gelegen vaste bedrijfsvestiging door middel waarvan een onderneming van een andere lidstaat haar bedrijf geheel of gedeeltelijk uitoefent, voor zover de winsten van die bedrijfsvestiging in de lidstaat waar zij is gevestigd, worden belast krachtens de toepasselijke bilaterale belastingovereenkomst of, bij ontstentenis van een dergelijke overeenkomst, krachtens de nationale wetgeving.

Bulgaars recht

3. Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Bulgaarse wet op de vennootschapsbelasting, hierna: „ZKPO”)

Belasting op dividenden en liquidatieopbrengsten

Artikel 194 (1) Bronbelasting is verschuldigd over dividenden en liquidatieopbrengsten die door binnenlandse rechtspersonen worden uitgekeerd aan de hiernavolgende personen:

1. buitenlandse rechtspersonen, behalve indien de dividenden door een buitenlandse rechtspersoon worden ontvangen via een binnenlandse vaste inrichting;

2. binnenlandse rechtspersonen die geen handelaren zijn, met inbegrip van gemeenten.

(2) De in lid 1 bedoelde belasting is definitief en wordt ingehouden door de binnenlandse rechtspersonen die de dividenden of liquidatieopbrengsten uitkeren.

(3) Lid 1 is niet van toepassing indien de dividenden en liquidatieopbrengsten worden uitgekeerd aan de volgende personen of entiteiten:

1. een binnenlandse rechtspersoon die als vertegenwoordiger van de overheid deelneemt in het kapitaal van een vennootschap;

2. een beleggingsfonds;

3. [...] [omissis] een buitenlandse rechtspersoon die zijn fiscale woonplaats heeft in een lidstaat van de Europese Unie of in een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, behalve in het geval van verborgen winstuitkeringen.

4. Feiten van de zaak en argumenten van partijen over de vastgestelde feiten:

4.1. „Bwin.party Services (Bulgaria)” EOOD is volledig eigendom van de vennootschap PGB Limited – Gibraltar, die op haar beurt tot 1 februari 2016 eigendom was van Bwin Digital Entertainment PLC. Op die datum is het concern van laatstgenoemde vennootschap overgenomen door GVC Holding PLC, een op het eiland Man gevestigde beursgenoteerde vennootschap. „Bwin.party Services (Bulgaria)” EOOD veranderde bij besluit van PGB Limited – Gibraltar van 8 november 2017 haar bedrijfsnaam in „GVC Services (Bulgaria)” EOOD, thans genaamd: „Entain Services (Bulgaria)” EOOD. De onderneming verleent diensten op het gebied van informatietechnologie (IT-diensten).

4.2 Voor elk der jaren 2011 tot en met 2016 kende „Bwin.party Services (Bulgaria)” EOOD aan de moedermaatschappij PGB Limited – Gibraltar dividenden toe en keerde deze uit, zonder hierover krachtens artikel 194 ZKPO belasting in te houden en af te dragen, omdat zij van mening was dat PGB Limited – Gibraltar kon worden beschouwd als buitenlandse rechtspersoon die in de zin van artikel 194, lid 3, punt 3, ZKPO in een lidstaat van de Europese Unie gevestigd was.

4.3 De belastingdienst verwierp het argument van de vennootschap dat artikel 194, lid 3, punt 3, ZKPO van toepassing was en dat de dividenden ten gunste van de moedermaatschappij dus waren vrijgesteld van bronbelasting, met verwijzing naar richtlijn 2011/96, aangezien deze niet van toepassing was op Gibraltar en de aldaar gevestigde vennootschappen.

4.4 Gelet op de bijzondere status van Gibraltar heeft de Administrativen sad Sofia in het kader van de behandeling van de zaak in eerste aanleg bij verzoek om een prejudiciële beslissing twee vragen ingediend bij het Hof:

1. Moet artikel 2, onder a), punt i), van richtlijn 2011/96, juncto bijlage I, Deel A, onder ab), ervan, aldus worden uitgelegd dat het begrip „naar het recht van het Verenigd Koninkrijk opgerichte vennootschappen” ook de in Gibraltar gevestigde vennootschappen omvat?

2. Moet artikel 2, onder a), punt iii), van richtlijn 2011/96 juncto bijlage I, Deel B [laatste streepje], ervan aldus worden uitgelegd dat het begrip „corporation tax in

het Verenigd Koninkrijk” ook de in Gibraltar verschuldigde vennootschapsbelasting omvat?

4.5 Bij arrest van 2 april 2020 in zaak C-458/18 heeft het Hof geoordeeld:

Artikel 2, onder a), punten i) en iii), van richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, gelezen in samenhang met bijlage I, deel A, onder ab), en deel B, laatste streepje, bij deze richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat de begrippen „vennootschappen naar Brits recht” en „corporation tax in het Verenigd Koninkrijk” niet zien op de vennootschappen die in Gibraltar zijn opgericht en aldaar aan vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

4.6 Vonnis van de rechter in eerste aanleg

De Administrativen sad Sofia-grad heeft geoordeeld dat niet was voldaan aan de in artikel 194, lid 3, punt 3, ZKPO gestelde voorwaarde voor vrijstelling van bronbelasting, aangezien de dividendgerechtigde, de moedermaatschappij, gevestigd in Gibraltar, geen rechtspersoon was die fiscaal was gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie of in een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte. Krachtens artikel 194, lid 1, punt 1, ZKPO was over de door een binnenlandse rechtspersoon aan een (blijkens de overgelegde verklaringen aantoonbaar) in Gibraltar gevestigde vennootschap uitgekeerde dividenden, bronbelasting verschuldigd

Volgens de rechter in eerste aanleg was artikel 194, lid 3, punt 3, ZKPO geen discriminerende bepaling ten opzichte van in Gibraltar opgerichte vennootschappen. Ook werd dit artikel door de rechtbanken en de belastingautoriteiten in Bulgarije niet onevenredig toegepast.

4.7 „Entain Services (Bulgaria)” EOOD betoogt dat het vonnis van de rechter in eerste aanleg geen rekening heeft gehouden met de duidelijke aanwijzingen van het Hof in arrest C-458/18 (punt 41) betreffende de uitlegging van het Unierecht, namelijk dat de niet-toepasselijkheid van richtlijn 2011/96 op in Gibraltar gevestigde vennootschappen niet betekent dat de aan de vennootschappen in Gibraltar uitgekeerde dividenden aan bronbelasting zijn onderworpen. Het Hof wees erop dat de nationale rechter diende na te gaan of de belasting van de door een Bulgaarse dochteronderneming aan haar in Gibraltar gevestigde moedermaatschappij uitgekeerde winst een beperking vormt op het recht van vestiging of vrij verkeer van kapitaal dat in Gibraltar opgerichte vennootschappen genieten, zoals gewaarborgd door artikel 49 of 63 VWEU, en zo ja, of een dergelijke beperking al dan niet gerechtvaardigd is.

5. Rechtspraak

5.1 De vraag of de bronbelasting op de dividenden die worden uitgekeerd aan een in Gibraltar opgerichte moedermaatschappij verenigbaar is met het Unierecht, is nog niet beantwoord door de nationale rechterlijke instanties.

5.2 Rechtspraak van het Hof

Beschikking van het Hof van 12 oktober 2017, Fisher, C-192/16, punt 26: „In de derde plaats zijn de artikelen 49 en 63 VWEU, net als artikel 56 VWEU, dat aan de orde was in het arrest van 13 juni 2017, The Gibraltar Betting and Gaming Association (C- 591/15, EU:C:2017:449), op het grondgebied van Gibraltar van toepassing krachtens artikel 355, punt 3, VWEU. De in de Toetredingsakte van 1972 voorziene uitsluitingen van het grondgebied van Gibraltar van de toepasselijkheid van de handelingen van de Unie op bepaalde rechtsgebieden, gelden immers niet voor de vrijheid van vestiging en evenmin voor het vrij verkeer van kapitaal, neergelegd in genoemde artikelen 49 en 63 VWEU.”

Arrest van het Hof van 13 juni 2017, The Gibraltar Betting and Gaming Association, C-591/15, punt 30: „In afwijking van artikel 355, punt 3, VWEU zijn krachtens de Toetredingsakte van 1972 Uniehandelingen in bepaalde domeinen van het Unierecht niet van toepassing op Gibraltar. Deze uitsluiting is ingevoerd wegens de bijzondere rechtspositie en met name de status van vrijhaven van dit gebied (zie in dit verband arrest van 21 juli 2005, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C- 349/03, EU:C:2005:488, punt 41). De vrijheid van dienstverrichting zoals neergelegd in artikel 56 VWEU behoort evenwel niet tot de uitgesloten domeinen.”

Punt 31: „Bijgevolg is artikel 56 VWEU van toepassing op Gibraltar krachtens artikel 355, punt 3, VWEU.”

Arrest van het Hof van 22 oktober 2014, Blanco en Fabretti, C-344/13 en C-367/13, punt 40: „In het kader van een geding dat bij het Hof krachtens artikel 267 VWEU aanhangig is gemaakt, staat het aan de verwijzende rechter om vast te stellen welke doelstellingen door de nationale wettelijke regeling daadwerkelijk worden nagestreefd. Daarnaast staat het ook aan de verwijzende rechter om, rekening houdend met de aanwijzingen van het Hof, na te gaan of de door de lidstaat opgelegde beperkingen voldoen aan de voorwaarden die met betrekking tot de evenredigheid ervan in de rechtspraak van het Hof zijn geformuleerd (zie in die zin arrest Pfleger e.a., EU:C:2014:281, punten 47 en 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).”

6. Motivering van de noodzaak van de verwijzing

6.1. In de conclusie van advocaat-generaal Hogan van 24 oktober 2019 in zaak C-458/18 (punten 51-53) wordt benadrukt dat de invoering van een nationale regeling waarbij een bronbelasting wordt geheven op de dividenden van alle in Gibraltar gevestigde vennootschappen, zonder dat deze op een bepaalde grond is gebaseerd, een discriminerende beperking vormt van de door artikel 49 VWEU gewaarborgde vrijheid van vestiging. Reeds in de inleiding van de conclusie (in

punt 3) merkt advocaat-generaal Hogan het volgende op: „Indien het Hof... mijn uitlegging volgt van het begrip ‚vennootschap van een lidstaat’ in de zin van deze richtlijn, denk ik dat het Hof niet kan voorkomen dat er discussie ontstaat over vraagstukken betreffende de vrijheid van vestiging. Het Unierecht sluit immers belastingheffing op dividenduitkeringen niet uit wanneer de transactie niet binnen de werkingssfeer van richtlijn 2011/96 valt, tenzij de daartoe door een lidstaat aangenomen bepaling zelf in strijd is met het vrije verkeer dat door het Verdrag wordt gewaarborgd.”

In de punten 56 tot en met 66 van de conclusie worden de mogelijke gronden genoemd die beperkingen door de lidstaat kunnen rechtvaardigen, namelijk uitsluitend redenen van openbare orde, veiligheid en gezondheid, en wordt geconcludeerd dat een algemene uitsluiting van de kring van vrijgestelde personen op grond van een territorialiteitscriterium (bijvoorbeeld met betrekking tot Gibraltar) een schending vormt van de door de artikelen 49 en 63 VWEU gewaarborgde vrijheden.

Dit deel van de conclusie van de advocaat-generaal is niet overgenomen in het arrest van het Hof in zaak C-458/18, zodat er geen duidelijkheid bestaat over het standpunt van het Hof over de gestelde vragen, die essentieel zijn voor het hoofdgeding.

6.2 De bepaling van artikel 194, lid 3, punt 3, ZKPO, die inhoudt dat dividenden die worden uitgekeerd aan in een lidstaat van de Europese Unie gevestigde vennootschappen, zijn vrijgesteld van bronbelasting, is op grond van een wetsontwerp van de Ministerki savet (ministerraad, Bulgarije) tot wijziging van de Zakon za schetovodstvoto (Bulgaarse wet op de bedrijfsboekhouding), waarin onder § 6 van de overgangs- en slotbepalingen een wijziging van artikel 194 ZKPO werd voorgesteld, in het Darzhaven vestnik (Bulgaars staatsblad) nr. 69 van 2008 afgekondigd en sinds 1 januari 2009 van kracht.

De door de Ministerski savet voorgestelde wijzigingen van de ZKPO waren het gevolg van een inbreukprocedure (kenmerk 2007/4333) van de Europese Commissie tegen Bulgarije wegens schending van de artikelen 56 en 43 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (persbericht IP/08/712 van de Commissie van mei 2008). Volgens de Europese Commissie vormt het verschil in belastingheffing over dividenden uitgekeerd aan op nationaal grondgebied gevestigde vennootschappen en aan in de lidstaten gevestigde vennootschappen een beperking van het vrije kapitaalverkeer.

Volgens de memorie van toelichting bij het wetsontwerp wordt met de wijzigingen van de ZKPO een uniforme regeling voor de vrijstelling van dividendbelasting van de op het nationale grondgebied gevestigde vennootschappen en de in de lidstaten gevestigde ondernemingen ingevoerd. De memorie van toelichting omvat alle in de lidstaten gevestigde ondernemingen, zonder vermelding van specifieke redenen van algemeen belang die de noodzaak zouden rechtvaardigen om bepaalde vennootschappen in de EU (zoals die welke

in Gibraltar zijn gevestigd) uit te sluiten van de regeling inzake vrijstelling van dividendbelasting.

6.3. De verwijzende rechter behandelt het geschil als rechterlijke instantie waarvan de beslissing niet vatbaar is voor hoger beroep. Derhalve acht hij zich, gelet op de onduidelijkheden en moeilijkheden bij de uitlegging van de relevante gemeenschapsregels, gehouden om gebruik te maken van de samenwerkingsprocedure en bij verzoek om een prejudiciële beslissing vragen voor te leggen aan het Hof teneinde een onjuiste toepassing van de gemeenschapsregels en tegenstrijdige rechtspraak te voorkomen.

7. Prejudiciële vragen

7.1. Vormen een nationale regeling en een nationale uitleggingspraktijk volgens welke bronbelasting wordt ingehouden over dividenden die worden uitgekeerd aan in Gibraltar gevestigde vennootschappen (terwijl dividenden die worden uitgekeerd aan vennootschappen die in Bulgarije of in andere lidstaten zijn gevestigd, zijn vrijgesteld van bronbelasting, zonder dat zij aan enige voorwaarde hoeven te voldoen), een discriminerende beperking van de door het Unierecht gewaarborgde vrijheid van vestiging krachtens artikel 49 VWEU en het door het Unierecht gewaarborgde vrije verkeer van kapitaal krachtens artikel 63 VWEU?

7.2 Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, is deze discriminerende beperking verenigbaar met het Unierecht wanneer de wetgever bij de vaststelling van de betrokken bepaling van nationaal recht niet heeft voorzien in enige reden van openbare orde, veiligheid of gezondheid ter rechtvaardiging van de noodzaak om die beperking in te voeren voor vennootschappen die in Gibraltar zijn gevestigd?

Om die redenen heeft de Varhoven Administrativen sad krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [...] [omissis]

ALS VOLGT BESLOTEN:

[...] [omissis] Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Vormen een nationale regeling en een nationale uitleggingspraktijk volgens welke bronbelasting wordt ingehouden over dividenden die worden uitgekeerd aan in Gibraltar gevestigde vennootschappen (terwijl dividenden die worden uitgekeerd aan vennootschappen die in Bulgarije of in andere lidstaten zijn gevestigd, zijn vrijgesteld van bronbelasting, zonder dat zij aan enige voorwaarde hoeven te voldoen), een discriminerende beperking van de door het Unierecht gewaarborgde vrijheid van vestiging krachtens artikel 49 VWEU en het door het Unierecht gewaarborgde vrije verkeer van kapitaal krachtens artikel 63 VWEU?

2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, is deze discriminerende beperking verenigbaar met het Unierecht wanneer de wetgever

bij de vaststelling van de betrokken bepaling van nationaal recht niet heeft voorzien in enige reden van openbare orde, veiligheid of gezondheid ter rechtvaardiging van de noodzaak om die beperking in te voeren voor vennootschappen die in Gibraltar zijn gevestigd?

[...] [omissis]

WERKDOCUMENT