

Mål C-287/23**Begäran om förhandsavgörande****Datum för ingivande:**

4 maj 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

2 maj 2023

Klagande:

”Entain Services (Bulgaria)” EOOD

Motpart:

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

BESLUT**Sofia, den 2 maj 2023**

[Varhoven] administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen) i Republiken Bulgarien [utelämnas] i förvaltningsförfarande nr 10134/2022

Förfarandet inleddes genom att ”Entain Services (Bulgaria)” EOOD (nedan kallat Entain Services Bulgaria) [utelämnas] överklagade dom nr 3980/14.06.2022 som meddelades av Administrativen sad Sofia-Grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia) i förvaltningsförfarande nr 916/2022, genom vilken bolagets talan ogillades i ett förfarande enligt artikel 226 i Administrativno protsesualen kodeks (den bulgariska förvaltningsprocesslagen, nedan kallad APK). Sistnämnda talan avsåg beskattningsbeslut nr R-29002917004916-091-001/01.12.2017 som meddelades av Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Sofia (den nationella skattemyndighetens regionala avdelning i Sofia), vilket rättades genom besluten om ändrad beskattning nr P-29002917210282-003-001/07.12.2017 och P-29002917224182-003-002/22.12.2017 och fastställdes genom beslut nr 264/19.02.2018 från Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna

praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören för enheten ”Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden” i staden Sofia vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning, Bulgarien) såvitt det i de nämnda besluten fastställdes ytterligare skatteskulder för utdelningar och likvidationsöverskott från juridiska personer för beskattningsperioderna juli till september 2012, juli till september 2013, april [2014] till juli 2014, juli till september 2015 och april till juni 2016, till ett sammanlagt belopp på 546 721,82 leva (BGN) jämte ränta till ett belopp på 193 721,82 BGN.

Entain Services Bulgaria överklagade domen med motiveringen att den innehåller felaktig tillämpning av materiella rättsregler, att väsentliga processrättsliga bestämmelser åsidosatts och att den motiverats på ett otillräckligt sätt (grunder för överklagande enligt artikel 209 siffran 3 APK). Entain Services Bulgaria har yrkat att den överklagade domen ska upphävas och har argumenterat utförligt till stöd för de grunder som åberopats [utelämnas]. Bolaget har yrkat att motparten ska förpliktas ersätta rättegångskostnaderna.

Motparten, direktören för enheten ”Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden” i staden Sofia (nedan kallad överklagandeenheten), anser att överklagandet är ogrundat. Överklagandeenheten har yrkat att Entain Services Bulgaria ska förpliktas ersätta rättegångskostnaderna.

Åklagaren vid Varhovna administrativna prokuratura (åklagarmyndigheten vid Högsta förvaltningsdomstolen) har i sitt förslag till dom ansett att överklagandet är ogrundat.

Den hänskjutande domstolens avgörande av förevarande mål får inte överklagas. Bestämmelserna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (nedan kallat FEUF) är tillämpliga på målet. Den hänskjutande domstolen är följaktligen skyldig att hänskjuta en begäran om förhandsavgörande beträffande den riktiga tolkningen av dessa bestämmelser till EU-domstolen i enlighet med artikel 267 FEUF.

Parter i det nationella målet

1.1 Klagande i första instans, tillika i sista instans ”Entain Services (Bulgaria)” EOOD [utelämnas], tidigare: ”GVC Services (Bulgaria)” EOOD

1.2 Motpart i första instans, tillika i sista instans: Direktor na Direksia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktören för enheten ”Överklagande och praxis i skatteärenden och socialförsäkringsärenden” i staden Sofia, vid den nationella skattemyndighetens centralförvaltning)

1.3 Varhovna administrativna prokuratura (åklagarmyndigheten vid Högsta förvaltningsdomstolen) i Sofia [utelämnas].

Unionsrätt

2.1 Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

Artikel 49

Inom ramen för nedanstående bestämmelser ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud ska även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten ska innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 54 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.

Artikel 63

1. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland vara förbjudna.

2. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel ska alla restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland vara förbjudna.

Artikel 355

...

3. Bestämmelserna i fördragen ska tillämpas på de europeiska territorier vilkas utrikes angelägenheter omhändertas av en medlemsstat.

2.2 1972 års anslutningsakt

Artikel 28

Gemenskapsinstitutionernas rättsakter rörande varorna i bilaga II till Romfördraget och de varor som vid import till gemenskapen är föremål för särskilda regler som en följd av genomförandet av den gemensamma jordbrukspolitiken, samt rättsakter rörande harmoniseringen av lagstiftningen om medlemsstaternas omsättningsskatter, skall inte tillämpas på Gibraltar såvida inte rådet enhälligt på förslag av kommissionen bestämmer annat.

2.3 Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater

Artikel 2

I detta direktiv gäller följande definitioner:

- a) *bolag i en medlemsstat*: varje bolag som
 - i) drivs i någon av de associationsformer som är förtecknade i del A i bilaga I,
 - ii) enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses vara skatterättsligt hemmahörande i den medlemsstaten och som inte enligt ett dubbelbeskattningsavtal med tredjeland anses ha hemvist utanför unionen, och
 - iii) är skyldigt att erlägga någon av de skatter som är förtecknade i del B i bilaga I, eller någon annan skatt som ersätter någon av dem, utan valmöjlighet eller rätt till skattebefrielse.
- b) *fast driftställe*: en stadigvarande plats för affärsverksamhet belägen i en medlemsstat, från vilken ett i en annan medlemsstat beläget bolags verksamhet helt eller delvis bedrivs, såvida vinsten från detta driftställe beskattas i den medlemsstat där driftstället är beläget enligt gällande bilateralt skatteavtal eller, om ett sådant avtal saknas, enligt nationell lagstiftning.

Bulgarisk rätt

3. *Zakon za korporativnoto podohodno oblagane* (lag om bolagsskatt, nedan kallad ZKPO)

Skatt på utdelningar och likvidationsöverskott

Artikel 194 (1) Källskatt ska tas ut på utdelningar och likvidationsöverskott som betalas ut (lämnas) av inhemska juridiska personer till förmån för följande personer:

1. utländska juridiska personer, med undantag för fall där ett inhemskt fast driftställe erhåller utdelning från en utländsk juridisk person,
2. inhemska juridiska personer som inte är näringsidkare, inbegripet kommuner.

(2) Skatten som avses i punkt 1 är slutgiltig och ska innehållas av inhemska juridiska personer som lämnar utdelning, eller från vilka ett likvidationsöverskott härrör.

(3) Första stycket är inte tillämpligt om utdelningen och likvidationsöverskottet betalas ut till förmån för följande personer eller organ:

1. en inhemsk juridisk person som äger en andel i kapitalet i ett bolag, i vilket nämnda juridiska person agerar i egenskap av statens företrädare,

2. en värdepappersfond,
3. [utelämnas] en utländsk juridisk person med skatterättslig hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen eller i en annan stat som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, med undantag för fall av förtäckt vinstutdelning.
4. Faktiska omständigheter och parternas inställning:

4.1 "Bwin.party Services (Bulgaria)" EOOD är ett helägt dotterbolag till PGB Limited – Gibraltar, som i sin tur ägdes av Bwin Digital Entertainment PLC fram till den 1 februari 2016. Vid denna tidpunkt förvärvades koncernen som kontrollerades av sistnämnda bolag av GVC Holding PLC, ett börsnoterat bolag som bildats på Isle of Man. Genom ett beslut som fattades av PGB Limited – Gibraltar den 8 november 2017 bytte "Bwin.party Services (Bulgaria)" EOOD företagsnamn till "GVC Services (Bulgaria)" EOOD, ett bolag som numera har företagsnamnet "Entain Services (Bulgaria)" EOOD. Bolaget tillhandahåller informationsteknologitjänster (IT-tjänster).

4.2 Under varje år från 2011 till 2016 lämnade "Bwin.party Services (Bulgaria)" EOOD utdelningar till moderbolaget PGB Limited – Gibraltar och betalade ut dem utan att innehålla och betala in skatt för dessa i enlighet med artikel 194 ZPKO, eftersom bolaget ansåg att bolaget PGB Limited – Gibraltar kan anses vara en utländsk juridisk person med skatterättslig hemvist i en EU-medlemsstat i den mening som avses i artikel 194.3 moment 3 ZKPO

4.3 Skattemyndigheten godtog inte bolagets argument att artikel 194.3 moment 3 ZKPO är tillämplig och att utdelningarna till moderbolaget således är undantagna från källskatt, med hänvisning till direktiv 2011/96, eftersom det direktivet inte är tillämpligt i Gibraltar eller på bolag som bildats i Gibraltar

4.4 Med hänsyn till Gibaltars särskilda ställning hänsköt Administrativen sad Sofia-grad en begäran om förhandsavgörande beträffande två frågor till EU-domstolen i samband med den initiala handläggningen av målet:

1. Ska artikel 2 a i) i direktiv 2011/96, i förening med del A ab i bilaga I till direktivet, tolkas så, att 'bolag som bildats enligt brittisk rätt' även omfattar bolag som bildats i Gibraltar?

2. Ska artikel 2 a iii i direktiv 2011/96, i förening med del B [sista strecksatsen] i bilaga I till direktivet, tolkas så, att 'corporation tax i Förenade kungariket' även omfattar bolagsskatten som ska tas ut i Gibraltar?"

4.5 Genom dom av den 2 april 2020 i mål C-458/18 beslutade EU-domstolen följande:

Artikel 2 a i och iii i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i

olika medlemsstater, jämförd med del A ab och del B sista strecksatsen i bilaga I till detta direktiv, ska tolkas så, att begreppen ”bolag som bildats enligt brittisk rätt” och ”corporation tax i Förenade kungariket” i dessa bestämmelser inte omfattar bolag som bildats i Gibraltar och som är skyldiga att betala bolagsskatt där.

4.6 Domen i första instans

Administrativen sad Sofia-grad fann att villkoren för befrielse från källskatt enligt artikel 194.3 moment 3 ZKPO inte var uppfyllda, eftersom mottagaren av utdelningarna, det vill säga moderbolaget, är en person med hemvist i Gibraltar, och inte en juridisk person med skatterättslig hemvist i en EU-medlemsstat eller i en annan stat som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Enligt artikel 194.1 moment 1 ZKPO ska källskatt tas ut på utdelningar som lämnas av inhemska juridiska personer till förmån för en person som, såvitt det framgår av de intyg som uppvisats, har hemvist i Gibraltar.

Domstolen i första instans fann att artikel 194.3 moment 3 ZKPO inte är en diskriminerande bestämmelse i förhållande till bolag som bildats i Gibraltar. Den fann vidare att det sätt på vilket bestämmelsen tillämpas av de bulgariska domstolarna och skattemyndigheten inte heller är oproportionerligt.

4.7 ”Entain Services (Bulgaria)” EOOD har gjort gällande att domstolen i första instans i sin dom inte tog hänsyn till de entydiga uppgifter avseende tolkningen av unionsrätten som EU-domstolen lämnade i domen C-458/18 (punkt 41), nämligen att den omständigheten att direktiv 2011/96 inte är tillämpligt på bolag som bildats i Gibraltar inte innebär att källskatt ska tas ut på utdelningar som betalas ut till bolag i Gibraltar. Det har påpekats för den nationella domstolen att den ska pröva huruvida beskattningen av utdelningarna som lämnats till moderbolaget, vilket bildats i Gibraltar, utgör en begränsning av etableringsfriheten eller den fria rörligheten för kapital, vilka garanteras enligt artikel 49 och artikel 63 FEUF, och, om så är fallet, huruvida det finns godtagbara skäl för en sådan begränsning.

5. Rättspraxis

5.1 De nationella domstolarna har ännu inte tagit ställning till huruvida det är förenligt med unionsrätten att ta ut källskatt på utdelningar som betalas ut till ett moderbolag som bildats i Gibraltar.

5.2 Rättspraxis från EU-domstolen

EU-domstolens beslut av den 12 oktober 2017, C-192/16, Fisher, punkt 26: ”Artiklarna 49 och 63 FEUF ska slutligen, i likhet med artikel 56 FEUF som var i fråga i det mål som gav upphov till dom av den 13 juni 2017, The Gibraltar Betting and Gaming Association (C-591/15, EU:C:2017:449), tillämpas i Gibraltar enligt artikel 355.3 FEUF. Uteslutningen av tillämpningen i Gibraltar av unionsrättsakter inom vissa rättsområden enligt 1972 års anslutningsakt avser

nämligen varken etableringsfriheten eller den fria rörligheten av kapital, vilka fastställs i artiklarna 49 och 63 FEUF.”

EU-domstolens dom av den 13 juni 2017, C-591/15, *The Gibraltar Betting and Gaming Association*, punkt 30: ”Med avvikelse från artikel 355.3 FEUF gäller enligt 1972 års anslutningsakt att på vissa rättsområden ska unionens rättsakter inte tillämpas på Gibraltar. Dessa undantag infördes med hänsyn till Gibraltors särskilda rättsliga ställning, i synnerhet dess ställning som frihamn (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 juli 2005, kommissionen/Förenade kungariket, C-349/03, EU:C:2005:488, punkt 41). Nämnda undantag omfattar emellertid inte friheten att tillhandahålla tjänster enligt artikel 56 FEUF.”

Punkt 31: ”Av det nyss anförda följer att artikel 56 FEUF ska tillämpas på Gibraltar i kraft av artikel 355.3 FEUF.”

EU-domstolens dom av den 22 oktober 2014, *Blanco och Fabretti*, C-344/13 och C-367/13, punkt 40: ”I ett mål vid EU-domstolen enligt artikel 267 FEUF ankommer det på den hänskjutande domstolen att fastställa de mål som verkligen eftersträvas med den nationella lagstiftningen. Det ankommer också på den hänskjutande domstolen att mot bakgrund av vad EU-domstolen angett kontrollera att de inskränkningar som medlemsstaterna föreskriver uppfyller de villkor som framgår av domstolens praxis vad avser deras proportionalitet (se för ett liknande resonemang, dom *Pfleger m.fl.*, EU:C:2014:281, punkterna 47 och 48 och där angiven rättspraxis).”

6. Skälen till att förhandsavgörande begärs

6.1 I sitt förslag till avgörande av den 24 oktober 2019 i mål C-458/18, (punkterna 51–53) framhöll generaladvokat [Hogan] att införandet av nationell lagstiftning enligt vilken utdelningar till bolag som bildats i Gibraltar är föremål för källskatt, utan att något relevant skäl angetts för det, ger upphov till en diskriminerande inskränkning i den etableringsfrihet som garanteras genom artikel 49 FEUF. Redan i inledningen till förslaget (punkt 3) påpekade generaladvokat [Hogan] följande: ”Om EU-domstolen följer min tolkning av begreppet ’bolag i en medlemsstat’ i den mening som avses i detta direktiv, tror jag ... att EU-domstolen inte kan undvika en diskussion i frågor som rör etableringsfriheten. Unionsrätten utgör nämligen inte hinder för att beskatta utdelningar när transaktionen inte omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 2011/96, såvida inte den bestämmelse som en medlemsstat har antagit för det syftet i sig strider mot den fria rörligheten som garanteras genom fördraget.”

I punkterna 56–66 i förslaget till avgörande angavs de skäl som kan åberopas för att motivera en medlemsstats inskränkningar, nämligen uteslutande sådana som rör hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa. Av detta följer att lagstiftning som på ett allmänt sätt utesluter vissa personer från möjligheten att dra fördel av en skattebefrielse på grundval av ett territoriellt kriterium (till exempel för

Gibraltar) strider mot rättigheterna som garanteras enligt artikel 49 och artikel 63 FEUF.

Denna del av generaladvokatens förslag till avgörande togs emellertid inte upp av EU-domstolen i domen i målet C-458/18. EU-domstolen har således inte tagit ställning till de frågor som uppkommit och som är av väsentlig betydelse för utgången i förevarande mål.

6.2 Artikel 194.3 moment 3 ZKPO, enligt vilken utdelningar som betalas ut till bolag med hemvist i en EU-medlemsstat är befriade från källskatt, antogs med stöd av ett lagförslag från Ministerski savet (Ministerrådet, Bulgarien) om ändring av *Zakon za schetovodstvoto* (bokföringslagen). I 6 § i övergångs- och slutbestämmelserna i sistnämnda lag föreslogs en ändring av artikel 194 ZKPO, vilken offentliggjordes i *Darzhaven vestnik* (Bulgariens officiella tidning) nr 69 år 2008 och trädde i kraft den 1 januari 2009.

Bakgrunden till de ändringar av ZKPO som Ministerrådet föreslog var ett fördragsbrottsförfarande (nr 2007/4333) som Europeiska kommissionen inlett mot Bulgarien på grund av en överträdelse av artiklarna 56 och 43 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (kommissionens pressmeddelande IP/08/712 från maj 2008). Kommissionen ansåg att skillnaden i behandling av beskattning av utdelning som erhålls av ett bolag med hemvist i landet eller av ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital.

Enligt motiveringen till lagförslaget är syftet med ändringarna av ZKPO att införa en enhetlig skattemässig reglering av skattebefrielsen för bolag med hemvist i landet och bolag med hemvist i en annan medlemsstat i samband med beskattningen av utdelning. Motiveringen omfattar varje bolag med hemvist i en EU-medlemsstat, utan angivelse av några särskilda skäl som rör allmänintresset och som kan motivera behovet av att undanta vissa företag inom EU (som exempelvis bolag med hemvist i Gibraltar) från bestämmelserna om befrielse från utdelningsbeskattning.

6.3 Den hänskjutande domstolens avgörande i förevarande mål får inte överklagas. Mot denna bakgrund anser den hänskjutande domstolen att den, med hänsyn till de oklarheter och svårigheter som råder med avseende på tolkningen av tillämpliga unionsbestämmelser, är skyldig att utnyttja samarbetsförfarandet och hänskjuta vissa frågor till EU-domstolen i syfte att undvika en felaktig tillämpning av unionsbestämmelserna och motstridig rättspraxis.

7. Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

7.1 Utgör nationell lagstiftning och nationell rättspraxis, enligt vilken utdelning som betalas ut till bolag med hemvist i Gibraltar omfattas av källskatt (medan utdelning som betalas ut till bolag med hemvist i Bulgarien eller i en annan EU-medlemsstat är undantagna från källskatt, utan att det uppställs något villkor som dessa bolag måste uppfylla) en diskriminerande begränsning av den unionsrättsligt

garanterade etableringsfriheten enligt artikel 49 FEUF och av den unionsrättsligt garanterade fria rörligheten för kapital enligt artikel 63 FEUF?

7.2 Om den första frågan besvaras jakande: Är en sådan diskriminerande begränsning förenlig med unionsrätten om lagstiftaren antagit motsvarande nationella lagstiftning utan att ange några skäl som avser allmän ordning, säkerhet eller hälsa och som motiverar att det är nödvändigt att införa dessa begränsningar i förhållande till bolag med hemvist i Gibraltar?

Mot bakgrund av vad som anförts ovan har Varhoven Administrativen sad enligt artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt ... [utelämnas] fattat följande

BESLUT:

[utelämnas] Följande frågor hänskjuts till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande:

1. Utgör nationell lagstiftning och nationell rättspraxis, enligt vilken utdelning som betalas ut till bolag med hemvist i Gibraltar omfattas av källskatt (medan utdelning som betalas ut till bolag med hemvist i Bulgarien eller i en annan EU-medlemsstat är undantagna från källskatt, utan att det uppställs något villkor som dessa bolag måste uppfylla) en diskriminerande begränsning av den unionsrättsligt garanterade etableringsfriheten enligt artikel 49 FEUF och av den unionsrättsligt garanterade fria rörligheten för kapital enligt artikel 63 FEUF?

2. Om den första frågan besvaras jakande: Är en sådan diskriminerande begränsning förenlig med unionsrätten om lagstiftaren antog motsvarande nationella lagstiftning utan att ange några skäl som avser allmän ordning, säkerhet eller hälsa och som motiverar varför det är nödvändigt att införa dessa begränsningar i förhållande till bolag med hemvist i Gibraltar?

[utelämnas]