



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 2 kwietnia 2020 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system opodatkowania mający zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich – Dyrektywa 2011/96/UE – Artykuł 2 lit. a) ppkt (i) i (iii) oraz część A lit. ab) i część B ostatnie tiret załącznika I – Pojęcia „spółek utworzonych według prawa Zjednoczonego Królestwa” i „corporation tax w Zjednoczonym Królestwie” – Spółki zarejestrowane na Gibraltarze, które podlegają tam podatkowi dochodowemu od osób prawnych

W sprawie C-458/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administrativen sad Sofia-grad (sąd administracyjny w Sofii, Bułgaria) postanowieniem z dnia 5 lipca 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 lipca 2018 r., w postępowaniu:

„GVC Services (Bulgaria)” EOOD

przeciwko

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešić (sprawozdawca) i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: C. Strömholm, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 września 2019 r., rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu „GVC Services (Bulgaria)” EOOD – D. Yordanov, адвокат, D. Tench, V. Nagrani, P. Montegriffo, G. Jackson i E. Sheard, solicitors,
- w imieniu Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia – N. Kalistratov i S. Atanasova, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu bułgarskiego – L. Zaharieva i E. Petranova, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: bułgarski.

- w imieniu rządu duńskiego – J. Nymann-Lindegren, M.S. Wolff i P.Z.L. Ngo, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa – F. Shibli, w charakterze pełnomocnika, którego wspierali D. Yates i L. Ruxandu, barristers,
 - w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i Y. Marinova, w charakterze pełnomocników,
- po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 24 października 2019 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 lit. a) ppkt (i) i (iii) dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 2011, L 345, s. 8) oraz części A lit. ab) i części B ostatnie tiret załącznika I do tej dyrektywy.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy „GVC Services (Bulgaria)” EOOD, z siedzibą w Bułgarii (zwaną dalej „GVC”), a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (dyrektorem dyrekcji ds. odwołań oraz praktyki podatkowej i zabezpieczenia społecznego w Sofii, Bułgaria) (zwanym dalej „dyrektorem”) w przedmiocie decyzji określającej zobowiązania w zakresie podatku od dywidend podzielonych i wypłaconych przez GVC na rzecz jej spółki dominującej PGB Limited – Gibraltar, z siedzibą na Gibraltarze, za okres od 13 lipca 2011 r. do 21 kwietnia 2016 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

Status Gibraltaru

- 3 Tytułem wstępu należy zauważyć, że ponieważ spór zawisły przed sądem odsyłającym dotyczy zaległości podatkowych należnych za okres poprzedzający dzień 1 lutego 2020 r., w ramach niniejszej sprawy nie należy uwzględniać umowy o wystąpieniu Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej z Unii Europejskiej i Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej (Dz.U. 2020, L 29, s. 7).
- 4 Gibraltar stanowi terytorium europejskie, za którego stosunki zewnętrzne w rozumieniu art. 355 ust. 3 TFUE odpowiedzialne jest państwo członkowskie, czyli Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, i w stosunku do którego znajdują zastosowanie postanowienia traktatów.
- 5 Akt dotyczący warunków przystąpienia Królestwa Danii, Irlandii i Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej i zmian traktatów (Dz.U. 1972, L 73, s. 14, zwany dalej „aktem przystąpienia z 1972 r.”) stanowi jednak, że niektóre części traktatu nie znajdują zastosowania do Gibraltaru.

6 Artykuł 28 aktu przystąpienia z 1972 r. ma następujące brzmienie:

„Akty instytucji [Unii Europejskiej] dotyczące produktów wskazanych w załączniku [I] do traktatu [FUE] i produktów podlegających w przypadku importu do [Unii] szczególnym zasadom wynikającym z realizacji wspólnej polityki rolnej, jak również akty dotyczące harmonizacji przepisów państw członkowskich w kwestii podatków obrotowych nie mają zastosowania do Gibraltaru, chyba że [Rada Unii Europejskiej], na wniosek [Komisji Europejskiej], jednogłośnie zdecyduje inaczej”.

7 Zgodnie z art. 29 aktu przystąpienia z 1972 r. w związku z częścią I pkt 4 załącznika I do tego aktu terytorium Gibraltaru jest wyłączone z obszaru celnego Unii.

Dyrektywa 2011/96

8 Motywy 3–6 i 8 dyrektywy 2011/96 stanowią:

„(3) Celem niniejszej dyrektywy jest zwolnienie dywidend i innych zysków podzielonych wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej.

(4) Konsolidacja spółek różnych państw członkowskich może okazać się konieczna dla stworzenia w ramach Unii warunków analogicznych do warunków rynku wewnętrznego oraz w celu zapewnienia skutecznego funkcjonowania tego rynku wewnętrznego. Takie operacje nie powinny być utrudniane przez ograniczenia, niedogodności lub zakłócenia wynikające w szczególności z przepisów podatkowych państw członkowskich. Stąd też niezbędne jest, w odniesieniu do konsolidacji spółek różnych państw członkowskich, określenie zasad opodatkowania, które są neutralne z punktu widzenia konkurencji, aby umożliwić przedsiębiorstwom dostosowanie się do wymogów rynku wewnętrznego, zwiększyć ich produktywność oraz zwiększyć ich siłę konkurencyjną na poziomie międzynarodowym.

(5) Taka konsolidacja spółek może prowadzić do powstawania grup kapitałowych składających się ze spółek dominujących i spółek zależnych.

(6) Przed wejściem w życie dyrektywy [Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 1990, L 225, s. 6)] przepisy podatkowe regulujące stosunki pomiędzy spółkami dominującymi i spółkami zależnymi różnych państw członkowskich znacznie się między sobą różniły i były, ogólnie rzecz ujmując, mniej korzystne niż przepisy mające zastosowanie do spółek dominujących i zależnych tego samego państwa członkowskiego. Współpraca między spółkami różnych państw członkowskich była tym samym utrudniona, w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego. Niezbędne było zatem wyeliminowanie tych niedogodności przez wprowadzenie wspólnego systemu, aby ułatwić konsolidację spółek na poziomie Unii.

[...]

(8) Ponadto niezbędne jest, w celu zapewnienia neutralności fiskalnej, aby zyski podzielone przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej były zwolnione z podatku potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu”.

9 Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/96:

„Każde z państw członkowskich stosuje niniejszą dyrektywę w odniesieniu do:

- a) podziału zysków, które spółki danego państwa członkowskiego otrzymują od swoich spółek zależnych innych państw członkowskich;
- b) podziału zysków, które spółki danego państwa członkowskiego przekazują spółkom innych państw członkowskich, wobec których są zależne;

[...]”.

10 Artykuł 2 lit. a) tej dyrektywy stanowi:

„Dla celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

- a) »spółka państwa członkowskiego« oznacza każdą spółkę, która:
 - (i) ma jedną z form wymienionych w załączniku I część A;
 - (ii) zgodnie z prawem podatkowym państwa członkowskiego jest uważana za rezydenta podatkowego w tym państwie członkowskim oraz, zgodnie z warunkami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem trzecim, nie jest uważana za rezydenta podatkowego poza Unią;
 - (iii) ponadto podlega jednemu z podatków wymienionych w załączniku I część B, bez możliwości wyboru lub zwolnienia, lub podlega jakimkolwiek innemu podatkowi, który może być zastąpiony przez którykolwiek z tych podatków”.

11 Artykuł 5 omawianej dyrektywy przewiduje, że „[z]yski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu”.

12 Część A załącznika I do dyrektywy 2011/96 ustanawia wykaz spółek, o których mowa w art. 2 lit. a) ppkt (i) tej dyrektywy, a w lit. ab) wymienia „spółki utworzone według prawa Zjednoczonego Królestwa”.

13 W części B tego załącznika znajduje się wykaz podatków, o których mowa w art. 2 lit. a) ppkt (iii) rzeczony dyrektywy, obejmująca w ostatnim tiret „corporation tax w Zjednoczonym Królestwie”.

Prawo bułgarskie

14 Na podstawie art. 194 ust. 1 i 3 Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) (DV nr 105 z dnia 22 grudnia 2006 r.):

„1. Opodatkowaniu podatkiem u źródła podlegają dywidendy i dochody z likwidacji pochodzące od (zidentyfikowanych) krajowych rezydentów będących osobami prawnymi wypłacane na rzecz:

1) zagranicznych osób prawnych [...]

[...]

3. Ustęp 1 nie ma zastosowania, gdy dywidendy i dochody z likwidacji są wypłacane na rzecz:

[...]

- 3) [...] zagranicznej osoby prawnej, która jest krajowym rezydentem dla celów podatkowych państwa członkowskiego [Unii] lub innego państwa będącego stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym [z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3)], z wyjątkiem wypadków ukrytego podziału zysków”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 15 GVC jest jednoosobową spółką z ograniczoną odpowiedzialnością prawa bułgarskiego, świadczącą usługi związane z technologiami informatycznymi. Do dnia 1 lutego 2016 r. jej kapitał zakładowy należał w całości do PGB Limited – Gibraltar, spółki utworzonej na Gibraltarze.
- 16 W okresie od 13 lipca 2011 r. do 21 kwietnia 2016 r. GVC podzieliła i wypłaciła na rzecz spółki dominującej PGB Limited – Gibraltar dywidendy bez pobrania i wpłaty podatku należnego od nich w Bułgarii, ponieważ stała na stanowisku, że spółkę PGB Limited – Gibraltar można uznać za zagraniczną osobę prawną, która jest rezydentem dla celów podatkowych w państwie członkowskim Unii zgodnie z art. 194 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
- 17 Uznając natomiast, że w niniejszej sprawie należało dokonać poboru podatku u źródła od wypłaconych dywidend, właściwy bułgarski organ podatkowy wydał w dniu 1 grudnia 2017 r. decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w celu odzyskania kwoty 930 529,54 lewów bułgarskich (BGN) (około 476 000 EUR), z czego 669 690,32 BGN (około 342 000 EUR) tytułem kwoty głównej i 260 839,22 BGN (około 134 000 EUR) tytułem odsetek za opóźnienie. GVC zakwestionowała tę decyzję, wnosząc odwołanie w administracyjnym toku instancji do dyrektora, który utrzymał decyzję w mocy. GVC wniosła skargę o uchylenie utrzymanej w mocy decyzji do sądu odsyłającego.
- 18 GVC utrzymuje, że prawo Unii ma zastosowanie do Gibraltaru, który jest terytorium europejskim, za którego stosunki zewnętrzne odpowiada państwo członkowskie w rozumieniu art. 355 ust. 3 TFUE, i że wypłata dywidend nie jest objęta wyłączeniami przewidzianymi w art. 28–30 aktu przystąpienia z 1972 r. W związku z tym spółka ta jest zdania, że spółka dominująca spełnia wymogi określone w art. 2 dyrektywy 2011/96, a zatem można ją zrównać ze spółką utworzoną w Zjednoczonym Królestwie i podlegającą opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na Gibraltarze, który jej zdaniem jest równoważny „corporation tax w Zjednoczonym Królestwie”, wskazanemu w części B ostatnie tiret załącznika I do tej dyrektywy.
- 19 Dyrektor podnosi natomiast, że załącznik I do dyrektywy 2011/96 ustanawia wyraźny i wyczerpujący wykaz zarówno spółek (część A), jak i podatków (część B), które wchodzą w zakres jej stosowania. Jest on zdania, że zakres stosowania dyrektywy został w niej wyczerpująco wskazany, zatem nie może być rozszerzany na spółki utworzone i opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych na Gibraltarze, ponieważ przepisów podatkowych nie można interpretować rozszerzająco.
- 20 Powziawszy wątpliwości co do tego, czy GVC, jako spółka zależna spółki dominującej zarejestrowanej na Gibraltarze i tam podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, jest objęta zakresem stosowania dyrektywy 2011/96 i czy w konsekwencji powinna być zwolniona z podatku pobieranego u źródła w Bułgarii, Administrativen sad Sofia-grad (sąd administracyjny w Sofii, Bułgaria) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 2 lit. a) ppkt (i) dyrektywy [2011/96] w związku z częścią A lit. ab) załącznika I do niej należy interpretować w ten sposób, że przez »spółki utworzone według prawa Zjednoczonego Królestwa« rozumie się także spółki zarejestrowane na Gibraltarze?

- 2) Czy art. 2 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy [2011/96] w związku z częścią B [ostatnie tiret] załącznika I należy interpretować w ten sposób, że przez »corporation tax w Zjednoczonym Królestwie« rozumie się także podatek dochodowy od osób prawnych należny na Gibraltarze?».

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 21 Chociaż rząd Zjednoczonego Królestwa nie podnosi formalnie zarzutu niedopuszczalności, to wskazuje w swoich uwagach na piśmie, że udzielenie odpowiedzi na pytania prejudycjalne nie jest konieczne dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.
- 22 W świetle potwierdzonego przez Trybunał statusu Gibraltaru w prawie Unii PGB Limited – Gibraltar, jako spółka z siedzibą na Gibraltarze, spełnia już przesłankę przewidzianą w art. 194 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a mianowicie wymóg bycia zagraniczną osobą prawną mającą rezydencję podatkową w państwie członkowskim Unii. W konsekwencji zdaniem tego rządu wykładnia dyrektywy 2011/96 nie jest konieczna.
- 23 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się do Trybunału sąd krajowy na tle stanu prawnego i faktycznego, za których ustalenie jest on odpowiedzialny, korzystają z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy, przy czym prawidłowość tego ustalenia nie podlega weryfikacji przez Trybunał. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie złożonego przez sąd krajowy wniosku jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania (wyrok z dnia 30 stycznia 2020 r., I.G.I., C-394/18, EU:C:2020:56, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 W niniejszej sprawie, jak wyraźnie wskazuje sam rząd Zjednoczonego Królestwa, rozpatrywane w postępowaniu głównym przepisy prawa krajowego stanowią właśnie przepisy transponujące dyrektywę 2011/96.
- 25 Ponadto, jak wynika z postanowienia odsyłającego, w celu rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym sąd odsyłający powinien ustalić, czy PGB Limited – Gibraltar, jako spółka założona na Gibraltarze, jest objęta zakresem stosowania dyrektywy 2011/96, w celu ustalenia, czy podatek obciążający tę spółkę na Gibraltarze uzasadnia jej zwolnienie, jako spółki zależnej, z podatku pobranego u źródła w Bułgarii zgodnie z art. 5 tej dyrektywy.
- 26 W tych okolicznościach nie można w żaden sposób uznać, że wykładnia dyrektywy 2011/96, o którą zwrócił się sąd odsyłający w niniejszej sprawie, nie ma związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu w postępowaniu głównym lub dotyczy problemu o charakterze hipotetycznym, ponieważ wykładnia ta jest niezbędna dla rozstrzygnięcia tego sporu.
- 27 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest więc dopuszczalny.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 28 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 lit. a) ppkt (i) i (iii) dyrektywy 2011/96 w związku z częścią A lit. ab) i częścią B ostatnie tiret załącznika I do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zawarte w tych przepisach pojęcia „spółek utworzonych zgodnie z prawem Zjednoczonego Królestwa” i „corporation tax w Zjednoczonym Królestwie” dotyczą spółek utworzonych na Gibraltarze i tam opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób prawnych.

- 29 Na wstępie należy zauważyć, że okres, którego dotyczy spór w postępowaniu głównym, jest objęty zarówno dyrektywą 90/435, zmienioną dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 363, s. 129) (zwaną dalej „dyrektywą 90/435”), jak i dyrektywą 2011/96, która uchyliła i zastąpiła tę pierwszą dyrektywę. Ponieważ jednak właściwe przepisy pozostały niezmienione, w niniejszym przypadku wystarczy odpowiedzieć na zadane pytania jedynie w świetle właściwych przepisów dyrektywy 2011/96.
- 30 Ponieważ w okresie mającym znaczenie dla sporu w postępowaniu głównym Gibraltar stanowił terytorium europejskie, za którego stosunki zewnętrzne odpowiedzialne jest państwo członkowskie, a mianowicie Zjednoczone Królestwo, prawo Unii miało co do zasady zastosowanie do tego terytorium na mocy art. 355 ust. 3 TFUE, z zastrzeżeniem wyłączeń wyraźnie przewidzianych w akcie przystąpienia z 1972 r. (wyrok z dnia 23 września 2003 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-30/01, EU:C:2003:489, pkt 47; postanowienie z dnia 12 października 2017 r., Fisher, C-192/16, EU:C:2017:762, pkt 29; wyrok z dnia 23 stycznia 2018 r., Buhagiar i in., C-267/16, EU:C:2018:26, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 31 Co się tyczy dyrektywy 2011/96, należy zauważyć, że została ona przyjęta na podstawie art. 115 TFUE, który pozwala Radzie na przyjęcie dyrektyw w sprawie zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich mających bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Zgodnie z motywami 3–6 tej dyrektywy jej celem jest zwolnienie dywidend i innych zysków podzielonych wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku pobieranego u źródła dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej, aby ułatwić konsolidację spółek na poziomie Unii (zob. podobnie, w odniesieniu do dyrektywy 90/435, wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, pkt 35, 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 30 opinii, bezsporne jest, że dyrektywa ta nie jest objęta żadnym z wyłączeń przewidzianych w art. 28 i 29 aktu przystąpienia z 1972 r.
- 33 Jednakże w celu ustalenia, czy spółki dominujące utworzone na Gibraltarze, które podlegają tam podatkowi dochodowemu od osób prawnych, mogą ubiegać się o przewidziane w art. 5 dyrektywy 2011/96 zwolnienie od podatku pobieranego u źródła od zysków wypłacanych przez ich spółki zależne mające siedzibę w państwach członkowskich, należy wziąć pod uwagę przepisy tej dyrektywy, które określają jej przedmiotowy zakres stosowania, a mianowicie kumulatywne przesłanki przewidziane w art. 2 lit. a) dyrektywy 2011/96 w związku z częścią A lit. ab) i częścią B ostatnie tiret załącznika I do niej.
- 34 W tym względzie należy przypomnieć w pierwszej kolejności, że jak stwierdzono już w pkt 29 niniejszego wyroku, ponieważ przepisy te mają zasadniczo identyczny zakres jak przepisy dyrektywy 90/435, orzecznictwo Trybunału dotyczące drugiej z tych dyrektyw ma również zastosowanie do pierwszej z tych dyrektyw (postanowienie z dnia 14 czerwca 2018 r., GS, C-440/17, niepublikowane, EU:C:2018:437, pkt 30). Tymczasem Trybunał orzekł, że celem dyrektywy 90/435 nie jest ustanowienie wspólnego systemu dla wszystkich spółek w państwach członkowskich ani dla wszystkich form uczestnictwa (wyroki: z dnia 22 grudnia 2008 r., Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, pkt 49; z dnia 1 października 2009 r., Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, pkt 36).
- 35 Wynika z tego, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 36 opinii, że ze względów pewności prawa wszelka możliwość rozszerzenia zakresu stosowania dyrektywy 2011/96 w drodze analogii na inne rodzaje spółek niż te, które zostały wymienione w części A załącznika I do tej dyrektywy, jest wykluczona, ponieważ przedmiotowy zakres stosowania tej dyrektywy jest określony poprzez wyczerpujący wykaz spółek.

- 36 W drugiej kolejności należy podkreślić, że z brzmienia art. 2 lit. a) dyrektywy 2011/96 w związku z częścią A lit. ab) i częścią B ostatnie tiret załącznika I wynika, że w odniesieniu do Zjednoczonego Królestwa dyrektywa 2011/96 ma zastosowanie wyłącznie do „spółek utworzonych zgodnie z prawem Zjednoczonego Królestwa” i podlegających „corporation tax w Zjednoczonym Królestwie”.
- 37 Przepisy te zawierają wyraźne odesłanie do prawa Zjednoczonego Królestwa. Należy je zatem interpretować zgodnie z prawem krajowym wskazanym jako właściwe (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2012 r., Bank Handlowy i Adamiak, C-116/11, EU:C:2012:739, pkt 50).
- 38 Tymczasem należy zauważyć, że w swoich uwagach na piśmie rząd Zjednoczonego Królestwa wyjaśnił, iż na podstawie prawa krajowego tego państwa członkowskiego spółki utworzone zgodnie z jego prawem krajowym mogą obejmować jedynie spółki uznawane za utworzone w Zjednoczonym Królestwie, które w każdym razie nie obejmują spółek utworzonych na Gibraltarze, co nie zostało formalnie zakwestionowane przez pozostałe strony postępowania przed Trybunałem.
- 39 Rząd ten wyjaśnił ponadto, co też nie zostało podważone, że zgodnie z prawem krajowym Zjednoczonego Królestwa podatek pobrany na Gibraltarze nie stanowi „corporation tax w Zjednoczonym Królestwie”.
- 40 Z powyższego wynika, w świetle akt sprawy przedłożonych Trybunałowi, że spółki utworzone na Gibraltarze nie spełniają przesłanki stosowania przewidzianej w art. 2 lit. a) ppkt (i) dyrektywy 2011/96 w związku z częścią A lit. ab) załącznika I do tej dyrektywy oraz że system podatkowy ustanowiony przez Gibraltarskie nie spełnia przesłanki stosowania przewidzianej w art. 2 lit. a) ppkt (iii) tej dyrektywy w związku z częścią B ostatnie tiret załącznika I.
- 41 Powyższe rozważania nie mają wpływu na obowiązek przestrzegania, w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym, art. 49 i 63 TFUE i ewentualnego zbadania, czy opodatkowanie zysków wypłacanych przez bułgarską spółkę zależną jej spółce dominującej z siedzibą na Gibraltarze stanowi w świetle prawa przedsiębiorczości lub swobodnego przepływu kapitału, z którego korzystają spółki utworzone na Gibraltarze (postanowienie z dnia 12 października 2017 r., Fisher, C-192/16, EU:C:2017:762, pkt 26, 27), ograniczenie, a jeśli tak, to czy takie ograniczenie jest uzasadnione.
- 42 Mając na względzie powyższe rozważania, na zadane pytania należy odpowiedzieć, że art. 2 lit. a) ppkt (i) i (iii) dyrektywy 2011/96 w związku z częścią A lit. ab) i częścią B ostatnie tiret załącznika I do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zawarte w tych przepisach pojęcia „spółek utworzonych zgodnie z prawem Zjednoczonego Królestwa” i „corporation tax w Zjednoczonym Królestwie” nie dotyczą spółek utworzonych na Gibraltarze i podlegających tam opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

W przedmiocie kosztów

- 43 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 2 lit. a) ppkt (i) i (iii) dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich w związku z częścią A lit. ab) i częścią B ostatnie tiret załącznika I do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że

zawarte w tych przepisach pojęcia „spółek utworzonych zgodnie z prawem Zjednoczonego Królestwa” i „corporation tax w Zjednoczonym Królestwie” nie dotyczą spółek utworzonych na Gibraltarze i podlegających tam opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Podpisy