

Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (pięta 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 czu? A lit. ab) i czu? B ostatnie tiret załącznika I – Pojęcia „spółki 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 (pięta 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,
- w imieniu rządu duńskiego – J. Nymann-Lindgren, 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 Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (dyrektorem dyrekcji „Odwołania oraz praktyka podatkowa i zabezpieczenia społeczne” 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 zawisł 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] dotyczą 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 czł. 1 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 niezbędną 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 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 niezbędną 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 cz. 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 cz. B, bez możliwości wyboru lub zwolnienia, lub podlega jakiegokolwiek 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 Cz. 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 cz. 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. Ust. 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 czonkowskiego [Unii] lub innego państwa b'dcego stron Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym [z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3)], z wytkiem wypadków ukrytego podzia'u zysków”.

Postpowanie gówne i pytania prejudycjalne

15 GVC jest jednoosobow' spółk' z ograniczon' odpowiedzialno'ci' prawa bu'garskiego, wiadcz'c' us'ugi zwi'zane z technologiami informatycznymi. Do dnia 1 lutego 2016 r. jej kapita' zak'adowy nale'a' w ca'o'ci do PGB Limited – Gibraltar, spółki utworzonej na Gibraltarze.

16 W okresie od 13 lipca 2011 r. do 21 kwietnia 2016 r. GVC podzieli'a i wyp'aci'a na rzecz spółki dominuj'cej PGB Limited – Gibraltar dywidendy bez pobrania i wp'aty podatku nale'nego od nich w Bu'garii, poniewa' sta'a na stanowisku, 'e spółk' PGB Limited – Gibraltar mo'na uzna' za zagraniczn' osob' prawn', która jest rezydentem dla celów podatkowych w pa'ństwie czonkowskim Unii zgodnie z art. 194 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

17 Uznaj'c natomiast, 'e w niniejszej sprawie nale'a'o dokona' poboru podatku u 'ród'a od wyp'aconych dywidend, w'a'ciwy bu'garski organ podatkowy wyda' w dniu 1 grudnia 2017 r. decyzj' okre'laj'c' wysoko' zobowi'zania podatkowego w celu odzyskania kwoty 930 529,54 lewów bu'garskich (BGN) (oko'o 476 000 EUR), z czego 669 690,32 BGN (oko'o 342 000 EUR) tytu'em kwoty gównej i 260 839,22 BGN (oko'o 134 000 EUR) tytu'em odsetek za opó'nienie. GVC zakwestionowa'a t' decyzj', wnosz'c' odwo'anie w administracyjnym toku instancji do dyrektora, który utrzyma' decyzj' w mocy. GVC wnios'a skarg' o uchylenie utrzymanej w mocy decyzji do s'du odsy'aj'cego.

18 GVC utrzymuje, 'e prawo Unii ma zastosowanie do Gibraltar, który jest terytorium europejskim, za którego stosunki zewn'trzne odpowiada pa'stwo czonkowskie w rozumieniu art. 355 ust. 3 TFUE, i 'e wyp'ata dywidend nie jest obj'ta wy'czeniami przewidzianymi w art. 28–30 aktu przyst'pienia z 1972 r. W zwi'zku z tym spółka ta jest zdania, 'e spółka dominuj'ca spe'nia wymogi okre'lone w art. 2 dyrektywy 2011/96, a zatem mo'na j' zrówna' ze spółk' utworzon' w Zjednoczonym Królestwie i podlegaj'c' opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na Gibraltarze, który jej zdaniem jest równowa'ny „corporation tax w Zjednoczonym Królestwie”, wskazanemu w cz'ci B ostatnie tiret za'cznika I do tej dyrektywy.

19 Dyrektor podnosi natomiast, 'e za'cznik I do dyrektywy 2011/96 ustanawia wyra'ny i wyczerpuj'cy wykaz zarówno spółek (cz'ci A), jak i podatków (cz'ci B), które wchodz' w zakres jej stosowania. Jest on zdania, 'e zakres stosowania dyrektywy zosta' w niej wyczerpuj'co wskazany, zatem nie mo'e by' rozszerzany na spółki utworzone i opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych na Gibraltarze, poniewa' przepisów podatkowych nie mo'na interpretowa' rozszerzaj'co.

20 Powzi'wszy w'tpliw'o'ci co do tego, czy GVC, jako spółka zale'na spółki dominuj'cej zarejestrowanej na Gibraltarze i tam podlegaj'cej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, jest obj'ta zakresem stosowania dyrektywy 2011/96 i czy w konsekwencji powinna by' zwolniona z podatku pobieranego u 'ród'a w Bu'garii, Administrativen sad Sofia-grad (s'd administracyjny w Sofii, Bu'garia) postanowi' zawiesi' postpowanie i zwróci' si' do Trybuna'u z nast'puj'cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 lit. a) ppkt (i) dyrektywy [2011/96] w związku z cz??ci? A lit. ab) za??cznika I do niej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przez »spółki utworzone wed?ug prawa Zjednoczonego Królestwa« rozumie si? tak?e spółki zarejestrowane na Gibraltarze?

2) Czy art. 2 lit. a) ppkt (iii) dyrektywy [2011/96] w związku z cz??ci? B [ostatnie tiret] za??cznika I nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przez »corporation tax w Zjednoczonym Królestwie« rozumie si? tak?e podatek dochodowy od osób prawnych nale?ny na Gibraltarze?».

W przedmiocie dopuszczalno?ci wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

21 Chocia? rz?d Zjednoczonego Królestwa nie podnosi formalnie zarzutu niedopuszczalno?ci, to wskazuje w swoich uwagach na pi?mie, ?e udzielenie odpowiedzi na pytania prejudycjalne nie jest konieczne dla rozstrzygni?cia sporu w post?powaniu g?ównym.

22 W ?wietle potwierdzonego przez Trybuna? statusu Gibraltaru w prawie Unii PGB Limited – Gibraltar, jako spółka z siedzib? na Gibraltarze, spe?nia ju? przes?ank? przewidzian? w art. 194 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a mianowicie wymóg bycia zagraniczn? osob? prawn? maj?c? rezydencj? podatkow? w pa?stwie cz?onkowskim Unii. W konsekwencji zdaniem tego rz?du wyk?adnia dyrektywy 2011/96 nie jest konieczna.

23 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pytania dotycz?ce wyk?adni prawa Unii, z którymi zwróci? si? do Trybuna?u s?d krajowy na tle stanu prawnego i faktycznego, za których ustalenie jest on odpowiedzialny, korzystaj? z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy, przy czym prawid?owo?? tego ustalenia nie podlega weryfikacji przez Trybuna?. Odmowa wydania przez Trybuna? orzeczenia w przedmiocie z?o?onego przez s?d krajowy wniosku jest mo?liwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, ?e wyk?adnia prawa Unii, o któr? wniesiono, nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem post?powania g?ównego, gdy problem jest natury hipotetycznej b?d? gdy Trybuna? nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezb?dnymi do udzielenia u?ytecznej 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 wyra?nie wskazuje sam rz?d Zjednoczonego Królestwa, rozpatrywane w post?powaniu g?ównym przepisy prawa krajowego stanowi? w?a?nie przepisy transponuj?ce dyrektyw? 2011/96.

25 Ponadto, jak wynika z postanowienia odsy?aj?cego, w celu rozstrzygni?cia sporu w post?powaniu g?ównym s?d odsy?aj?cy powinien ustali?, czy PGB Limited – Gibraltar, jako spółka za?o?ona na Gibraltarze, jest obj?ta zakresem stosowania dyrektywy 2011/96, w celu ustalenia, czy podatek obci??aj?cy t? spółk? na Gibraltarze uzasadnia jej zwolnienie, jako spółki zale?nej, z podatku pobranego u ?ród?a w Bu?garii zgodnie z art. 5 tej dyrektywy.

26 W tych okoliczno?ciach nie mo?na w ?aden sposób uzna?, ?e wyk?adnia dyrektywy 2011/96, o któr? zwróci? si? s?d odsy?aj?cy w niniejszej sprawie, nie ma zwi?zku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym lub dotyczy problemu o charakterze hipotetycznym, poniewa? wyk?adnia ta jest niezb?dna dla rozstrzygni?cia tego sporu.

27 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest wi?c dopuszczalny.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

28 Poprzez swoje pytania, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 2 lit. a) ppkt (i) i (iii) dyrektywy 2011/96 w związku z cz??ci? A lit. ab) i cz??ci? B

ostatnie tiret za??cznika I do tej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zawarte w tych przepisach pojecia „spó?ek utworzonych zgodnie z prawem Zjednoczonego Królestwa” i „corporation tax w Zjednoczonym Królestwie” dotycz? spółek utworzonych na Gibraltarze i tam opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób prawnych.

29 Na wst?pie nale?y zauwa?y?, ?e okres, którego dotyczy spór w post?powaniu g?ównym, jest obj?ty zarówno dyrektyw? 90/435, zmienion? dyrektyw? Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 363, s. 129) (zwan? dalej „dyrektyw? 90/435”), jak i dyrektyw? 2011/96, która uchylila i zast?pi?a t? pierwsz? dyrektyw?. Poniewa? jednak w?a?ciwe przepisy pozostały niezmienione, w niniejszym przypadku wystarczy odpowiedzie? na zadane pytania jedynie w ?wietle w?a?ciwych przepisów dyrektywy 2011/96.

30 Poniewa? w okresie maj?cym znaczenie dla sporu w post?powaniu g?ównym Gibraltar stanowi? terytorium europejskie, za którego stosunki zewn?trzne odpowiedzialne jest pa?stwo cz?onkowskie, a mianowicie Zjednoczone Królestwo, prawo Unii mia?o co do zasady zastosowanie do tego terytorium na mocy art. 355 ust. 3 TFUE, z zastrze?eniem wy??cze? wyra?nie przewidzianych w akcie przyst?pienia z 1972 r. (wyrok z dnia 23 wrze?nia 2003 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C?30/01, EU:C:2003:489, pkt 47; postanowienie z dnia 12 pa?dziernika 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 si? tyczy dyrektywy 2011/96, nale?y zauwa?y?, ?e zosta?a ona przyj?ta na podstawie art. 115 TFUE, który pozwala Radzie na przyj?cie dyrektyw w sprawie zbli?enia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych pa?stw cz?onkowskich maj?cych bezpo?redni wp?yw na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewn?trznego. Zgodnie z motywami 3–6 tej dyrektywy jej celem jest zwolnienie dywidend i innych zysków podzielonych wyp?acanych przez spółki zale?ne ich spółkom dominuj?cym z podatku pobieranego u ?ród?a dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominuj?cej, aby u?atwi? konsolidacj? 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 zauwa?y? rzecznik generalny w pkt 30 opinii, bezsporne jest, ?e dyrektywa ta nie jest obj?ta ?adnym z wy??cze? przewidzianych w art. 28 i 29 aktu przyst?pienia z 1972 r.

33 Jednak?e w celu ustalenia, czy spółki dominuj?ce utworzone na Gibraltarze, które podlegaj? tam podatkowi dochodowemu od osób prawnych, mog? ubiega? si? o przewidziane w art. 5 dyrektywy 2011/96 zwolnienie od podatku pobieranego u ?ród?a od zysków wyp?acanych przez ich spółki zale?ne maj?ce siedzib? w pa?stwach cz?onkowskich, nale?y wzi?? pod uwag? przepisy tej dyrektywy, które okre?laj? jej przedmiotowy zakres stosowania, a mianowicie kumulatywne przes?anki przewidziane w art. 2 lit. a) dyrektywy 2011/96 w zwi?zku z cz??ci? A lit. ab) i cz??ci? B ostatnie tiret za??cznika I do niej.

34 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie? w pierwszej kolejno?ci, ?e jak stwierdzono ju? w pkt 29 niniejszego wyroku, poniewa? przepisy te maj? zasadniczo identyczny zakres jak przepisy dyrektywy 90/435, orzecznictwo Trybuna?u dotycz?ce drugiej z tych dyrektyw ma równie? 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 Trybuna? orzek?, ?e celem dyrektywy 90/435 nie jest ustanowienie wspólnego systemu dla wszystkich spółek w pa?stwach cz?onkowskich 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 pa?dziernika 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 czł. 1 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 czł. 1 A lit. ab) i czł. 1 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 odwołanie 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 rzęd 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 czł. 1 A lit. ab) załącznika I do tej dyrektywy oraz że system podatkowy ustanowiony przez Gibraltarskie państwo nie spełnia przesłanki stosowania przewidzianej w art. 2 lit. a) ppkt (iii) tej dyrektywy w związku z czł. 1 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 wypłaconych 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 czł. 1 A lit. ab) i czł. 1 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 (pięta 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 czynnikiem A lit. ab) i czynnikiem B ostatnie tiret załącznika I do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zawarte w tych przepisach pojęcia „spółki 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

* Język postępowania: bułgarski.