Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

2. aprill 2020*

Eelotsusetaotlus – Eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem – Direktiiv 2011/96/EL – Artikli 2 punkti a alapunktid i ja iii ning I lisa A osa punkt ab ja B osa viimane taane – Mõisted „Ühendkuningriigi õiguse alusel asutatud äriühingud“ ja „*corporation tax* Ühendkuningriigis“ – Gibraltaril registreeritud ja seal äriühingu tulumaksu maksvad äriühingud

Kohtuasjas C-458/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad Sofia-gradi (Sofia halduskohus, Bulgaaria) 5. juuli 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. juulil 2018, menetluses

„GVC Services (Bulgaria)“ EOOD

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president E. Regan, kohtunikud I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič (ettekandja) ja C. Lycourgos,

kohtujurist: G. Hogan,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikku menetlust ja 11. septembri 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– „GVC Services (Bulgaria)“ EOOD, esindajad: *advokat* D. Yordanov ning *solicitors* D. Tench, V. Nagrani, P. Montegriffo, G. Jackson ja E. Sheard,

– Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia, esindajad: N. Kalistratov ja S. Atanasova,

– Bulgaaria valitsus, esindajad: L. Zaharieva ja E. Petranova,

– Taani valitsus, esindajad: J. Nymann-Lindegren, M. S. Wolff ja P. Z. L. Ngo,

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

– Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: F. Shibli, keda abistasid *barristers* D. Yates ja L. Ruxandu,

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja Y. Marinova,

olles 24. oktoobri 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT 2011, L 345, lk 8) artikli 2 punkti a alapunkte i ja iii ning I lisa A osa punkti ab ja B osa viimast taanet.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Bulgaarias õiguse alusel asutatud äriühing „GVC Services (Bulgaria)“ EOOD (edaspidi „GVC“) ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (Sofia maksu- ja sotsiaalkindlustusvaldkonna kaebe- ja praktikatalituse juhataja, Bulgaaria) (edaspidi „juhataja“) ning mille ese on maksuotsus, millega tuvastati maksuvõlg seoses GVC poolt tema Gibraltaril asutatud emaettevõtjale PGB Limited – Gibraltar perioodil 13. juulist 2011 kuni 21. aprillini 2016 jaotatud ja välja makstud dividendiga.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Gibraltari staatus

3 Kõigepealt tuleb märkida, et kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleliolev vaidlus puudutab maksuvõlgu, mis on tekkinud enne 1. veebruari 2020, ei tule käesolevas kohtuasjas arvesse võtta kokkulepet Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi väljaastumise kohta Euroopa Liidust ja Euroopa Aatomienergiaühendusest (ELT 2020, L 29, lk 7).

4 Gibraltar on ELTL artikli 355 lõike 3 tähenduses Euroopa territoorium, mille välissuhete eest vastutab liikmesriik, st Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik, ning mille suhtes kohaldatakse aluslepingute sätteid.

5 Akt Taani Kuningriigi, Iirimaa ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi ühinemistingimuste ja asutamislepingutesse tehtavate muudatuste kohta (EÜT 1972, L 73, lk 14; edaspidi „1972. aasta ühinemisakt“) sätestab siiski, et mõnda asutamislepingu osa Gibraltari suhtes ei kohaldata.

6 1972. aasta ühinemisakti artikkel 28 näeb ette:

„[Liidu] institutsioonide akte, mis käsitlevad [EL toimimise lepingu I] lisas esinevaid tooteid ja tooteid, mille suhtes ühise põllumajanduspoliitika rakendamise tulemusena kehtivad [liitu] importimisel erieeskirjad, ega kumuleeruva käibemaksu alaste liikmesriikide õigusaktide ühtlustamist käsitlevaid akte ei kohaldata Gibraltari suhtes, kui [Euroopa Liidu Nõukogu] ühehäälselt ei sätesta [Euroopa Liidu Komisjoni] ettepaneku põhjal teisiti.“ [mitteametlik tõlge]

7 1972. aasta ühinemisakti artikli 29 kohaselt koostoimes selle akti I lisa I osa punktiga 4 jääb Gibraltar liidu tolliterritooriumist välja.

Direktiiv 2011/96

8 Direktiivi 2011/96 põhjendustes 3–6 ja 8 on märgitud:

„(3) Käesoleva direktiivi eesmärk on vabastada dividendid ja muud kasumijaotised, mida tütarettevõtjad maksavad oma emaettevõtjatele maksude kinnipidamisest, ning kaotada ära sellise tulu topeltmaksustamine emaettevõtja tasemel.

(4) Eri liikmesriikide äriühingute grupeerumine võib olla vajalik selleks, et luua liidu piires siseturu tingimustega analoogilised tingimused, ja tagada sellise siseturu tõhus toimimine. Sellist tegevust ei tohiks takistada piirangud, ebasoodsad tingimused ega moonutused, mis tulenevad eelkõige liikmesriikide maksusätetest. Sellise eri liikmesriikide äriühingute grupeerumisega seoses on vaja näha ette konkurentsi seisukohalt neutraalsed maksustamiseeskirjad, mis võimaldavad äriühingutel kohaneda siseturu nõuetega, suurendada oma tootlikkust ja parandada rahvusvahelist konkurentsivõimet.

(5) Sellise grupeerumise tulemusena võivad tekkida ema- ja tütarettevõtjate grupid.

(6) Enne [nõukogu 23. juuli 1990. aasta] direktiivi 90/435/EMÜ [eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147)] jõustumist oli eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate vahelisi suhteid reguleerivates maksusätetes liikmesriigiti märkimisväärseid erinevusi ning kohaldatavad sätted olid üldiselt ebasoodsamad kui need, mida kohaldati ühe ja sama liikmesriigi ema- ja tütarettevõtjate suhtes. Seetõttu oli eri liikmesriikide äriühingute vaheline koostöö võrreldes ühe ja sama liikmesriigi äriühingute vahelise koostööga ebasoodsamas olukorras. Kõnealune ebasoodus olukord tuli kõrvaldada, kehtestades liidu tasandil äriühingute grupeerumist lihtsustava ühtse süsteemi.

[…]

(8) Maksustamise neutraalsuse tagamiseks tuleb lisaks eeltoodule vabastada tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatav kasum kinnipeetavast maksust.“

9 Direktiivi 2011/96 artikli 1 lõige 1 sätestab:

„Iga liikmesriik kohaldab käesolevat direktiivi:

a) kasumijaotiste suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud saavad teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt;

b) kasumijaotiste suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud maksavad tütarettevõtjana teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele;

[…]“.

10 Nimetatud direktiivi artikli 2 punkt a sätestab:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) „liikmesriigi äriühing“ tähendab iga äriühingut:
   i) mis tegutseb käesoleva direktiivi I lisa A osas loetletud vormis;
   ii) mida liikmesriigi maksuõigusaktide kohaselt loetakse kõnealuse liikmesriigi maksuresidendiks ja mida kolmanda riigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu sätete kohaselt ei peeta liiduvälise riigi maksuresidendiks;

iii) mis lisaks kuulub ilma valiku- või vabastamisvõimaluseta maksustamisele ühega I lisa B osas loetletud maksudest või muu maksuga, millega nimetatud maksud võidakse asendada.“

11 Nimetatud direktiivi artikkel 5 näeb ette, et „[k]asum, mida tütarettevõtja oma emaettevõtjale jaotab, vabastatakse kinnipeetavast maksust“.

12 Direktiivi 2011/96 I lisa A osa kehtestab selle direktiivi artikli 2 punkti a alapunktis i viidatud äriühingute loetelu ja näeb punktis ab ette „Ühendkuningriigi õiguse alusel asutatud äriühingud“.

13 Selle I lisa B osas esitatakse loetelu maksudest, millele viidatakse nimetatud direktiivi artikli 2 punkti a alapunktis iii, ning selle viimases taandes on märgitud „*corporation tax* Ühendkuningriigis“.

Bulgaaria õigus

14 Äriühingu tulumaksu seaduse (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane, *DV* nr 105, 22.12.2006) artikli 194 lõiked 1 ja 3 sätestavad:

„1. Kinnipeetava maksuga maksustatakse dividend ja likvideerimisjaotise osad, mida residendist juriidilised isikud jaotavad (maksavad):

1) välismaa juriidilistele isikutele […]

[…]

3. Lõiget 1 ei kohaldata, kui dividend ja likvideerimisjaotise osad makstakse:

[…]

3) […] välismaa juriidilisele isikule, kes on [liidu] liikmesriigi või [2. mai 1992. aasta] Euroopa Majanduspiirkonna lepingu [(EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3)] osalisriigi maksuresident, välja arvatud juhul, kui tegemist on kasumi varjatud jaotamisega.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 GVC on Bulgaaria õiguse alusel asutatud ühe osanikuga osaühing, mis osutab infotehnoloogiateenuseid. Kuni 1. veebruarini 2016 kuulus tema osakapital täielikult Gibraltaril asutatud äriühingule PGB Limited – Gibraltar.

16 Ajavahemikul 13. juulist 2011 kuni 21. aprillini 2016 maksis GVC oma emaettevõtjale PGB Limited – Gibraltar dividendi, ilma et ta oleks sellelt kinni pidanud või tasunud makse Bulgaarias, leides, et seda emaettevõtjat saab pidada äriühingu tulumaksu seaduse artikli 194 lõike 3 tähenduses välismaa juriidiliseks isikuks, kes on liidu liikmesriigi maksuresident.

17 Bulgaaria pädev maksuhaldur asus seevastu seisukohale, et käesolevas asjas oleks välja makstud dividendilt tulnud maksu kinni pidada, ning tegi 1. detsembril 2017 maksuotsuse, milles paluti tasuda 930 529,54 Bulgaaria leevi (BGN) (ligikaudu 476 000 eurot), millest põhimaksuvõlg oli 669 690,32 Bulgaaria leevi (ligikaudu 342 000 eurot) ja viivis 260 839,22 Bulgaaria leevi (ligikaudu 134 000 eurot). GVC vaidlustas maksuotsuse, esitades selle peale vaide juhatajale, kes jättis otsuse muutmata. GVC esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse, milles ta palus see muutmata jätmise otsus tühistada.

18 GVC hinnangul kuulub liidu õigus kohaldamisele ka Gibraltaril, mis on ELTL artikli 355 lõike 3 tähenduses Euroopa territoorium, mille välissuhete eest vastutab liikmesriik, ning dividendi maksmine ei kuulu erandite alla, mis on ette nähtud 1972. aasta ühinemisakti artiklites 28–30. Sellega seoses väidab ta, et tema emaettevõtja vastab direktiivi 2011/96 artiklis 2 kehtestatud tingimustele, kuna selle äriühingu võib võrdsustada Ühendkuningriigis asutatud äriühinguga ja teda maksustatakse Gibraltaril äriühingu tulumaksuga, millele GVC arvates vastab „*corporation tax* Ühendkuningriigis“, mida on nimetatud selle direktiivi I lisa B osa viimases taandes.

19 Juhataja väidab aga, et direktiivi 2011/96 I lisas on esitatud selge ja ammendav loetelu nii äriühingutest (A osa) kui ka maksudest (B osa), mille suhtes direktiivi kohaldatakse. Ta leiab, et asjasse puutuvas direktiivis on selle kohaldamisala ammendavalt kindlaks määratud ja et seda kohaldamisala ei saa järelikult laiendada Gibraltaril asutatud ja seal äriühingu tulumaksu maksvatele äriühingutele, sest maksuõigusnorme ei saa tõlgendada laiendavalt.

20 Kaheldes, kas GVC kui Gibraltaril asutatud ja seal äriühingu tulumaksu maksva emaettevõtja tütarettevõtja suhtes on direktiiv 2011/96 kohaldatav ning kas järelikult tuleb ta vabastada Bulgaaria kinnipeetavast tulumaksust, otsustas Administrativen sad Sofia-grad (Sofia halduskohus, Bulgaaria) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi [2011/96] artikli 2 punkti a alapunkti i ja I lisa A osa punkti ab tuleb tõlgendada nii, et mõiste „Ühendkuningriigi õiguse alusel asutatud äriühingud“ hõlmab ka Gibraltaril asutatud äriühinguid?

2. Kas direktiivi [2011/96] artikli 2 punkti a alapunkti iii ja I lisa B osa [viimast taanet] tuleb tõlgendada nii, et mõiste „*corporation tax* Ühendkuningriigis“ hõlmab ka Gibraltaril tasumisele kuuluvat äriühingu tulumaksu?“

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

21 Kuigi Ühendkuningriigi valitsus ei esita formaalselt vastuvõetamatuse vastuväidet, märgib ta oma kirjalikes seisukohtades, et põhikohtuasja lahendamiseks ei ole eelotsuse küsimustele vaja vastata.

22 Mis puudutab Gibraltari staatust liidu õiguse alusel, nagu seda on kinnitanud Euroopa Kohus, siis täidab PGB Limited – Gibraltar juba Gibraltaril asutatud äriühinguna äriühingu tulumaksu seaduse artikli 194 lõikes 3 sätestatud tingimuse – nimelt on ta välismaa juriidiline isik, kes on maksuresident liidu liikmesriigis. Järelikult ei ole selle valitsuse arvates vaja direktiivi 2011/96 tõlgendada.

23 Sellega seoses tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille täpsuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, eeldatavalt asjakohased. Euroopa Kohus võib liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotlusele vastamisest keelduda vaid siis, kui on ilmne, et taotletav liidu õiguse tõlgendus ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja tegelike asjaolude või esemega, kui küsimus on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (30. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus I.G.I., C-394/18, EU:C:2020:56, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Nagu Ühendkuningriigi valitsus ise sõnaselgelt märgib, kujutavad käesoleval juhul põhikohtuasjas käsitletavad riigisisesed õigusnormid endast just direktiivi 2011/96 ülevõtmise meetmeid.

25 Lisaks, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus põhikohtuasja lahendamiseks kindlaks tegema, kas PGB Limited – Gibraltar Gibraltaril asutatud äriühinguna kuulub direktiivi 2011/96 kohaldamisalasse, et oleks põhjendatud tema tütarettevõtja GVC vabastamine Bulgaarias maksu kinnipidamisest vastavalt selle direktiivi artiklile 5.

26 Neil asjaoludel ei saa kindlasti seisukohale, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt käesolevas asjas taotletud direktiivi 2011/96 tõlgendus ei ole seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega või et see tõstatab hüpoteetilise probleemi, kuna see tõlgendus on põhikohtuasja lahendamiseks vajalik.

27 Seega on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

Eelotsuse küsimuste analüüs

28 Oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2011/96 artikli 2 punkti a alapunkte i ja iii koostoimes selle direktiivi I lisa A osa punktiga ab ja B osa viimase taandega tuleb tõlgendada nii, et nendes sätetes sisalduvad mõisted „Ühendkuningriigi õiguse alusel asutatud äriühingud“ ja „*corporation tax* Ühendkuningriigis“ hõlmavad Gibraltaril asutatud ja seal äriühingu tulumaksu maksvaid äriühinguid.

29 Kõigepealt tuleb märkida, et põhikohtuasjas käsitletava perioodi suhtes on kohaldatavad nii direktiiv 90/435, mida on muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/98/EÜ (ELT 2006, L 363, lk 129), (edaspidi „direktiiv 90/435“), kui ka direktiiv 2011/96, millega tunnistati kehtetuks ja asendati esimesena nimetatud direktiiv. Kuna asjakohased sätted jäid siiski samaks, siis piisab, kui käesolevas asjas esitatud küsimustele vastata üksnes direktiivi 2011/96 asjasse puutuvate sätete alusel.

30 Kuna Gibraltar oli põhikohtuasjas vaidluse all oleval ajavahemikul Euroopa territoorium, mille välissuhete eest vastutab liikmesriik, nimelt Ühendkuningriik, siis kohaldati sellel territooriumil põhimõtteliselt ELTL artikli 355 lõike 3 alusel liidu õigust, välja arvatud 1972. aasta ühinemisaktis sõnaselgelt ette nähtud erandid (23. septembri 2003. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Ühendkuningriik, C-30/01, EU:C:2003:489, punkt 47; 12. oktoobri 2017. aasta kohtumäärus Fisher, C-192/16, EU:C:2017:762, punkt 29, ja 23. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Buhagiar jt, C-267/16, EU:C:2018:26, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Direktiivi 2011/96 kohta tuleb märkida, et see võeti vastu ELTL artikli 115 alusel, mis võimaldab nõukogul võtta vastu direktiive liikmesriikide nende õigus- ja haldusnormide ühtlustamiseks, mis mõjutavad otseselt siseturu rajamist või toimimist. Selle direktiivi põhjenduste 3–6 kohaselt on direktiivi eesmärk vabastada kinnipeetavast maksust dividendid ja muud kasumieraldised, mida tütarettevõtjad maksavad oma emaettevõtjale, ning välistada selle tulu topeltmaksustamine emaettevõtja tasandil, et lihtsustada äriühingute grupeerumist liidu tasandil (vt selle kohta seoses direktiiviga 90/435 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punktid 35 ja 36 ning seal viidatud kohtupraktika).

32 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 30 märkis, puudub vaidlus selles, et direktiiv 2011/96 ei kuulu ühegi 1972. aasta ühinemisakti artiklites 28 ja 29 ette nähtud erandi alla.

33 Kuid selleks, et kindlaks teha, kas Gibraltaril asutatud ja seal äriühingu tulumaksu maksvad emaettevõtjad võivad väita, et nende liikmesriikides asuvate tütarettevõtjate jaotatud kasum on kinnipeetavast maksust vabastatud direktiivi 2011/96 artikli 5 alusel, tuleb arvesse võtta selle direktiivi neid sätteid, mis piiritlevad selle esemelise kohaldamisala, nimelt kumulatiivseid tingimusi, mis on ette nähtud direktiivi 2011/96 artikli 2 punktis a koostoimes selle direktiivi I lisa A osa punktiga ab ja B osa esimese taandega.

34 Sellega seoses tuleb esimesena märkida, et nagu juba mainitud käesoleva kohtuotsuse punktis 29, on nende sätete kohaldamisala sisuliselt sama, mis direktiivi 90/435 sätetel, mistõttu on nendest direktiividest teist käsitlev Euroopa Kohtu praktika kohaldatav ka esimesena nimetatud direktiivi suhtes (14. juuni 2018. aasta kohtumäärus GS, C-440/17, ei avaldata, EU:C:2018:437, punkt 30). Euroopa Kohus on aga otsustanud, et direktiivi 90/435 eesmärk ei ole kehtestada liikmesriikide kõigi äriühingute ja kõigi osaluste suhtes ühtset süsteemi (22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, punkt 49, ja 1. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punkt 36).

35 Sellest tuleneb, nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 36, et õiguskindluse huvides on välistatud igasugune võimalus laiendada direktiivi 2011/96 kohaldamisala analoogia alusel muudele äriühingutele kui need, mis on loetletud selle direktiivi I lisa A osas, kuna selle direktiivi esemeline kohaldamisala on määratletud ammendava äriühingute loeteluga.

36 Teisena tuleb rõhutada, et direktiivi 2011/96 artikli 2 punkti a koostoimes selle direktiivi I lisa A osa punktiga ab ja B osa viimase taandega sõnastusest nähtub, et direktiiv 2011/96 on Ühendkuningriigi puhul kohaldatav üksnes „Ühendkuningriigi õiguse alusel asutatud äriühingutele“, kes maksavad „*corporation tax*i Ühendkuningriigis“.

37 Need sätted sisaldavad sõnaselget viidet Ühendkuningriigi õigusele. Neid tuleb seega tõlgendada vastavalt riigisisesele õigusele, mida kohaldatavana nimetatakse (vt selle kohta 22. novembri 2012. aasta kohtuotsus Bank Handlowy ja Adamiak, C-116/11, EU:C:2012:739, punkt 50).

38 Tuleb aga märkida, et Ühendkuningriigi valitsus täpsustas oma kirjalikes seisukohtades, et selle liikmesriigi riigisisese õiguse kohaselt saab tema õiguse alusel asutatud äriühingutena käsitada üksnes äriühinguid, mida peetakse Ühendkuningriigis asutatud äriühinguteks, kuid igal juhul ei kuulu nende äriühingute hulka Gibraltaril asutatud äriühingud, mida teised Euroopa Kohtu menetluse pooled formaalselt ei vaidlustanud.

39 Nimetatud valitsus täpsustas veel, ilma et ka seda tema seisukohta oleks kahtluse alla seatud, et Ühendkuningriigi riigisisese õiguse kohaselt ei ole Gibraltaril tasutav maks „*corporation tax* Ühendkuningriigis“.

40 Euroopa Kohtule esitatud toimiku materjale arvestades tuleb järeldada, et Gibraltaril asutatud äriühingud ei täida direktiivi 2011/96 artikli 2 punkti a alapunktis i koostoimes selle direktiivi I lisa A osa punktiga ab ette nähtud kohaldamise tingimust ning et Gibraltaril kehtiv maksusüsteem ei vasta selle direktiivi artikli 2 punkti a alapunktis iii koostoimes direktiivi I lisa B osa viimase taandega ette nähtud kohaldamise tingimusele.

41 Eeltoodud kaalutlused ei mõjuta kohustust järgida põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal ELTL artikleid 49 ja 63 ning vajaduse korral kontrollida, kas Bulgaaria tütarettevõtja poolt Gibraltaril asutatud emaettevõtjale jaotatud kasumi maksustamine kujutab endast Gibraltaril asutatud äriühingute asutamisvabaduse või kapitali vaba liikumise seisukohast piirangut (12. oktoobri 2017. aasta kohtumäärus Fisher, C-192/16, EU:C:2017:762, punktid 26 ja 27), ning kui see on nii, siis kas selline piirang on põhjendatud.

42 Kõike eeltoodut arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2011/96 artikli 2 punkti a alapunkte i ja iii koostoimes selle direktiivi I lisa A osa punktiga ab ja B osa viimase taandega tuleb tõlgendada nii, et nendes sätetes sisalduvad mõisted „Ühendkuningriigi õiguse alusel asutatud äriühingud“ ja „*corporation tax* Ühendkuningriigis“ ei hõlma Gibraltaril asutatud ja seal äriühingu tulumaksu maksvaid äriühinguid.

Kohtukulud

43 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

Nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 2 punkti a alapunkte i ja iii koostoimes selle direktiivi I lisa A osa punktiga ab ja B osa viimase taandega tuleb tõlgendada nii, et nendes sätetes sisalduvad mõisted „Ühendkuningriigi õiguse alusel asutatud äriühingud“ ja „*corporation tax* Ühendkuningriigis“ ei hõlma Gibraltaril asutatud ja seal äriühingu tulumaksu maksvaid äriühinguid.

Allkirjad