Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

2 päivänä huhtikuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettava yhteinen verojärjestelmä – Direktiivi 2011/96/EU – 2 artiklan a alakohdan i ja iii alakohta sekä liitteessä I olevan A osan ab alakohta ja B osan viimeinen luetelmakohta – Käsitteet ”Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaisesti perustetut yhtiöt” ja ”corporation tax Yhdistyneessä kuningaskunnassa” – Gibraltarilla rekisteröidyt ja siellä yhteisöverovelvolliset yhtiöt

Asiassa C-458/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Administrativen sad Sofia-grad (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 5.7.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 12.7.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

GVC Services (Bulgaria) EOOD

vastaan

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan sekä tuomarit I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič (esittelevä tuomari) ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: G. Hogan,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.9.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– GVC Services (Bulgaria) EOOD, edustajinaan D. Yordanov, advokat, sekä D. Tench, V. Nagrani, P. Montegriffo, G. Jackson ja E. Sheard, solicitors,

– Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia, asiamiehinään N. Kalistratov ja S. Atanasova,

– Bulgarian hallitus, asiamiehinään L. Zaharieva ja E. Petranova,

– Tanskan hallitus, asiamiehinään J. Nymann-Lindegren, M. S. Wolff ja P. Z. L. Ngo,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään F. Shibli, avustajinaan D. Yates ja L. Ruxandu, barristers,

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja W. Marinova,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.10.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 30.11.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/96/EU (EUVL 2011, L 345, s. 8) 2 artiklan a alakohdan i ja iii alakohdan ja sen liitteessä I olevan A osan ab alakohdan ja B osan viimeisen luetelmakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Bulgariaan sijoittautunut GVC Services (Bulgaria) EOOD (jäljempänä GVC) ja Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (verohallinnon Sofian yksikön valitusasioiden ja verotus- ja sosiaaliturvamenettelyjen osaston johtaja, Bulgaria; jäljempänä Direktor) ja joka koskee veronoikaisupäätöstä, jossa todetaan GVC:n Gibraltarille sijoittautuneelle emoyhtiölleen PGB Limited – Gibraltarille 13.7.2011–21.4.2016 jakamiin ja maksamiin osinkoihin liittyvät verovelat.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Gibraltarin asema

3 Aluksi on mainittava, että koska ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä oleva asia koskee verovelkoja 1.2.2020 edeltävältä ajalta, nyt käsiteltävässä asiassa ei ole tarpeen ottaa huomioon sopimusta Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan eroamisesta Euroopan unionista ja Euroopan atomienergiayhteisöstä (EUVL 2020, L 29, s. 7).

4 Gibraltar on SEUT 355 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu Euroopassa sijaitseva alue, jonka suhteista ulkovaltoihin huolehtii jäsenvaltio, tässä tapauksessa Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta, ja johon sovelletaan perussopimusten määräyksiä.

5 Tanskan kuningaskunnan, Irlannin sekä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan liittymisehdoista ja sopimusten mukautuksista tehdyssä asiakirjassa (EYVL 1972, L 73, s. 14; jäljempänä vuoden 1972 liittymisasiakirja) kuitenkin määrätään, ettei tiettyjä perussopimusten määräyksiä sovelleta Gibraltariin.

6 Vuoden 1972 liittymisasiakirjan 28 artiklassa määrätään seuraavaa:

”[Euroopan unionin] toimielinten antamia säädöksiä, jotka koskevat [EUT-sopimuksen] liitteessä [I] mainittuja tuotteita ja [unionin] toteuttaman yhteisen maatalouspolitiikan johdosta [unioniin] tuotaessa erityissäännösten alaisia tuotteita, samoin kuin säädöksiä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta ei sovelleta Gibraltarilla, ellei [Euroopan unionin neuvosto] yksimielisesti [Euroopan komission] ehdotuksesta toisin päätä.”

7 Gibraltarin alue on vuoden 1972 liittymisasiakirjan 29 artiklan ja sen liitteessä I olevan I osan 4 kohdan nojalla suljettu unionin tullialueen ulkopuolelle.

Direktiivi 2011/96

8 Direktiivin 2011/96 johdanto-osan kolmannessa, neljännessä, viidennessä, kuudennessa ja kahdeksannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(3) Tämän direktiivin tarkoitus on vapauttaa lähdeverosta osingot ja muut jaetut voitot, joita tytäryhtiöt maksavat emoyhtiöilleen, ja välttää tällaisen tulon kaksinkertainen verotus emoyhtiön tasolla.

(4) Eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden ryhmittyminen voi olla tarpeen sisämarkkinoita vastaavien olosuhteiden luomiseksi unionissa ja siten tällaisten sisämarkkinoiden toimivuuden varmistamiseksi. Näitä toimia ei saisi estää erityisillä jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla rajoituksilla, epäedullisilla kohteluilla tai vääristymillä. Näin ollen tätä ryhmittymistä varten olisi säädettävä kilpailun kannalta neutraaleja verosäännöksiä, joilla yrityksille tehtäisiin mahdolliseksi mukautua sisämarkkinoiden vaatimuksiin, lisätä tuottavuuttaan ja vahvistaa kansainvälistä kilpailukykyään.

(5) Tämä ryhmittyminen voi johtaa emo- ja tytäryhtiöiden ryhmien perustamiseen.

(6) Ennen [eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/435/ETY (EYVL 1990, L 225, s. 6)] voimaantuloa eri jäsenvaltioissa sijaitsevien emo- ja tytäryhtiöiden välisiä suhteita sääntelevät jäsenvaltioiden verosäännökset erosivat toisistaan huomattavasti ja olivat yleisesti ottaen vähemmän edullisia kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien emo- ja tytäryhtiöiden välisiin suhteisiin sovellettavat säännökset. Eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö saatettiin tällä tavoin epäedullisempaan asemaan kuin samassa jäsenvaltiossa sijaitsevien yhtiöiden välinen yhteistyö. Tämä epäedullisuus oli tarpeen poistaa ottamalla käyttöön yhteinen järjestelmä ja helpottamalla näin yhtiöiden ryhmittymistä unionissa.

– –

(8) Verotuksen neutraaliuden varmistamiseksi tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto olisi lisäksi vapautettava lähdeverosta.”

9 Direktiivin 2011/96 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Kunkin jäsenvaltion on sovellettava tätä direktiiviä

a) kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseville yhtiöille jaettuihin voittoihin, jotka ovat peräisin niiden muissa jäsenvaltioissa sijaitsevista tytäryhtiöistä;

b) kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien tytäryhtiöiden muissa jäsenvaltioissa sijaitseville emoyhtiöilleen jakamiin voittoihin;

– –”

10 Kyseisen direktiivin 2 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

a) ’jäsenvaltiossa sijaitsevalla yhtiöllä’ yhtiötä:
   i) jolla on jokin liitteessä I olevassa A osassa luetelluista yhtiömuodoista;
   ii) jolla jonkin jäsenvaltion verolainsäädännön mukaan katsotaan olevan verotuksellinen kotipaikka tässä jäsenvaltiossa ja jolla kolmannen valtion kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan ei katsota olevan verotuksellista kotipaikkaa unionin ulkopuolella;
   iii) joka lisäksi on ilman valintamahdollisuutta ja vapautusta velvollinen maksamaan jotakin liitteessä I olevassa B osassa luetelluista veroista tai muuta veroa, jolla jokin näistä veroista voidaan korvata.”

11 Mainitun direktiivin 5 artiklan mukaan ”tytäryhtiön emoyhtiölleen jakama voitto on vapautettava lähdeverosta”.

12 Direktiivin 2011/96 liitteessä I olevassa A osassa on luettelo kyseisen direktiivin 2 artiklan a alakohdan i alakohdassa tarkoitetuista yhtiöistä, ja sen ab alakohdassa mainitaan ”Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaisesti perustetut yhtiöt”.

13 Kyseisessä liitteessä I olevassa B osassa on luettelo mainitun direktiivin 2 artiklan a alakohdan iii alakohdassa tarkoitetuista veroista, ja sen viimeisessä luetelmakohdassa mainitaan ”corporation tax Yhdistyneessä kuningaskunnassa”.

Bulgarian oikeus

14 Yhteisöverolain (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane; DV nro 105, 22.12.2006) 194 §:n 1 ja 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Lähdevero pidätetään osingoista ja yhtiön purkamisessa saatavasta jako-osasta, jonka kotimainen oikeushenkilö jakaa

1) ulkomaisille oikeushenkilöille – –

– –

3. Edellä olevaa 1 momenttia ei sovelleta, jos osingot ja jako-osa jaetaan

– –

3) – – ulkomaiselle oikeushenkilölle, jonka verotuksellinen kotipaikka on jossain [unionin] jäsenvaltiossa tai [Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3)] jossain muussa sopimusvaltiossa, poikkeuksena tapaukset, joissa on kyseessä peitelty voitonjako.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 GVC on Bulgarian oikeuden mukaisesti perustettu yhden henkilön rajavastuuyhtiö, joka tarjoaa informaatioteknologiapalveluja. Sen koko osuuspääoma oli 1.2.2016 saakka Gibraltarilla perustetun PGB Limited – Gibraltar -nimisen yhtiön omistuksessa.

16 GVC jakoi 13.7.2011 ja 21.4.2016 välisenä aikana osinkoja emoyhtiölleen PGB Limited – Gibraltarille ja maksoi ne sille pidättämättä ja suorittamatta niistä veroa Bulgariassa, koska se katsoi, että kyseistä emoyhtiötä voidaan pitää ulkomaalaisena oikeushenkilönä, jonka verotuksellinen kotipaikka on unionin jäsenvaltiossa yhteisöverolain 194 §:n 3 momentin mukaisesti.

17 Koska toimivaltainen Bulgarian veroviranomainen katsoi sen sijaan, että nyt käsiteltävässä tapauksessa jaetuista osingoista olisi pitänyt pidättää lähdevero, se teki 1.12.2017 veronoikaisupäätöksen, joka koski 930 529,54 Bulgarian levan (BGN) (n. 476 000 euroa), josta 669 690,32 BGN (n. 342 000 euroa) oli pääomaa ja 260 839,22 BGN (n. 134 000 euroa) viivästyskorkoa, takaisinperimistä. GVC riitautti kyseisen päätöksen ja teki oikaisuvaatimuksen Direktorille, joka vahvisti mainitun päätöksen. GVC nosti ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kumoamiskanteen vahvistetusta päätöksestä.

18 GVC väittää, että unionin oikeutta sovelletaan Gibraltariin, joka on SEUT 355 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu Euroopassa sijaitseva alue, jonka suhteista ulkovaltoihin huolehtii jäsenvaltio, ja että osinkojen jakaminen ei kuulu vuoden 1972 liittymisasiakirjan 28–30 artiklassa määrättyjen poikkeusten soveltamisalaan. Se katsoo tältä osin, että sen emoyhtiö täyttää direktiivin 2011/96 2 artiklassa säädetyt vaatimukset, koska kyseinen yhtiö voidaan rinnastaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa perustettuun yhtiöön, joka on velvollinen maksamaan Gibraltarilla yhteisöveron, joka GVC:n mukaan vastaa kyseisen direktiivin liitteessä I olevassa B osassa mainittua Yhdistyneen kuningaskunnan ”corporation tax -veroa”.

19 Direktor sen sijaan katsoo, että direktiivin 2011/96 liitteessä I on nimenomainen ja tyhjentävä luettelo sekä niistä yhtiöistä (osa A) että niistä veroista (osa B), jotka kuuluvat sen soveltamisalaan. Hänen mukaansa kyseisessä direktiivissä määritellään tyhjentävästi sen soveltamisala eikä sitä voida näin ollen ulottaa Gibraltarilla perustettuihin yhtiöihin, jotka ovat siellä yhteisöverovelvollisia, koska verosäännöksiä ei voida tulkita laajentavasti.

20 Koska Administrativen sad Sofia-grad (Sofian hallintotuomioistuin, Bulgaria) on epävarma siitä, kuuluuko GVC Gibraltarilla rekisteröidyn ja siellä yhteisöverovelvollisen emoyhtiön tytäryhtiönä direktiivin 2011/96 soveltamisalaan ja onko se näin ollen vapautettava lähdeverosta Bulgariassa, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiivin [2011/96] 2 artiklan a alakohdan i alakohtaa, luettuna yhdessä liitteessä I olevan A kohdan ab alakohdan kanssa, tulkittava siten, että käsite ’Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaisesti perustetut yhtiöt’ käsittää myös Gibraltarilla perustetut yhtiöt?

2) Onko direktiivin [2011/96] 2 artiklan a alakohdan iii alakohtaa, luettuna yhdessä liitteessä I olevan B osan [viimeisen luetelmakohdan] kanssa, tulkittava siten, että käsite ’corporation tax Yhdistyneessä kuningaskunnassa’ käsittää myös Gibraltarilla maksettavan yhteisöveron?”

Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

21 Vaikka Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ei muodollisesti esitä oikeudenkäyntiväitettä, se esittää kirjallisissa huomautuksissaan, ettei ennakkoratkaisukysymyksiin vastaaminen ole tarpeen pääasian ratkaisemiseksi.

22 Kun otetaan huomioon Gibraltarin asema unionin oikeudessa, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sen vahvistanut, PGB Limited – Gibraltar täyttää Yhdistyneen kuningaskunnan mukaan Gibraltarilla perustettuna yhtiönä jo yhteisöverolain 194 §:n 3 momentissa säädetyn edellytyksen eli sen, että sen on oltava ulkomaalainen oikeushenkilö, jonka verotuksellinen kotipaikka on unionin jäsenvaltiossa. Näin ollen direktiivin 2011/96 tulkinta ei kyseisen hallituksen mukaan ole tarpeen.

23 Tältä osin on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämillä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeussäännön tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 30.1.2020, I.G.I., C-394/18, EU:C:2020:56, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Nyt käsiteltävässä tapauksessa kansallisen oikeuden säännökset ovat Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen nimenomaisesti mainitsemalla tavalla juuri direktiivin 2011/96 täytäntöönpanotoimia.

25 Lisäksi ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on pääasian ratkaisemiseksi selvitettävä, kuuluuko PGB Limited – Gibraltar Gibraltarilla perustettuna yhtiönä direktiivin 2011/96 soveltamisalaan, minkä perusteella GVC voitaisiin sen tytäryhtiönä vapauttaa Bulgariassa pidätettävästä lähdeverosta kyseisen direktiivin 5 artiklan mukaisesti.

26 Niinpä ei voida mitenkään katsoa, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen nyt käsiteltävässä asiassa pyytämällä direktiivin 2011/96 tulkinnalla ei olisi yhteyttä pääasian tosiseikkoihin tai kohteeseen tai että ongelma olisi luonteeltaan hypoteettinen, vaan kyseinen tulkinta on tarpeen pääasian ratkaisemiseksi.

27 Ennakkoratkaisupyyntö voidaan näin ollen ottaa tutkittavaksi.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

28 Kysymyksillään, jotka on syytä tutkia yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko direktiivin 2011/96 2 artiklan a alakohdan i ja iii alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä I olevan A osan ab alakohdan ja B osan viimeisen luetelmakohdan kanssa, tulkittava siten, että kyseisissä säännöksissä olevilla käsitteillä ”Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaisesti perustetut yhtiöt” ja ”corporation tax Yhdistyneessä kuningaskunnassa” tarkoitetaan myös Gibraltarilla perustettuja yhtiöitä, jotka ovat siellä yhteisöverovelvollisia.

29 Aluksi on huomautettava, että pääasiassa kyseessä oleva ajanjakso kuuluu sekä direktiivin 90/435, sellaisena kuin se oli muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/98/EY (EUVL 2006, L 363, s. 129; jäljempänä direktiivi 90/435), että direktiivin 2011/96, jolla ensin mainittu direktiivi kumottiin ja korvattiin, soveltamisalaan. Koska merkitykselliset säännökset ovat kuitenkin pysyneet muuttumattomina, nyt käsiteltävässä asiassa on riittävää vastata esitettyihin kysymyksiin ainoastaan direktiivin 2011/96 merkityksellisten säännösten perusteella.

30 Koska Gibraltar oli pääasian kannalta merkityksellisenä aikana Euroopassa sijaitseva alue, jonka suhteista ulkovaltoihin huolehtii jäsenvaltio eli Yhdistynyt kuningaskunta, unionin oikeutta sovellettiin lähtökohtaisesti kyseisellä alueella SEUT 355 artiklan 3 kohdan nojalla, jollei vuoden 1972 liittymisasiakirjassa nimenomaisesti määrätyistä poikkeuksista muuta johdu (tuomio 23.9.2003, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, C-30/01, EU:C:2003:489, 47 kohta; määräys 12.10.2017, Fisher, C-192/16, EU:C:2017:762, 29 kohta ja tuomio 23.1.2018, Buhagiar ym., C-267/16, EU:C:2018:26, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Direktiivin 2011/96 osalta on todettava, että sen antamisen oikeusperustana oli SEUT 115 artikla, jonka mukaan neuvosto antaa direktiivejä jäsenvaltioiden sellaisten lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten lähentämisestä, jotka suoraan vaikuttavat sisämarkkinoiden toteuttamiseen tai toimintaan.

Kyseisellä direktiivillä pyritään sen johdanto-osan 3–6 perustelukappaleen mukaan vapauttamaan lähdeverosta osingot ja muut jaetut voitot, joita tytäryhtiöt maksavat emoyhtiöilleen, ja välttämään tällaisen tulon kaksinkertainen verotus emoyhtiön tasolla tarkoituksena helpottaa yhtiöiden ryhmittymistä unionissa (ks. vastaavasti direktiivin 90/435 osalta tuomio 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, 35 ja 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Kuten julkisasiamies on maininnut ratkaisuehdotuksensa 30 kohdassa, on selvää, ettei direktiivi 2011/96 kuulu minkään vuoden 1972 liittymisasiakirjan 28 ja 29 artiklassa määrätyn poikkeuksen piiriin.

33 Sen selvittämiseksi, voivatko Gibraltarilla perustetut emoyhtiöt, jotka ovat siellä yhteisöverovelvollisia, vaatia direktiivin 2011/96 5 artiklassa säädettyä vapautusta niiden tytäryhtiöiden, joiden kotipaikka on jäsenvaltiossa, jakamista voitoista pidätettävästä lähdeverosta, on näin ollen otettava huomioon ne kyseisen direktiivin säännökset, joissa rajataan sen aineellinen soveltamisala, eli direktiivin 2011/96 2 artiklan a alakohdassa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä I olevan A osan ab alakohdan ja B osan viimeisen luetelmakohdan kanssa, säädetyt kumulatiiviset edellytykset.

34 Tältä osin on muistutettava ensinnäkin, että kuten edellä 29 kohdassa todettiin, direktiiviä 90/435 koskevaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa myös direktiiviin 2011/96, koska kyseisten säännösten sisältö on siinä olennaisilta osin sama kuin ensin mainitussa direktiivissä (määräys 14.6.2018, GS, C-440/17, ei julkaistu, EU:C:2018:437, 30 kohta). Unionin tuomioistuin on kuitenkin todennut, että direktiivillä 90/435 ei ole tarkoituksena ottaa käyttöön kaikkia jäsenvaltioissa sijaitsevia yhtiöitä ja kaikenlaisia omistusosuuksia koskevaa yhteistä järjestelmää (tuomio 22.12.2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, 49 kohta ja tuomio 1.10.2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, 36 kohta).

35 Tästä seuraa julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 36 kohdassa esittämällä tavalla, että oikeusvarmuuteen liittyvistä syistä direktiivin 2011/96 soveltamisalaa ei ole mahdollista ulottaa koskemaan analogisesti muita yhtiömuotoja kuin niitä, jotka luetellaan kyseisen direktiivin liitteessä I olevassa A osassa, koska kyseisen direktiivin aineellinen soveltamisala on määritelty tyhjentävällä luettelolla yhtiöistä.

36 Toiseksi on korostettava, että direktiivin 2011/96 2 artiklan a alakohdan sanamuodosta, luettuna yhdessä sen liitteessä I olevan A osan ab alakohdan ja B osan viimeisen luetelmakohdan kanssa, ilmenee, että direktiiviä 2011/96 sovelletaan Yhdistyneen kuningaskunnan osalta ainoastaan ”Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaisesti perustettuihin yhtiöihin”, joiden on maksettava ”corporation tax Yhdistyneessä kuningaskunnassa”.

37 Kyseisissä säännöksissä viitataan nimenomaisesti Yhdistyneen kuningaskunnan oikeuteen. Niitä on siis tulkittava sovellettavaksi nimetyn kansallisen oikeuden mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 22.11.2012, Bank Handlowy ja Adamiak, C-116/11, EU:C:2012:739, 50 kohta).

38 On kuitenkin mainittava, että Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on täsmentänyt kirjallisissa huomautuksissaan, että Yhdistyneen kuningaskunnan kansallisen oikeuden mukaan sen kansallisen oikeuden mukaisesti perustettuihin yhtiöihin voi kuulua vain sellaisia yhtiöitä, joiden katsotaan olevan Yhdistyneessä kuningaskunnassa perustettuja, eivätkä niihin kuulu missään tapauksessa Gibraltarilla perustetut yhtiöt, mitä ennakkoratkaisumenettelyn muut asianosaiset eivät ole muodollisesti kiistäneet.

39 Kyseinen hallitus on lisäksi täsmentänyt, että Yhdistyneen kuningaskunnan kansallisen oikeuden mukaan Gibraltarilla kannettava vero ei ole ”corporation tax Yhdistyneessä kuningaskunnassa”, mitä ei myöskään ole kyseenalaistettu.

40 Tästä seuraa unionin tuomioistuimelle toimitetun asiakirja-aineiston perusteella, että Gibraltarilla perustetut yhtiöt eivät täytä direktiivin 2011/96 2 artiklan a alakohdan i alakohdassa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä I olevan A osan ab alakohdan kanssa, säädettyä sovellettavuusedellytystä ja että Gibraltarin käyttöön ottama verojärjestelmä ei täytä mainitun direktiivin 2 artiklan a alakohdan iii alakohdassa, luettuna yhdessä sen liitteessä I olevan B osan viimeisen luetelmakohdan kanssa, säädettyä sovellettavuusedellytystä.

41 Edellä esitetyillä seikoilla ei ole vaikutusta velvollisuuteen noudattaa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan SEUT 49 ja SEUT 63 artiklaa ja tarvittaessa tarkistaa, rajoittaako bulgarialaisen tytäryhtiön Gibraltarille sijoittautuneelle emoyhtiölleen jakamien voittojen verotus Gibraltarilla perustettujen yhtiöiden sijoittautumisoikeutta tai niiden pääomien vapaata liikkuvuutta (määräys 12.10.2017, Fisher, C-192/16, EU:C:2017:762, 26 ja 27 kohta), ja jos rajoittaa, onko tällainen rajoitus perusteltu.

42 Esitettyihin kysymyksiin on kaiken edellä mainitun perusteella vastattava, että direktiivin 2011/96 2 artiklan a alakohdan i ja iii alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä I olevan A osan ab alakohdan ja B osan viimeisen luetelmakohdan kanssa, on tulkittava siten, että kyseisissä säännöksissä olevilla käsitteillä ”Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaisesti perustetut yhtiöt” ja ”corporation tax Yhdistyneessä kuningaskunnassa” ei tarkoiteta Gibraltarilla perustettuja yhtiöitä, jotka ovat siellä yhteisöverovelvollisia.

Oikeudenkäyntikulut

43 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 30.11.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/96/EU 2 artiklan a alakohdan i ja iii alakohtaa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä I olevan A osan ab alakohdan ja B osan viimeisen luetelmakohdan kanssa, on tulkittava siten, että kyseisissä säännöksissä olevilla käsitteillä ”Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaisesti perustetut yhtiöt” ja ”corporation tax Yhdistyneessä kuningaskunnassa” ei tarkoiteta Gibraltarilla perustettuja yhtiöitä, jotka ovat siellä yhteisöverovelvollisia.

Allekirjoitukset