

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)
z dnia 12 grudnia 2006 r. *

W sprawie C-446/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 13 października 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 października 2004 r., w postępowaniu:

Test Claimants in the FII Group Litigation

przeciwko

Commissioners of Inland Revenue,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas i K. Lenaerts (sprawozdawca), P. Kūris i E. Juhász, prezesi izb, J.N. Cunha Rodrigues, G. Arestis, A. Borg Barthet i M. Ilešič, sędziowie,

* Język postępowania: angielski.

rzecznik generalny: L.A. Geelhoed,
sekretarz: K. Sztranc, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 listopada 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Test Claimants in the FII Group Litigation, przez G. Aaronsona, QC, oraz P. Farmera i D. Cavendera, barristers, wspieranych przez S. Whiteheada i M. Andersona, solicitors,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa, początkowo przez E. O'Neill, a następnie przez C. Gibbs, działające w charakterze pełnomocników, wspieranych przez G. Barlinga, QC, oraz D. Ewarta i S. Stevens, barristers,
- w imieniu Irlandii, przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. Clohessy, BL, i A. Collinsa, SC,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 kwietnia 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 i 56 WE oraz art. 4 ust. 1 i art. 6 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. L 225, str. 6).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między spółkami mającymi siedzibę w Zjednoczonym Królestwie a Commissioners of Inland Revenue (organem administracji podatkowej Zjednoczonego Królestwa) w przedmiocie opodatkowania dywidend otrzymanych przez te spółki od spółek niemających siedziby w tym państwie członkowskim.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

- 3 Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy 90/435, w swoim pierwotnym brzmieniu, stanowił:

„Jeśli spółka dominująca, przez swój związek ze spółką zależną, ma udział w zyskach podzielonych, to państwo siedziby spółki dominującej, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka ulega likwidacji:

— powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków, albo

- opodatkowuje te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tę część podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we właściwych przypadkach, kwotę podatku potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu, nałożonego w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma stałą siedzibę, z uwzględnieniem odstępstw przewidzianych w art. 5, do wysokości odpowiedniego podatku krajowego”.
- 4 Zgodnie z art. 6 tej dyrektywy państwo członkowskie spółki dominującej nie może pobierać podatku u źródła dochodu od zysków, które spółka ta otrzymuje od spółki zależnej.
- 5 Artykuł 7 dyrektywy 90/435 stanowi:

„1. Używany w niniejszej dyrektywie termin »podatek potrącany u źródła dochodu« nie obejmuje zaliczek lub opłat z góry na podatek dochodowy od osób prawnych na rzecz państwa członkowskiego, w którym znajduje się siedziba spółki zależnej, w związku z podziałem udziału w zyskach dokonany przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej.

2. Niniejsza dyrektywa nie narusza stosowania krajowych lub opartych na umowie postanowień mających na celu unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania dywidend, w szczególności nie narusza przepisów dotyczących zapłaty kredytu podatkowego na rzecz podmiotów otrzymujących dywidendy”.

Uregulowanie krajowe

- 6 Zgodnie z przepisami podatkowymi obowiązującymi w Zjednoczonym Królestwie zyski osiągnięte w danym roku obrotowym przez spółki mające siedzibę w tym

państwie członkowskim, jak również przez spółki niemające siedziby w Zjednoczonym Królestwie, lecz wykonujące na jego terytorium działalność gospodarczą za pośrednictwem oddziału lub agencji, podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych w tym państwie.

- 7 Od 1973 r. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej stosuje system opodatkowania zwany „odliczeniem częściowym”, zgodnie z którym, w wypadku gdy spółka będąca rezydentem wypłaca zyski, część podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez tę spółkę podlega odliczeniu od podatku należnego od jej udziałowców w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym. Do dnia 6 kwietnia 1999 r. system ten opierał się, po pierwsze, na zapłacie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych przez spółkę dokonującą wypłat z zysku, a po drugie, na uldze podatkowej przyznanej udziałowcom będącym beneficjentami wypłat dywidend, której towarzyszyło, w przypadku spółek otrzymujących wypłaty i mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, zwolnienie od podatku dochodowego od osób prawnych dywidend otrzymanych przez te spółki od spółki mającej również siedzibę w tym państwie członkowskim.

Zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych

- 8 Zgodnie z art. 14 Income and Corporation Taxes Act 1988 (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „ICTA”), w brzmieniu obowiązującym w chwili wystąpienia zdarzeń będących przedmiotem postępowania przez sąd krajowy, spółka mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, która dokonuje wypłaty dywidend na rzecz swoich udziałowców, jest zobowiązana do zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych („advance corporation tax”, zwanego dalej „ACT”), obliczonego na podstawie kwoty lub wartości dokonanej wypłaty.
- 9 Spółce przysługuje prawo odliczenia ACT zapłaconego z tytułu wypłaty dokonanej w ciągu danego roku obrotowego od należnego podatku dochodowego od osób prawnych („mainstream corporation tax”) w tymże roku obrotowym, do określonej wysokości. Jeżeli zobowiązanie podatkowe spółki z tytułu podatku dochodowego od

osób prawnych nie pozwala na dokonanie odliczenia ACT w całości, nadwyżka ACT może zostać przeniesiona na poczet poprzedniego lub następnego roku podatkowego bądź na rzecz spółek zależnych tej spółki, które mogą dokonać jej odliczenia od podatku dochodowego od osób prawnych, który zobowiązane są zapłacić. Nadwyżka ACT może zostać przeniesiona jedynie na spółki zależne mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.

- 10 Grupa spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie może również wybrać opodatkowanie grupy, które umożliwia spółkom do niej należącym odroczenie zapłaty ACT do chwili przystąpienia przez spółkę dominującą należącą do tej grupy do wypłaty dywidend. Regulacja ta, która była przedmiotem wyroku z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 *Metallgesellschaft i in.* (Rec. str. I-1727), nie jest przedmiotem niniejszego postępowania.

Sytuacja udziałowców będących rezydentami, którzy otrzymują dywidendy od spółek będących rezydentami

- 11 Zgodnie z art. 208 ICTA spółka będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, która otrzymuje dywidendy od spółki będącej również rezydentem w tym państwie członkowskim, nie podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych z tytułu tych dywidend.
- 12 Ponadto stosownie do art. 231 ust. 1 ICTA wypłata dywidend podlegająca ACT przez spółkę będącą rezydentem na rzecz innej spółki będącej rezydentem stanowi podstawę uzyskania przez tę ostatnią spółkę ulgi podatkowej odpowiadającej części kwoty ACT zapłaconej przez pierwszą spółkę. Zgodnie z art. 238 ust. 1 ICTA w przypadku spółki będącej beneficjentem wypłat otrzymana dywidenda oraz ulga podatkowa stanowią łącznie „franked investment income” (dochód z inwestycji zwolniony od podatku, zwany dalej „FII”).

- 13 Spółka mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, która otrzymała od innej spółki mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie dywidendy, których wypłata spowodowała powstanie prawa do ulgi podatkowej, może przejąć ACT zapłacony przez ową spółkę oraz odliczyć go od kwoty ACT, którą sama powinna zapłacić, gdy przystąpi do dokonania wypłat dywidend na rzecz jej własnych udziałowców, tak iż dokonuje ona zapłaty ACT jedynie w wysokości nadwyżki.
- 14 Zgodnie z tabelą F zawartą w ICTA osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dywidend otrzymanych od spółki mającej siedzibę w tym państwie członkowskim. Przysługuje jej jednak prawo do ulgi podatkowej odpowiadającej części ACT zapłaconej przez tę spółkę. Ulga podatkowa może zostać odliczona przez tę osobę fizyczną od podatku dochodowego należnego z tytułu dywidendy lub może zostać wypłacona jej w gotówce, jeżeli przewyższa ona podatek podlegający zapłacie przez tę osobę fizyczną.
- Sytuacja udziałowców będących rezydentami, którzy otrzymują dywidendy od spółek niebędących rezydentami
- 15 Spółka mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, która otrzymuje dywidendy od spółki mającej siedzibę poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych z tytułu tych dywidend.
- 16 W takim przypadku, spółka będąca beneficjentem rzeczonych dywidend nie ma prawa do ulgi podatkowej, a otrzymane przez nią dywidendy nie są traktowane jako dochody z inwestycji zwolnione od podatku. Natomiast, zgodnie z art. 788 i 790 ICTA, przysługuje jej ulga podatkowa z tytułu podatku zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłaty w państwie jej siedziby, która jest przyznawana albo zgodnie z przepisami obowiązującymi w Zjednoczonym Królestwie albo zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania (zwaną dalej „uoupo”) zawartą przez Zjednoczone Królestwo z tym państwem.

- 17 Zatem przepisy krajowe umożliwiają spółce będącej rezydentem i otrzymującej dywidendy odliczenie od należnego podatku dochodowego od osób prawnych podatku pobranego u źródła z tytułu tychże dywidend, wypłaconych przez spółkę niebędącą rezydentem. Jeżeli spółka będąca rezydentem i otrzymująca dywidendy posiada, bezpośrednio lub pośrednio, lub jest spółką zależną spółki, która posiada, bezpośrednio lub pośrednio, 10% lub więcej praw głosu w spółce dokonującej wypłaty, ulga podatkowa obejmuje również podatek dochodowy od osób prawnych zapłacony za granicą od zysków, które są wypłacane w formie dywidend. Ten zapłacony za granicą podatek może stanowić przedmiot ulgi podatkowej jedynie do wysokości kwoty podatku należnego w Zjednoczonym Królestwie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych od rzeczonoego dochodu.
- 18 Analogiczne przepisy znajdują zastosowanie na mocy uoupo zawartych przez Zjednoczone Królestwo.
- 19 Jeżeli spółka będąca rezydentem dokonuje wypłaty dywidend na rzecz własnych udziałowców, jest ona zobowiązana do zapłaty ACT.
- 20 W odniesieniu do możliwości odliczenia ACT zapłaconego z tytułu takiej wypłaty [dywidend] od podatku dochodowego od osób prawnych, który podlega zapłacie przez tę spółkę będącą rezydentem, okoliczność, że taka spółka otrzymuje dywidendy od spółki niebędącej rezydentem, może prowadzić do powstania nadwyżki ACT z dwóch powodów.
- 21 Po pierwsze, jak wskazano to w pkt 16 niniejszego wyroku, wypłata dywidend przez spółkę niebędącą rezydentem nie powoduje powstania prawa do ulgi podatkowej, która mogłaby zostać odliczona od kwoty ACT, którą spółka będąca rezydentem jest zobowiązana zapłacić w związku z wypłatą dywidend na rzecz własnych udziałowców.

- 22 Po drugie, gdy spółka będąca rezydentem korzysta z ulgi z tytułu podatku zapłaconego za granicą przez spółkę niebędącą rezydentem, odliczenie rzeczonego podatku od należnego podatku dochodowego od osób prawnych zmniejsza, po stronie spółki będącej rezydentem, kwotę, od której może ona odliczyć ACT.

System FID

- 23 Od dnia 1 lipca 1994 r. spółka będąca rezydentem, która otrzymuje dywidendy od spółki niebędącej rezydentem, może w przypadku wypłaty dywidendy na rzecz własnych udziałowców dokonać wyboru, czy dywidenda ta zostanie zakwalifikowana jako „foreign income dividend” („dywidenda od dochodów zagranicznych”, zwana dalej „FID”), która podlega ACT, lecz umożliwia tej spółce, gdy FID osiągnie wysokość otrzymanych dywidend zagranicznych, wystąpienie z wnioskiem o zwrot nadwyżki ACT.
- 24 ACT podlega zapłacie w terminie 14 dni od ostatniego dnia trzymiesięcznego okresu, w trakcie którego dokonano wypłaty dywidendy, natomiast nadwyżka ACT podlega zwrotowi, w chwili gdy spółka będąca rezydentem staje się zobowiązana do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych, czyli po upływie 9 miesięcy od końca roku obrotowego.
- 25 Gdy dywidenda zakwalifikowana jako FID zostanie wypłacona udziałowcowi będącemu osobą fizyczną, nie przysługuje mu już prawo do ulgi podatkowej, lecz jest on traktowany, na potrzeby podatku dochodowego, jako osiągający dochód, który został opodatkowany najniższą stawką podatkową. Udziałowcy zwolnieni od podatku, tacy jak fundusze emerytalne mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, które otrzymują FID, również nie mają prawa do ulgi podatkowej.
- 26 System ACT, w tym system FID (zwany dalej „systemem FID”), został zniesiony w odniesieniu do wypłat dywidend dokonanych po dniu 6 kwietnia 1999 r.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 27 Postępowanie przed sądem krajowym jest postępowaniem typu „group litigation” [powództwo zbiorowe] dotyczącym dochodu z inwestycji zwolnionego od podatku („Franked Investment Income Group Litigation”), na które składają się skargi wniesione do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, przez spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie i posiadające udziały w spółkach mających siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim.
- 28 Sprawy wybrane przez sąd krajowy jako sprawy „pilotażowe” dla celów niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą skarg złożonych przez spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie i należące do grupy British American Tobacco (BAT, zwane dalej „skarżącymi w postępowaniu przed sądem krajowym”). Na czele grupy znajduje się spółka dominująca posiadająca, bezpośrednio lub pośrednio, 100% kapitału pozostałych spółek, które z kolei posiadają 100% kapitału spółek mających siedzibę w różnych państwach członkowskich Unii Europejskiej oraz Europejskiego Obszaru Gospodarczego, jak i w państwach trzecich.
- 29 Sprawy te dotyczą, po pierwsze, dywidend wypłaconych przez te spółki niebędące rezydentami na rzecz skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym poczynając od roku obrachunkowego zamkniętego w dniu 30 września 1973 r. i, według postanowienia odsyłającego, co najmniej do dnia wydania tegoż postanowienia, po drugie, dywidend wypłaconych przez spółkę dominującą grupy BAT jej udziałowcom poczynając od tego samego roku obrachunkowego do dnia 31 marca 1999 r., po trzecie, zapłaty ACT dokonanej przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym od tegoż roku obrachunkowego do dnia 14 kwietnia 1999 r. oraz, po czwarte, dywidend zakwalifikowanych jako FID, wypłaconych między dniem 30 września 1994 r. a dniem 30 września 1997 r.
- 30 Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym żądają zwrotu świadczeń lub wyrównania strat wynikających z zastosowania do nich przepisów obowiązujących w Zjednoczonym Królestwie w szczególności w zakresie:

- podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego z tytułu otrzymania dywidend zagranicznych oraz ulg stosowanych do tego podatku, które w przypadku niepowstania takiego zobowiązania podatkowego, mogłyby zostać wykorzystane lub przeniesione w celu odliczenia od innych zobowiązań podatkowych;
- ACT zapłaconego od kwot wypłaconych na rzecz ich udziałowców wynikających z dywidend zagranicznych, w takim zakresie, w jakim stanowi on nadwyżkę;
- w tym ostatnim przypadku pozbawienia możliwości wykorzystania rzeczonych kwot w okresie pomiędzy zapłatą ACT i chwilą, gdy ACT został odliczony od podatku dochodowego od osób prawnych, oraz
- w odniesieniu do wypłat dywidend zakwalifikowanych jako FID, pozbawienia możliwości wykorzystania kwot zapłaconych jako ACT w okresie między zapłatą ACT a jego zwrotem, jak również kwot dodatkowych, które skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym musiały wypłacić na rzecz ich udziałowców w celu zrekompensowania im braku ulgi podatkowej.

³¹ W tych okolicznościach High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, postanowił zawiesić postępowanie i przedstawić Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

- „1. Czy art. 43 lub 56 WE sprzeciwiają się temu, aby państwo członkowskie utrzymywało w mocy i stosowało przepisy, które zwalniają od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy otrzymane przez spółkę będącą rezydentem w tym państwie członkowskim (»spółkę będącą rezydentem«) od innych spółek będących rezydentami i które przewidują opodatkowanie

dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem od spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich («spółek niebędących rezydentami») podatkiem dochodowym od osób prawnych (po udzieleniu ulgi służącej zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu obejmującej podatki pobrane u źródła, które należy zapłacić od tej dywidendy i, pod pewnymi warunkami, obejmującej podstawowy podatek od dochodów zapłacony przez spółki niebędące rezydentami w państwie ich siedziby)?

2. Jeśli państwo członkowskie stosuje system, który w pewnych okolicznościach przewiduje obowiązek zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych [...] od wypłaty dywidend przez spółkę będącą rezydentem jej udziałowcom i przyznaje ulgę podatkową udziałowcom będącym rezydentami w tym państwie członkowskim w związku z tymi dywidendami, to czy to państwo członkowskie narusza art. 43 lub 56 WE lub również art. 4 ust. 1 lub art. 6 dyrektywy [90/435], jeżeli utrzymuje ono w mocy i stosuje przepisy zezwalające spółce będącej rezydentem na wypłatę dywidend udziałowcom bez obowiązku zapłaty ACT, o ile otrzymała ona dywidendy od spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim (bezpośrednio lub pośrednio poprzez inne spółki mające siedzibę w tym państwie członkowskim), a nie zezwalające spółce będącej rezydentem na wypłatę dywidend na rzecz udziałowców bez obowiązku zapłaty ACT, o ile otrzymała ona dywidendy od spółek niebędących rezydentami?

3. Czy przepisy prawa wspólnotowego wskazane powyżej w pytaniu drugim sprzeciwiają się, aby państwo członkowskie utrzymywało w mocy i stosowało przepisy, które przewidują odliczenie kwoty należnej z tytułu ACT od podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez spółkę wypłacającą dywidendę oraz przez inne spółki należące do grupy i mające siedzibę w tym państwie członkowskim:
 - a) ale które nie przewidują żadnej formy odliczenia należnego ACT ani analogicznej ulgi (takiej jak zwrot ACT) z tytułu osiągniętych dochodów, ani w tym państwie, ani w innych państwach członkowskich, przez spółki należące do grupy, które nie mają siedziby w tym państwie członkowskim, lub

- b) które przewidują, że jakakolwiek ulga zapobiegająca podwójnemu opodatkowaniu, z której korzysta spółka mająca siedzibę w tym państwie członkowskim, zmniejsza podatek dochodowy od osób prawnych, od którego należny ACT może zostać odliczony?
4. Czy w przypadku gdy w państwie członkowskim obowiązują przepisy, które w pewnych okolicznościach zezwalają spółkom będącym rezydentami, jeśli dokonają one takiego wyboru, na uzyskanie zwrotu ACT zapłaconego z tytułu kwot wypłaconych na rzecz udziałowców, o ile te płatności zostały otrzymane przez spółki będące rezydentami od spółek niebędących rezydentami (w tym przez spółki mające siedzibę w państwie trzecim), naruszone zostają art. 43, 56 WE lub art. 4 ust. 1 [dyrektywy 90/435] lub art. 6 tej dyrektywy, jeżeli przepisy te:
- a) zobowiązują spółki będące rezydentami do zapłaty ACT, a następnie do wystąpienia o jego zwrot, i
 - b) nie przewidują ulgi podatkowej dla udziałowców spółek będących rezydentami, którą otrzymaliby oni z tytułu dywidendy wypłaconej przez spółkę będącą rezydentem, która sama nie otrzymała dywidend od spółek niebędących rezydentami?
5. Jeśli przed dniem 31 grudnia 1993 r. państwo członkowskie przyjęło przepisy opisane co do istoty w pytaniach pierwszym i drugim, a po tej dacie przyjęło inne przepisy, opisane co do istoty w pytaniu czwartym, i jeżeli te ostatnie przepisy stanowią ograniczenie zakazane przez art. 56 WE, to czy ograniczenie to należy traktować jako nowe ograniczenie, które nie istniało w dniu 31 grudnia 1993 r.?

6. W przypadku, gdy jakikolwiek z przepisów opisanych w pytaniach od pierwszego do piątego jest niezgodny z jakimkolwiek z przepisów prawa wspólnotowego, których dotyczą te pytania, to czy w okolicznościach, gdy spółka będąca rezydentem lub inne spółki należące do tej samej grupy wnoszą następujące roszczenia dotyczące wskazanych naruszeń:
- a) roszczenie o zwrot podatku dochodowego od osób prawnych pobranego bezprawnie w okolicznościach opisanych w pytaniu pierwszym,
 - b) roszczenie o przywrócenie ulg (lub odszkodowanie za ich utratę) stosowanych do podatku dochodowego od osób prawnych pobranego bezprawnie w okolicznościach wskazanych w pytaniu pierwszym,
 - c) roszczenie o zwrot ACT (lub odszkodowanie), który nie mógł być odliczony od podatku dochodowego od osób prawnych lub który w żaden inny sposób nie dawał prawa do ulgi, a który nie zostałby zapłacony (lub zostałyby odliczony), gdyby nie miało miejsce naruszenie,
 - d) roszczenie, w przypadkach gdy ACT został odliczony od podatku dochodowego od osób prawnych, z tytułu utraty możliwości korzystania z rzeczonych środków finansowych między datą zapłaty ACT a tym odliczeniem,
 - e) roszczenie o zwrot podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez daną spółkę lub przez inną spółkę należącą do grupy, gdy którakolwiek z tych spółek została opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych przy jednoczesnym zrzeczeniu się innych ulg, aby móc odliczyć należny ACT od podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie (gdy ograniczenia możliwości odliczenia ACT powodują powstanie nadwyżki podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez tą spółkę),

- f) roszczenie z tytułu utraty możliwości korzystania ze środków finansowych, z uwagi na wcześniejszą niż miałyby to miejsce w innym przypadku zapłatę podatku dochodowego od osób prawnych lub z tytułu ulg utraconych w okolicznościach opisanych powyżej w punkcie e),
- g) roszczenie spółki będącej rezydentem o zwrot (lub odszkodowanie) nadwyżki ACT, który spółka ta przekazała innej spółce będącej członkiem grupy, a który nie był przedmiotem ulgi, gdy spółka ta została sprzedana, uległa podziałowi lub likwidacji,
- h) roszczenie, w przypadku gdy ACT został zapłacony, a następnie uzyskano jego zwrot na mocy przepisów opisanych w pytaniu czwartym, o odszkodowanie z tytułu utraty możliwości korzystania ze środków finansowych między datą zapłaty ACT a datą, w której nastąpił jego zwrot,
- i) roszczenie o odszkodowanie, gdy spółka będąca rezydentem dokonała wyboru żądania zwrotu ACT na podstawie przepisów opisanych w pytaniu czwartym i zrekompensowała udziałowcom brak możliwości uzyskania ulgi podatkowej, zwiększając kwotę dywidendy,

roszczenia przedstawione powyżej, należy uważać za:

- roszczenie o zwrot sum niesłusznie pobranych, które wynikają i pozostają w związku z naruszeniem powyższych przepisów prawa wspólnotowego lub

— roszczenie o wyrównanie strat lub odszkodowanie, które musi spełnić przesłanki przedstawione w wyroku [z dnia 5 marca 1996 r. w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 Brasserie du Pêcheur i Factortame, Rec. str. I-1029] dotyczącym odszkodowania lub

— roszczenie o zapłatę kwoty odpowiadającej korzyści, której bezzasadnie nie przyznano?

7. W przypadku, gdy odpowiedź na jakąkolwiek część pytania szóstego jest taka, że dane roszczenie jest roszczeniem o zapłatę kwoty odpowiadającej bezzasadnie nieprzyznanej korzyści:

a) czy takie roszczenie jest konsekwencją lub pozostaje w związku z prawem przyznanym na podstawie powyższych przepisów prawa wspólnotowego lub

b) czy muszą być spełnione przesłanki określone w przywołanym wyżej wyroku [Brasserie du Pêcheur i Factortame] lub

c) czy muszą być spełnione jakiekolwiek inne przesłanki?

8. Czy dla odpowiedzi na wskazane powyżej pytania szóste lub siódme ma znaczenie to, że według prawa krajowego, wskazane w pytaniu szóstym roszczenia zostały wniesione jako roszczenia o zwrot lub zostały lub powinny być wniesione jako roszczenia o odszkodowanie?

9. Jakie wskazówki, o ile jakiegokolwiek, Trybunał Sprawiedliwości uważa za stosowne udzielić w niniejszej sprawie w odniesieniu do okoliczności, jakie sąd krajowy powinien wziąć pod uwagę, aby ustalić czy nastąpiło wystarczająco istotne naruszenie w rozumieniu przywołanego wyżej wyroku [Brasserie du Pêcheur i Factortame], w szczególności biorąc pod uwagę stan orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości w sprawie wykładni odpowiednich przepisów wspólnotowych, czy naruszenie było usprawiedliwione lub, czy w określonej sprawie istnieje wystarczający związek przyczynowy, aby mógł on stanowić »bezpośredni związek przyczynowy« w rozumieniu tego wyroku?».

- 32 Sąd krajowy wskazuje, że zgodnie art. 57 ust. 1 WE ograniczenia istniejące w dniu 31 grudnia 1993 r. w stosunku do państw trzecich w odniesieniu do przepływu kapitału nie są uważane za niezgodne z art. 56 WE. Jego zdaniem, z uwagi na to, że trzy pierwsze pytania dotyczą przepisów przyjętych przed tą datą, ich zakres jest ograniczony do sytuacji wewnętrznych we Wspólnocie Europejskiej. Pytania czwarte i piąte, związane z przepisami przyjętymi po tej dacie, dotyczą, w odniesieniu do stosowania art. 56 WE, zarówno sytuacji wewnętrznych we Wspólnocie, jak i sytuacji dotyczących państw trzecich.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 33 Zwracając się z pierwszym pytaniem sąd krajowy zmierza w istocie do uzyskania odpowiedzi, czy art. 43 i 56 WE sprzeciwiają się temu, by przepisy państwa członkowskiego zwalniały od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy otrzymane przez spółkę będącą rezydentem od spółki mającej siedzibę również w

tym państwie (zwane dalej „dywidendami krajowymi”), podczas gdy przewidują one, że podatkiem tym opodatkowane są dywidendy otrzymane przez spółkę będącą rezydentem od spółki niemającej siedziby w tym samym państwie (zwane dalej „dywidendami zagranicznymi”), ustanawiając w tym ostatnim przypadku ulgę dotyczącą podatku u źródła pobranego w państwie siedziby spółki dokonującej wypłaty, oraz w przypadku, gdy spółka będąca rezydentem i otrzymująca dywidendy posiada, bezpośrednio lub pośrednio, 10% lub więcej praw głosu w spółce dokonującej wypłaty, ulgę dotyczącą podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłat z zysków będących podstawą wypłaconych dywidend.

34 Zdaniem skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym takie przepisy krajowe są niezgodne z art. 43 i 56 WE, bowiem, po pierwsze, mogą one zniechęcić spółki będące rezydentem do tworzenia spółek zależnych lub do inwestowania w kapitał spółek w innych państwach członkowskich, oraz po drugie, nie są one uzasadnione ani odmienną sytuacją dywidend zagranicznych oraz dywidend krajowych, ani koniecznością zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego.

35 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo że opodatkowanie bezpośrednie podlega kompetencji państw członkowskich, muszą one wykonywać swoje uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071, pkt 32; ww. wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in., pkt 37, oraz z dnia 23 lutego 2006 r. Kelner sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I-2107, pkt 28).

36 W tej kwestii należy wskazać, że przepisy krajowe przewidujące opodatkowanie dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem podatkiem, w przypadku którego zarówno podstawa opodatkowania, jak również możliwość odliczenia od niego podatku zapłaconego w państwie siedziby spółki dokonującej wypłat uzależnione są od pochodzenia, krajowego lub zagranicznego, dywidend, jak i od wysokości udziału, jaki spółka otrzymująca dywidendy posiada w spółce dokonującej wypłaty, mogą być objęte zakresem zarówno art. 43 WE dotyczącego swobody przedsiębiorczości, jak i art. 56 WE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału.

37 Z postanowienia odsyłającego wynika, że sprawy wybrane jako sprawy „pilotażowe” w ramach postępowania zawisłego przed sądem krajowym dotyczą spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, które otrzymały dywidendy od spółek niebędących rezydentami, które kontrolują one w 100%. Zatem w odniesieniu do udziału, który zapewnia jego posiadaczowi niewątpliwy wpływ na decyzje spółki i umożliwia mu określanie jej działalności, zastosowanie znajdują przepisy traktatu WE dotyczące swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej (wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 21 i 22; wyrok z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 37 i 66–68, jak również wyrok z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. str. I-7995, pkt 31).

38 Jak wskazał to rzecznik generalny w pkt 33 opinii, charakter udziału innych spółek będących stronami w rzeczonym postępowaniu nie został podniesiony przed Trybunałem. Nie można zatem wykluczyć, że postępowanie to dotyczy również wpływu przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym na sytuację spółek będących rezydentami, które otrzymały dywidendy na podstawie udziału, który nie przyznaje im niewątpliwego wpływu na decyzje spółki dokonującej wypłat i nie pozwala im na określanie jej działalności. Zatem przepisy te powinny zostać zbadane także w kontekście przepisów traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału.

W przedmiocie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej

39 W kwestii, po pierwsze, sytuacji skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym należy przypomnieć, że swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, którą art. 43 WE przyznaje obywatelom państw Wspólnoty i która oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach, co określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego położenia przedsiębiorstwa dla jego własnych obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 48 WE, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na

terytorium Wspólnoty prawo wykonywania działalności w danych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. w szczególności wyroki z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 35; 13 grudnia 2005 r. C-446/03 Marks & Spencer, Rec. str. I-10837, pkt 30, oraz ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 41).

40 W odniesieniu do spółek, należy wskazać, że ich siedziba w rozumieniu art. 48 WE służy określeniu, podobnie jak obywatelstwo w przypadku osób fizycznych, ich łącznika z porządkiem prawnym danego państwa. Dopuszczenie do tego, by państwo członkowskie położenia przedsiębiorstwa mogło swobodnie stosować zróżnicowane traktowanie z tego tylko względu, że siedziba spółki położona jest w innym państwie członkowskim, uczyniłoby art. 43 WE bezprzedmiotowym (zob. podobnie wyroki z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 273, pkt 18; z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie C-330/91 Commerzbank, Rec. str. I-4017, pkt 13; ww. wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in., pkt 42, oraz ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 37). Swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej ma na celu zapewnienie korzyści w postaci krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, zakazując jakiegokolwiek dyskryminacji wynikającej z miejsca położenia spółek (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Komisja przeciwko Francji pkt 14 oraz w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 35).

41 Należy stwierdzić, że w sprawie, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, właściwe przepisy krajowe przewidują w odniesieniu do spółki będącej rezydentem, która otrzymuje dywidendy od innej spółki, w której posiada, bezpośrednio lub pośrednio, co najmniej 10% praw głosu, odmienne traktowanie na gruncie podatkowym w zależności od tego, czy otrzymane dywidendy pochodzą od spółki mającej również siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, czy od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim. W pierwszym przypadku, otrzymane dywidendy są bowiem zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych, natomiast, w drugim przypadku, podlegają one opodatkowaniu tym podatkiem, jednakże wiążą się z prawem do ulgi obejmującej podatek pobrany u źródła w trakcie wypłaty dywidend w państwie siedziby spółki dokonującej wypłat, jak również podatek dochodowy od osób prawnych zapłacony przez tę spółkę od zysków będących podstawą wypłat.

- 42 Zdaniem skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym, okoliczność, że obowiązujące w Zjednoczonym Królestwie przepisy przewidują w odniesieniu do spółki będącej rezydentem, która otrzymuje dywidendy, system zwolnienia w przypadku dywidend krajowych oraz system odliczenia w przypadku dywidend zagranicznych, prowadzi do mniej korzystnego traktowania tych ostatnich dywidend na gruncie podatkowym.
- 43 Należy przede wszystkim wskazać, że państwo członkowskie zamierzające zapobiec opodatkowaniu lub zmniejszyć opodatkowanie kaskadowe wypłaconych dochodów z zysku dysponuje wieloma rozwiązaniami. Rozwiązania te stosowane wobec udziałowca otrzymującego dywidendy nie muszą prowadzić do tych samych rezultatów. Zatem w przypadku systemu polegającego na zwolnieniu od podatku udziałowiec otrzymujący wypłaty nie płaci, co do zasady, podatku od otrzymanych dywidend, i to niezależnie od stawki opodatkowania, której podlegają w ramach spółki dokonującej wypłaty dochody będące podstawą wypłat, oraz od kwoty, którą spółka ta faktycznie zapłaciła z tytułu tego podatku. Natomiast w przypadku systemu odliczenia, takiego jak rozpatrywany w postępowaniu przed sądem krajowym, udziałowiec może dokonać odliczenia od podatku należnego od otrzymanych dywidend jedynie kwotę podatku, którą spółka dokonująca wypłaty powinna rzeczywiście zapłacić z tytułu dochodów, będących podstawą tych wypłat, która to kwota podlega odliczeniu jedynie do wysokości podatku należnego od tego udziałowca.
- 44 W odniesieniu do dywidend wypłaconych na rzecz spółki dominującej mającej siedzibę w państwie członkowskim przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, w kapitale której spółka dominująca posiada udział wynoszący co najmniej 25%, art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 pozostawia w wyraźny sposób państwom członkowskim wybór między systemem zwolnienia a systemem odliczenia. Wskazano tam bowiem, że jeśli spółka dominująca otrzymuje od spółki zależnej udział w wypłaconych zyskach, to państwo siedziby spółki dominującej, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka ulega likwidacji, powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków albo opodatkowuje te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tę część podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we właściwych przypadkach, kwotę podatku pobranego u źródła dochodu w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma siedzibę, do wysokości odpowiedniego podatku krajowego.

- 45 Jednakże państwa członkowskie, kształtując swoje systemy podatkowe, a zwłaszcza, gdy ustanawiają one mechanizm mający służyć zapobieżeniu lub zmniejszeniu opodatkowania kaskadowego, lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, powinny przestrzegać wymogów wynikających z prawa wspólnotowego, a w szczególności wymogów określonych przez przepisy traktatu dotyczące swobód przepływu.
- 46 Z orzecznictwa wynika zatem, że niezależnie od tego, jaki przyjęto mechanizm w celu zapobieżenia lub zmniejszenia opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym, zagwarantowane w traktacie swobody przepływu sprzeciwiają się temu, by państwo członkowskie traktowało w sposób mniej korzystny dywidendy zagraniczne niż dywidendy krajowe, chyba że odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. podobnie wyroki z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. str. I-7063, pkt 20–49 oraz z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, pkt 20–55). Podobnie Trybunał przypomniał, że uprawnienia przysługujące państwom członkowskim, określone w dyrektywie 90/435, powinny być wykonywane z poszanowaniem przepisów podstawowych traktatu, a w szczególności przepisów dotyczących swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej (ww. wyrok w sprawie Keller Holding, pkt 45).
- 47 W odniesieniu do pytania, czy państwo członkowskie może stosować do dywidend krajowych system zwolnienia, podczas gdy stosuje system odliczenia do dywidend zagranicznych, należy wskazać, że każdemu państwu członkowskiemu przysługuje kompetencja w zakresie organizacji systemu opodatkowania dochodów z zysków, z poszanowaniem prawa wspólnotowego, a w szczególności w zakresie określenia znajdującej zastosowanie podstawy opodatkowania, jak również stawki podatkowej, gdy opodatkowane są one w tym państwie członkowskim w ramach spółki dokonującej wypłaty lub, gdy opodatkowaniu podlega otrzymujący wypłaty udziałowiec.
- 48 Zatem, co do zasady, prawo wspólnotowe nie zakazuje państwu członkowskiemu zapobiegania opodatkowaniu kaskadowemu dywidend otrzymanych przez spółkę

będącą rezydentem przez zastosowanie przepisów, na podstawie których dywidendy te są zwolnione od podatku, gdy zostały wypłacone przez spółkę będącą rezydentem, przy wyeliminowaniu, przy pomocy systemu odliczenia, opodatkowania kaskadowego tychże dywidend, gdy zostały one wypłacone przez spółkę niebędącą rezydentem.

49 Aby stosowanie, w takiej sytuacji, systemu odliczenia było zgodne z prawem wspólnotowym, istotne jest przede wszystkim, aby dywidendy zagraniczne nie podlegały w tym państwie członkowskim stawce podatkowej wyższej niż stawka podatkowa stosowana do dywidend krajowych.

50 Ponadto wspomniane państwo członkowskie powinno zapobiegać opodatkowaniu kaskadowemu dywidend zagranicznych, dokonując odliczenia podatku zapłaconego przez niebędącą rezydentem spółkę dokonującą wpłat od kwoty podatku podlegającego zapłacie przez spółkę będącą rezydentem i otrzymującą wypłaty, do wysokości tej ostatniej kwoty.

51 Zatem, jeśli dochody będące podstawą wypłaty dywidend zagranicznych podlegają w państwie członkowskim siedziby spółki dokonującej wypłat niższemu podatkowi niż podatek pobrany przez państwo członkowskie spółki otrzymującej wypłaty, państwo to powinno przyznać całkowitą ulgę podatkową, odpowiadającą podatkowi zapłaconemu przez spółkę dokonującą wypłat w państwie członkowskim jej siedziby.

52 Natomiast, gdy dochody te podlegają w państwie członkowskim siedziby spółki dokonującej wypłat podatkowi wyższemu od podatku pobranego przez państwo członkowskie spółki otrzymującej wypłaty, wówczas to ostatnie państwo jest zobowiązane do przyznania ulgi podatkowej jedynie w wysokości kwoty podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez spółkę otrzymującą wypłaty. Państwo to nie jest zobowiązane do dokonania zwrotu różnicy, czyli kwoty zapłaconej w państwie członkowskim spółki dokonującej wypłat, która przewyższa podatek podlegający zapłacie w państwie członkowskim spółki otrzymującej wypłaty.

- 53 W tym kontekście, okoliczność, że w porównaniu do systemu zwolnienia, system odliczenia nakłada na podatników dodatkowe obciążenia administracyjne, bowiem kwota rzeczywiście zapłaconego podatku w państwie siedziby przez spółkę dokonującą wypłat musi zostać wykazana, nie może być uznana za różnicę w traktowaniu niezgodną ze swobodą podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, gdy szczególne obciążenia administracyjne nakładane na spółki będące rezydentami i otrzymujące dywidendy zagraniczne są nieodłącznym elementem funkcjonowania systemu ulgi podatkowej.
- 54 Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym wskazują jednak, że na mocy przepisów obowiązujących w Zjednoczonym Królestwie wypłacane dywidendy krajowe są zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych po stronie spółki otrzymującej dywidendy, niezależnie od podatku zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłat, czyli również wtedy, gdy spółka ta ze względu na ulgi z jakich korzysta, nie jest zobowiązana do zapłaty podatku lub płaci podatek dochodowy od osób prawnych niższy od stawki nominalnej stosowanej w Zjednoczonym Królestwie.
- 55 Okoliczność ta nie została zakwestionowana przez rząd Zjednoczonego Królestwa, który podnosi jednak, że stosowanie do spółki dokonującej wypłat i do spółki otrzymującej wypłaty odmiennego stopnia opodatkowania ma miejsce jedynie w okolicznościach raczej wyjątkowych, które nie zachodzą w sprawie, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym.
- 56 To do sądu krajowego należy zbadanie, czy stawka podatkowa jest taka sama oraz czy odmienny stopień opodatkowania występuje jedynie w określonych przypadkach, z uwagi na zmianę podstawy opodatkowania na skutek pewnych ulg o wyjątkowym charakterze.
- 57 Z powyższego wynika, że w kontekście przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, okoliczność, że do dywidend krajowych stosowany jest system zwolnienia, a do dywidend zagranicznych system odliczenia,

nie jest niezgodna z zasadą swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej ustanowioną w art. 43 WE, o ile stawka podatkowa dotycząca dywidend zagranicznych nie jest wyższa od stawki podatkowej stosowanej do dywidend krajowych oraz o ile ulga podatkowa jest równa co najmniej kwocie zapłaconej w państwie członkowskim spółki dokonującej wypłat, a nie wyższa od kwoty opodatkowania stosowanej w państwie członkowskim spółki otrzymującej wypłaty.

W przedmiocie swobodnego przepływu kapitału

58 Po drugie, w odniesieniu do spółek będących rezydentami, które otrzymały dywidendy od spółki, w której posiadają 10% lub więcej praw głosu, a jednocześnie udział ten nie zapewnia im niewątpliwego wpływu na decyzje tej spółki ani nie pozwala im na określanie jej działalności, należy stwierdzić, że rzeczona spółki również podlegają w Zjednoczonym Królestwie z jednej strony, gdy uzyskują dywidendy pochodzenia krajowego, systemowi zwolnienia, a z drugiej strony w przypadku dywidend pochodzenia zagranicznego, systemowi odliczenia.

59 Zdaniem skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym jest to różnica w traktowaniu, która zniechęca spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie do inwestowania w kapitał spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich i stanowi naruszenie art. 56 WE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału z uwagi na brak obiektywnego uzasadnienia.

60 W tej kwestii wystarczy podkreślić, że jak zostało to wskazane w punktach 47–56 niniejszego wyroku, przepisy krajowe, takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, nie stanowią dyskryminacji spółek otrzymujących dywidendy zagraniczne. Zatem konkluzja przedstawiona w pkt 57 niniejszego wyroku dotyczy w równym stopniu przepisów traktatu odnoszących się do swobodnego przepływu kapitału.

- 61 Wreszcie w odniesieniu do spółek będących rezydentami, które otrzymały dywidendy od spółek, w których posiadają one mniej niż 10% praw głosu, zgodnie z przepisami krajowymi będącymi przedmiotem postępowania przed sądem krajowym dywidendy krajowe są zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych, podczas gdy dywidendy zagraniczne podlegają temu podatkowi i wiążą się jedynie z prawem do ulgi obejmującej ewentualnie pobranie podatku u źródła dokonane od tych dywidend w państwie siedziby spółki dokonującej wypłaty.
- 62 W tej kwestii należy przede wszystkim wskazać, że na gruncie przepisu podatkowego służącego zapobieżeniu lub zmniejszeniu opodatkowania wypłaconych zysków sytuacja spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy zagraniczne jest porównywalna z sytuacją spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy krajowe, bowiem w obu przypadkach uzyskane dochody, co do zasady, będą stanowiły przedmiot opodatkowania kaskadowego.
- 63 Natomiast, podczas gdy po stronie spółki będącej rezydentem i otrzymującej dywidendy od innej spółki będącej rezydentem stosowany system zwolnienia eliminuje ryzyko opodatkowania kaskadowego wypłaconych zysków, to nie dotyczy to zysków wypłaconych przez spółki niebędące rezydentami. Jeżeli, w tym ostatnim przypadku, państwo siedziby spółki otrzymującej wypłatę przyznaje ulgę odpowiadającą podatkowi pobranemu u źródła w państwie siedziby spółki dokonującej wypłat, ulga taka skutkuje jedynie wyeliminowaniem podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym po stronie spółki otrzymującej wypłatę. Ulga ta nie eliminuje natomiast opodatkowania kaskadowego, które ma miejsce, gdy wypłacone zyski są opodatkowane, najpierw, z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez spółkę dokonującą wypłat w państwie jej siedziby, a następnie, z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez spółkę otrzymującą wypłatę.
- 64 Ta różnica w traktowaniu ma taki skutek, że zniechęca spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie do inwestowania ich kapitału w spółkach mających siedzibę w innym państwie członkowskim. Ponadto ma ona również skutek ograniczający w stosunku do spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich, bowiem stanowi ona dla nich przeszkodę w pozyskiwaniu kapitału w Zjednoczonym Królestwie. Jeśli bowiem dochody z kapitału pochodzącego z zagranicy są traktowane na gruncie podatkowym w sposób mniej korzystny niż dywidendy wypłacane przez spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie,

udziały spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich są dla inwestorów zamieszkających w Zjednoczonym Królestwie mniej atrakcyjne niż udziały spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim (zob. ww. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 34 i 35, wyrok w sprawie Lenz, pkt 20 i 21, oraz wyrok w sprawie Manninen, pkt 22 i 23).

⁶⁵ Z powyższego wynika, że odmienne traktowanie przewidziane przez przepisy, takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym w odniesieniu do dywidend otrzymanych przez spółki będące rezydentami od spółek niebędących rezydentami, w których posiadają one mniej niż 10% praw głosu, stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału zakazane, co do zasady, przez art. 56 WE.

⁶⁶ Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa zgodne z prawem i proporcjonalne jest przyznanie spółkom będącym rezydentami ulgi w podatku dochodowym od osób prawnych w wysokości odpowiadającej ewentualnemu pobraniu podatku u źródła od tej dywidendy. Trudności praktyczne stoją bowiem na przeszkodzie przyznaniu spółce posiadającej w spółce dokonującej wypłat udział niższy niż 10% ulgi podatkowej odpowiadającej rzeczywiście zapłaconemu przez nią podatkowi. W przeciwieństwie do ulgi podatkowej obejmującej pobranie u źródła, taka ulga podatkowa mogłaby zostać przyznana jedynie po dokonaniu długotrwałych i złożonych weryfikacji. Uzasadnione jest zatem określenie progu proporcjonalnie do wysokości posiadanego udziału. Określony przez Zjednoczone Królestwo próg w wysokości 10% jest zresztą bardziej korzystny niż próg 25% przyjęty przez konwencję modelową opracowaną w ramach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), jak również przez dyrektywę 90/435 w jej pierwotnym brzmieniu.

⁶⁷ Niewątpliwie, co do zasady, do państw członkowskich należy, w przypadku wprowadzenia przez nie mechanizmów służących zapobieżeniu lub zmniejszeniu opodatkowania kaskadowego wypłaconych zysków, określenie kręgu podatników mogących skorzystać z tych mechanizmów oraz ustanowienie w tym celu progów opartych na wysokości udziałów, jakie podatnicy posiadają we wspomnianych spółkach dokonujących wypłaty. Artykuł 4 dyrektywy 90/435 w związku z art. 3 tej dyrektywy, w brzmieniu obowiązującym w stanie faktycznym w postępowaniu przed

sądem krajowym, jedynie w odniesieniu do spółek państw członkowskich posiadających w kapitale spółki innego państwa członkowskiego minimalny udział w wysokości 25% nakłada na państwa członkowskie, jeżeli nie dokonują one zwolnienia dochodów otrzymanych przez spółkę dominującą będącą rezydentem od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, obowiązek zezwolenia tej spółce dominującej na odliczenie od kwoty podatku nie tylko kwoty pobranej u źródła przez państwo członkowskie siedziby spółki zależnej, lecz również części podatku podlegającego zapłacie przez spółkę zależną dotyczącą tych dochodów.

68 Jednakże, o ile w odniesieniu do udziałów nie objętych zakresem dyrektywy 90/435, art. 4 te same dyrektywy nie sprzeciwia się temu, by państwo członkowskie opodatkowało zyski wypłacane przez spółkę niebędącą rezydentem na rzecz spółki będącej rezydentem, bez jednoczesnego przyznania tej ostatniej spółce jakiejkolwiek ulgi w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez pierwszą spółkę w państwie jej siedziby, to państwo członkowskie może wykonywać to uprawnienie tylko wówczas, gdy na mocy jego prawa krajowego dywidendy, które spółka będąca rezydentem otrzymała od innej spółki będącej rezydentem, są również opodatkowane po stronie spółki otrzymującej wypłaty w taki sposób, iż nie może ona korzystać z ulgi dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłat.

69 W istocie, okoliczność, że w przypadku takiego udziału do państwa członkowskiego należy określić, czy i w jakim zakresie należy zapobiec opodatkowaniu kaskadowemu wypłaconych zysków, nie oznacza jednak, iż upoważnione jest ono do stosowania systemu, zgodnie z którym dywidendy zagraniczne i dywidendy krajowe nie są traktowane w taki sam sposób.

70 Ponadto niezależnie od okoliczności, że państwo członkowskie dysponuje, w każdym przypadku, różnymi możliwymi rozwiązaniami w celu zapobiegania lub obniżenia opodatkowania kaskadowego wypłaconych zysków, ewentualne trudności związane z określeniem rzeczywiście zapłaconego w innym państwie członkowskim podatku nie mogą usprawiedliwiać ograniczenia swobodnego przepływu kapitału, jakie wynika z przepisów będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym (zob. podobnie wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 29, oraz ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 54).

71 Z powyższego wynika, że przepisy podatkowe, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, są niezgodne z zasadą swobodnego przepływu kapitału ustanowioną w art. 56 WE.

72 Na pytanie pierwsze należy zatem odpowiedzieć, że art. 43 i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że gdy państwo członkowskie stosuje system zapobiegania lub zmniejszania opodatkowania kaskadowego, lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym w przypadku dywidend wypłaconych na rzecz rezydentów przez spółki będące rezydentami, powinno ono traktować w taki sam sposób dywidendy wypłacone rezydentom przez spółki niebędące rezydentami.

73 Artykuły 43 i 56 WE nie sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które zwalniają od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy otrzymane przez spółkę będącą rezydentem od innej spółki będącej rezydentem, a przewidują opodatkowanie tym podatkiem dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem od spółki niebędącej rezydentem, w której spółka będąca rezydentem posiada co najmniej 10% praw głosu, przyznając jednocześnie w tym ostatnim przypadku ulgę podatkową z tytułu rzeczywiście zapłaconego podatku przez spółkę dokonującą wypłat w państwie członkowskim jej siedziby, o ile stawka podatkowa dotycząca dywidend zagranicznych nie jest wyższa od stawki podatkowej stosowanej do dywidend krajowych oraz o ile ulga podatkowa jest co najmniej równa kwocie zapłaconej w państwie członkowskim spółki dokonującej wypłat, a nie wyższa od kwoty opodatkowania stosowanej w państwie członkowskim spółki otrzymującej wypłaty.

74 Artykuł 56 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, które zwalniają od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy, jakie spółka będąca rezydentem otrzymuje od innej spółki będącej rezydentem, a przewidują opodatkowanie dywidend, jakie spółka będąca rezydentem otrzymuje od spółki niebędącej rezydentem, w której posiada ona mniej niż 10% praw głosu, bez jednoczesnego przyznania tej spółce ulgi podatkowej z tytułu podatku rzeczywiście zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłat w państwie jej siedziby.

W przedmiocie pytania drugiego

- 75 Zwracając się z drugim pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 43 i 56 WE oraz art. 4 ust. 1 i art. 6 dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak te w postępowaniu przed sądem krajowym, które przyznając ulgę podatkową spółce będącej rezydentem, która otrzymuje dywidendy od innej spółki będącej rezydentem, odpowiadającą ACT zapłaconemu przez tę spółkę z tytułu tych wypłat, zezwalają tej pierwszej spółce na wypłatę dywidend na rzecz własnych udziałowców, nie zobowiązując jej do zapłaty ACT, podczas gdy spółka będąca rezydentem, która otrzymała dywidendy od spółki niebędącej rezydentem, jest zobowiązana w takim przypadku do zapłaty ACT w pełnej wysokości.
- 76 Na wstępie należy zauważyć, że w odniesieniu do wypłaty zysków otrzymanej przez spółki państwa członkowskiego i pochodzącej od spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich, dyrektywa 90/435 zgodnie z art. 3 ust. 1 w brzmieniu obowiązującym w stanie faktycznym w postępowaniu przed sądem krajowym znajduje zastosowanie do spółek dominujących posiadających w kapitale ich spółek zależnych minimalny udział w wysokości 25%. Jak przypomniano w pkt 38 niniejszego wyroku, postanowienie odsyłające nie wskazuje charakteru udziału innych spółek będących stronami w postępowaniu zawisłym przed sądem krajowym, nie można zatem wykluczyć, że postępowanie to dotyczy również udziałów, które nie podlegają z tego tytułu zakresowi przedmiotowemu dyrektywy.
- 77 Ponadto w zakresie, w jakim sprawy „pilotażowe” będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym odnoszą się do wypłaty dywidend związanych z rokiem podatkowym zamkniętym w dniu 31 grudnia 1973 r., dotyczą one, przynajmniej w części, sytuacji, które nie podlegają zakresowi czasowemu stosowania dyrektywy 90/435.
- 78 Zatem, aby odpowiedzieć na przedstawione pytanie, należy najpierw zbadać, czy przepisy takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym są zgodne z postanowieniami traktatu.

W przedmiocie postanowień traktatu dotyczących swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej oraz swobodnego przepływu kapitału

- 79 Zgodnie z przepisami krajowymi będącymi przedmiotem postępowania przed sądem krajowym spółka będąca rezydentem, która otrzymuje dywidendy wypłacone przez inną spółkę będącą rezydentem, korzysta z ulgi podatkowej odpowiadającej części kwoty ACT zapłaconego przez tę spółkę, co umożliwia jej wypłatę dywidend na rzecz własnych udziałowców przy jednoczesnym odliczeniu od należnego ACT podatku ACT zapłaconego przez inną spółkę. Natomiast spółka będąca rezydentem, która otrzymuje dywidendy zagraniczne, nie uzyskuje takiej ulgi podatkowej, a zatem jest zobowiązana do zapłaty ACT w pełnej wysokości w przypadku wypłat dywidend na rzecz własnych udziałowców.
- 80 Zatem gdy przepisy te stosowane są do wypłaty dywidend na rzecz spółek będących udziałowcami, niezależnie od wysokości ich udziału, mogą one podlegać zarówno zakresowi stosowania art. 43 WE dotyczącego swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, jak i art. 56 WE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału.
- 81 Jednakże, w zakresie udziału, który zapewnia jego posiadaczowi niewątpliwy wpływ na decyzje spółki i umożliwia mu określanie jej działalności, zastosowanie znajdują przepisy traktatu dotyczące swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej. Uwzględniając okoliczności przedstawione w sprawach „pilotażowych” w postępowaniu przed sądem krajowym, należy dokonać oceny przepisów krajowych w kontekście art. 43 WE (zob. pkt 37 niniejszego wyroku).
- 82 Jak wskazują skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, na mocy przepisów takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego, spółka będąca rezydentem, która otrzymała dywidendy zagraniczne i dokonała na rzecz własnych udziałowców wypłat dywidend w takiej samej kwocie, jest zobowiązana do zapłaty ACT w pełnej wysokości, podczas gdy w przypadku spółki będącej rezydentem, która otrzymała dywidendy krajowe i przystąpiła do wypłaty dywidend na rzecz

własnych udziałowców w wysokości odpowiadającej otrzymanym dywidendom, podlegający zapłacie ACT jest kompensowany przez przyznaną ulgę podatkową tak, iż spółka taka nie jest już zobowiązana do zapłaty ACT.

- 83 W przypadku spółki będącej rezydentem, która otrzymała dywidendy od innej spółki będącej rezydentem, system ten zapewnia, że gdy spółka otrzymująca wypłaty sama dokona wypłat na rzecz własnych udziałowców, ACT podlega zapłacie tylko jeden raz. Zatem przyznane tej spółce otrzymującej wypłaty zwolnienie od ACT odpowiada zwolnieniu, z którego korzysta ona w podatku dochodowym od osób prawnych, w odniesieniu do dywidend otrzymanych od innej spółki będącej rezydentem.
- 84 Należy stwierdzić, że okoliczność, iż podmiot nie jest zobowiązany do zapłaty ACT, stanowi korzyść w zakresie płynności finansowej, bowiem dana spółka może zatrzymać środki, które musiałaby wpłacić z tytułu ACT, aż do chwili, gdy podatek dochodowy od osób prawnych będzie wymagalny (ww. wyrok w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, pkt 44).
- 85 Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa taka różnica w traktowaniu nie stanowi dyskryminacji zakazanej przez prawo wspólnotowe, bowiem nie opiera się ona na rozróżnieniu między dywidendami krajowymi a dywidendami zagranicznymi, lecz na rozróżnieniu między dywidendami, od których zapłacono ACT, oraz dywidendami, od których nie zapłacono ACT. Ulga podatkowa przyznana spółce będącej rezydentem, która otrzymuje dywidendy od innej spółki będącej rezydentem służy zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym w zakresie ACT. Natomiast w sytuacji, gdy spółka otrzymuje dywidendy od spółki niebędącej rezydentem, uwzględniając, że ACT nie został przez tę ostatnią spółkę zapłacony, nie wystąpi ryzyko podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym w zakresie ACT.
- 86 O ile prawdą jest, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym uzależniają zakres ACT, który powinna zapłacić spółka będąca rezydentem w związku z wypłatą dywidend na rzecz jej własnych udziałowców, od

tego czy spółka ta otrzymała dywidendy od spółki, która dokonała zapłaty ACT, to niemniej jednak metoda ta prowadzi w praktyce do mniej korzystnego traktowania spółki otrzymującej dywidendy zagraniczne niż spółki otrzymującej dywidendy krajowe. W istocie, w przypadku mającej następnie miejsce wypłaty dywidend pierwsza spółka podlega obowiązkowi zapłaty ACT w pełnej wysokości, podczas gdy druga spółka zobowiązana jest do zapłaty ACT tylko wówczas, gdy wypłata dywidend na rzecz jej własnych udziałowców przekracza wysokość wypłaty, jaką sama otrzymała.

87 W przeciwieństwie do tego, co utrzymuje rząd Zjednoczonego Królestwa, uwzględniając cel polegający na zapobieganiu opodatkowaniu kaskadowemu, któremu służą przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, spółka otrzymująca dywidendy zagraniczne znajduje się w sytuacji porównywalnej do sytuacji spółki otrzymującej dywidendy krajowe, nawet jeżeli jedynie ta ostatnia spółka otrzymuje dywidendy, od których został zapłacony ACT.

88 W istocie, jak wskazał to rzecznik generalny w pkt 65–68 opinii, ACT podlegający zapłacie przez spółkę mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie nie jest niczym innym niż zryczałtowaną formą zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych, pomimo że jest on pobierany w związku z wypłatą dywidend i obliczany na podstawie wysokości tych dywidend. ACT zapłacony w związku z wypłatą dywidend może co do zasady zostać odliczony od podatku dochodowego od osób prawnych, który podlega zapłacie przez spółkę od dochodów za dany okres obrachunkowy. Podobnie, jak wskazał to Trybunał, wypowiadając się w odniesieniu do systemu opodatkowania grupy przewidzianego przez przepisy podatkowe obowiązujące w Zjednoczonym Królestwie, część podatku dochodowego od osób prawnych, której w ramach takiego systemu, spółka będąca rezydentem nie jest zobowiązana uiścić w formie zryczałtowanej, gdy wypłaca ona dywidendy na rzecz spółki dominującej, jest co do zasady uiszczana, w chwili gdy podatek dochodowy od osób prawnych, któremu podlega pierwsza spółka, staje się wymagalny (zob. ww. wyrok Metallgesellschaft i in., pkt 53).

89 Natomiast w przypadku spółek, które z uwagi na to, że ich siedziba znajduje się poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, nie są zobowiązane do zapłaty ACT w związku z wypłatą dywidend na rzecz spółki będącej rezydentem, należy stwierdzić, że podlegają one również w państwie ich siedziby podatkowi dochodowemu od osób prawnych.

- 90 W tym kontekście nie można powoływać się na okoliczność, że spółka niebędąca rezydentem nie była zobowiązana do zapłaty ACT w związku z dokonaniem wypłat dywidend na rzecz spółki będącej rezydentem w celu odmowy tej ostatniej spółce możliwości obniżenia kwoty ACT, który będzie zobowiązana zapłacić w związku z dokonaną następnie wypłatą dywidend. W istocie niepodleganie ACT przez taką spółkę niebędącą rezydentem wynika z okoliczności, że podlega ona podatkowi dochodowemu od osób prawnych w państwie swojej siedziby, a nie w Zjednoczonym Królestwie. Natomiast nie można wymagać od spółki, aby dokonała wpłaty na poczet zobowiązania podatkowego, które w odniesieniu do niej nigdy nie powstanie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, pkt 55–56).
- 91 Zatem, gdy zarówno spółki będące rezydentem, które dokonują wypłat dywidend na rzecz innych spółek będących rezydentem, jak i spółki niebędące rezydentami, które dokonują takiej wypłaty, podlegają w państwie ich siedziby podatkowi dochodowemu od osób prawnych, przepis krajowy, który służy zapobieganiu opodatkowaniu kaskadowemu wypłaconych zysków jedynie w przypadku spółek otrzymujących dywidendy od innych spółek będących rezydentami przy jednoczesnym narażeniu spółek otrzymujących dywidendy od spółek niebędących rezydentami na niekorzystne skutki w zakresie płynności finansowej, nie jest usprawiedliwiony istotną odmiennością sytuacji.
- 92 Nie można zatem twierdzić, jak czyni to rząd Zjednoczonego Królestwa, że w rzeczywistości ta nierówność traktowania nie występuje, bowiem spółka mająca siedzibę poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, która dokonała wypłaty dywidend niebędąc zobowiązana do zapłaty ACT, ma możliwość dokonania wyższych wypłat na rzecz własnych udziałowców. Argument ten nie uwzględnia bowiem okoliczności, że taka spółka również podlega w państwie swojej siedziby podatkowi dochodowemu od osób prawnych zgodnie z zasadami i stawkami mającymi w tym państwie zastosowanie.
- 93 Różnica w traktowaniu nie może również być uzasadniona koniecznością zachowania spójności systemu podatkowego obowiązującego w Zjednoczonym Królestwie z uwagi na bezpośredni związek między przyznaną korzyścią podatkową, czyli ulgą podatkową przyznaną spółce będącej rezydentem, która otrzymuje dywidendy od innej spółki będącej rezydentem, a odpowiadającym jej zobowiąza-

niem podatkowym, czyli ACT zapłaconym przez tę ostatnią spółkę w związku z tą wypłatą. Konieczność istnienia takiego bezpośredniego związku powinien abowiem prowadzić właśnie do przyznania tej samej korzyści podatkowej spółkom, które otrzymują dywidendy od spółek niebędących rezydentami, skoro są one również zobowiązane do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych od wypłaconych zysków w państwie ich siedziby.

- 94 Z powyższego wynika, że art. 43 WE sprzeciwia się przepisom krajowym, które zezwalają spółce będącej rezydentem, która otrzymała dywidendy od innej spółki będącej rezydentem, na odliczenie od kwoty należnej od pierwszej spółki z tytułu ACT kwoty ACT zapłaconego przez drugą spółkę, podczas gdy w przypadku spółki będącej rezydentem, która otrzymała dywidendy od spółki niebędącej rezydentem, takie odliczenie nie jest możliwe w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych, któremu spółka ta podlega w państwie swojej siedziby.
- 95 Ponieważ nie można wykluczyć, że postępowanie zawisłe przed sądem krajowym dotyczy również spółek będących rezydentami, które otrzymały dywidendy na podstawie udziału, który nie przyznaje im niewątpliwego wpływu na decyzje spółki dokonującej wypłat i nie pozwala im na określanie jej działalności, przepisy te powinny także zostać zbadane w kontekście art. 56 WE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału.
- 96 W tej kwestii należy przypomnieć, że spółki będące rezydentami, które otrzymały dywidendy zagraniczne, podlegają odmiennemu traktowaniu, a mianowicie ponoszą niekorzystne skutki w zakresie płynności finansowej, co nie jest uzasadnione istotną odmiennością ich sytuacji.
- 97 To odmienne traktowanie prowadzi do zniechęcania spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie do inwestowania ich kapitału w spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim oraz ma również skutek ograniczający w stosunku do spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich, gdyż jest dla nich przeszkodą w gromadzeniu kapitału w tym pierwszym państwie członkowskim.

- 98 Uwzględniając, że motywy przywołane przez rząd Zjednoczonego Królestwa celem uzasadnienia przeszkody w swobodnym przepływie kapitału są takie same jak te, które zostały już odrzucone w ramach badania przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, należy stwierdzić, że art. 56 WE winien być interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on również takim przepisom.

W przedmiocie dyrektywy 90/435

- 99 Zdaniem skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym krajowe przepisy podatkowe, o których mowa w drugim pytaniu prejudycjalnym, są również sprzeczne z art. 4 ust. 1 i art. 6 dyrektywy 90/435.
- 100 Po pierwsze, ich zdaniem naruszony został art. 4 ust. 1 dyrektywy, bowiem w przeciwieństwie do spółki dominującej będącej rezydentem, która otrzymała dywidendy krajowe, spółka dominująca będąca rezydentem, która otrzymuje dywidendy zagraniczne, jest zobowiązana w związku z wypłatą dywidend na rzecz własnych udziałowców do zapłaty ACT w pełnej wysokości, bez możliwości skorzystania z tego tytułu z ulgi obejmującej podatek dochodowy od zagranicznych osób prawnych zapłacony przez spółkę zależną od wypłaconych zysków.
- 101 Po drugie, ACT podlegający zapłacie od dywidend zagranicznych stanowi zakazane przez art. 6 dyrektywy 90/435 pobranie u źródła, które nie jest także dopuszczalne na mocy art. 7 tej dyrektywy.
- 102 W tej kwestii należy przypomnieć, że zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 państwo członkowskie, które nie zwalnia zysków uzyskanych przez spółkę dominującą będącą rezydentem od spółki zależnej mającej siedzibę w innym

państwie członkowskim, powinno upoważnić tę spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tę część podatku płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we właściwych przypadkach kwotę podatku pobieranego u źródła dochodu nałożonego w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma siedzibę do wysokości odpowiedniego podatku krajowego.

103 Jak wynika to w szczególności z motywu trzeciego dyrektywy, wprowadzając wspólny system opodatkowania, ma ona na celu usunięcie niedogodności we współpracy między spółkami różnych państw członkowskich występujących w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a tym samym do ułatwienia konsolidacji spółek na szczeblu wspólnotowym (wyroki z dnia 17 października 1996 r. w sprawach połączonych C-283/94, C-291/94 i C-292/94 *Denkavit i in.*, Rec. str. I-5063, pkt 22 oraz z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-294/99 *Athinaiki Zythopoiia*, Rec. str. I-6797, pkt 25).

104 W odniesieniu do obowiązku nałożonego na państwa członkowskie na mocy art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435, polegającego na upoważnieniu spółki dominującej będącej rezydentem do odliczenia od kwoty podatku należnego od wypłaconych zysków podatku zapłaconego przez spółkę zależną będącą rezydentem w państwie jej siedziby, cel tego przepisu, którym jest zapobieżenie opodatkowaniu kaskadowemu wypłaconych zysków, może zostać osiągnięty jedynie wówczas, gdy system podatkowy pierwszego państwa członkowskiego zapewnia danej spółce dominującej, że podatek zapłacony przez jej spółkę zależną za granicą od wypłaconych zysków zostanie w całości odliczony od kwoty podatku dochodowego od osób prawnych należnego w tym państwie członkowskim.

105 Jednakże w przeciwieństwie do tego, co utrzymują skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, przepis ten nie zobowiązuje państwa członkowskiego przewidującego system zryczałtowanej zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych, któremu podlega spółka dominująca będąca rezydentem w związku z wypłatą przez nią dywidend otrzymanych od spółki zależnej niebędącej rezydentem, do zapewnienia by zryczałtowana kwota podlegająca zapłacie była określona, w każdym przypadku, odpowiednio do podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę zależną w państwie jej siedziby.

- 106 Po drugie, należy wskazać, że w przeciwieństwie do tego, co podnoszą skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, rozpatrywane przepisy krajowe nie są objęte zakresem zakazu określonego w art. 6 dyrektywy 90/435, zgodnie z którym państwa członkowskie nie mogą pobierać podatku u źródła od zysków otrzymanych przez spółkę dominującą będącą rezydentem od jej spółki zależnej niebędącej rezydentem.
- 107 Należy tu przypomnieć, że w kontekście tej dyrektywy określenie „potrącenie [pobranie] u źródła” nie ogranicza się do określonych rodzajów opodatkowania krajowego oraz że to do Trybunału należy dokonanie kwalifikacji danej daniny jako podatku, cła lub opłaty na gruncie prawa wspólnotowego, w oparciu o jej obiektywne cechy, niezależnie od sposobu zakwalifikowania jej na gruncie prawa krajowego (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Athinaiki Zythopoïa, pkt 26–27, jak również wyrok z dnia 25 września 2003 r. w sprawie C-58/01 Océ van der Grinten, Rec. str. I-9809, pkt 46).
- 108 W odniesieniu do zawartego w art. 5 dyrektywy 90/435 zakazu pobierania przez państwa członkowskie podatku u źródła od zysków wypłaconych przez spółkę zależną będącą rezydentem na rzecz spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim Trybunał orzekł już, że pobraniem podatku u źródła jest każdy rodzaj opodatkowania dochodów uzyskanych w państwie, w którym dywidendy są wypłacane i dla którego przesłanką powstania zobowiązania jest wypłata dywidend lub jakiegokolwiek innego dochodu z tytułu udziałów, gdy podstawą opodatkowania jest dochód z tytułu tych udziałów oraz gdy podatnik jest posiadaczem tychże udziałów (wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-375/98 Epson Europe, Rec. str. I-4243, pkt 23; ww. wyrok w sprawie Athinaiki Zythopoïa, pkt 28 i 29, oraz ww. wyrok w sprawie Océ Van der Grinten, pkt 47).
- 109 Pojęcie „potrącenie [pobranie] u źródła” należy interpretować w taki sam sposób w kontekście art. 6 dyrektywy 90/435. Zatem w rozumieniu tego artykułu „potrącenie [pobranie] u źródła” stanowi wszelkie opodatkowanie dochodów uzyskanych przez spółkę dominującą od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, którego przedmiotem jest wypłata dywidend lub jakiegokolwiek innego dochodu z tytułu udziałów, gdy podstawą opodatkowania jest dochód z tytułu tych udziałów oraz gdy podatnik jest posiadaczem tychże udziałów.

- 110 Natomiast, jak podkreśla to rząd Zjednoczonego Królestwa, spółka będąca rezydentem jest zobowiązana do zapłaty ACT w związku z wypłatą dywidend na rzecz własnych udziałowców. Przesłanką powstania zobowiązania w ACT, do zapłaty którego zobowiązana jest spółka otrzymująca dywidendy zagraniczne, nie jest zatem otrzymanie tych dywidend, lecz wypłata dywidend na rzecz własnych udziałowców.
- 111 Z powyższego wynika, że ACT podlegający zapłacie przez spółkę otrzymującą dywidendy zagraniczne w przypadku mającej następnie miejsce wypłaty dywidend nie podlega zakazowi pobrania u źródła, o którym mowa w art. 6 dyrektywy 90/435.
- 112 Na pytanie drugie należy zatem odpowiedzieć, że art. 43 i 56 WE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które zezwalają spółce będącej rezydentem i otrzymującej dywidendy od innej spółki będącej rezydentem na odliczenie od kwoty podlegającej zapłacie przez tę pierwszą spółkę z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych kwoty tego podatku zapłaconego w formie zryczałtowanej przez drugą spółkę, podczas gdy w przypadku spółki będącej rezydentem i otrzymującej dywidendy od spółki niebędącej rezydentem takie odliczenie nie jest możliwe w zakresie podatku związanego z wypłaconymi zyskami zapłaconego przez tę ostatnią spółkę w państwie jej siedziby.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 113 W pytaniu trzecim sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 43 i 56 WE oraz art. 4 ust. 1 i art. 6 dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak te w postępowaniu przed sądem krajowym, które:
- przewidują, że jakakolwiek ulga, z której korzysta spółka będąca rezydentem, otrzymująca dywidendy zagraniczne z tytułu podatku zapłaconego za granicą, zmniejsza podatek dochodowy od osób prawnych, od którego może zostać odliczony należny ACT oraz

- nie zezwalają spółce będącej rezydentem na przeniesienie kwoty zapłaconego ACT, który nie może zostać odliczony od podatku dochodowego od osób prawnych należnego w danym roku obrachunkowym albo poprzednich, lub następnych latach obrachunkowych na spółki zależne niebędące rezydentem, tak by mogły one dokonać odliczenia tego podatku od podatku dochodowego od osób prawnych, który zobowiązane są zapłacić.

114 Pytanie to porusza określone problemy, na które napotyka spółka będąca rezydentem, posiadająca spółki zależne niebędące rezydentami lub otrzymująca dywidendy zagraniczne, w zakresie możliwości odliczenia od należnego podatku dochodowego od osób prawnych ACT, który ta spółka będąca rezydentem zobowiązana jest zapłacić w związku z wypłatą dywidend na rzecz własnych udziałowców.

115 W odniesieniu do drugiej części przedstawionego pytania należy na wstępie zauważyć, że spór przed Trybunałem ogranicza się do braku możliwości przekazania przez spółkę będącą rezydentem nadwyżki ACT jej spółkom zależnym tak, aby mogły one dokonać odliczenia tego podatku od podatku dochodowego od osób prawnych, który zobowiązane są zapłacić w Zjednoczonym Królestwie w związku z działalnością wykonywaną w tam państwie członkowskim.

116 Z uwagi na przyczyny wskazane w pkt 76–78 niniejszego wyroku, aby udzielić odpowiedzi na przedstawione pytanie należy uprzednio zbadać, czy przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym są sprzeczne z przepisami traktatu.

117 Należy uznać, że przepisy krajowe będące przedmiotem trzeciego pytania prejudycjalnego mogą podlegać zarówno zakresowi art. 43 WE dotyczącego swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, jak i art. 56 WE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału. W odniesieniu do ulg, z których korzysta spółka będąca rezydentem i otrzymująca dywidendy zagraniczne z tytułu

podatku zapłaconego za granicą, ocena przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym w ramach odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne pozwoliła na stwierdzenie, że są to odmienne ulgi, zależnie od wysokości udziału, jaki posiadają te spółki.

118 W odniesieniu do drugiego aspektu rozpatrywanych przepisów krajowych, wskazanych w trzecim pytaniu prejudycjalnym, w zakresie, w jakim dotyczy on jedynie grup spółek, objęty jest on raczej zakresem art. 43 niż 56 WE.

119 Zdaniem skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym rozpatrywane przepisy są niezgodne z art. 43 i 56 WE, bowiem ograniczają one możliwość odliczenia przez spółkę uzyskującą dochody zagraniczne lub należącą do grupy, w skład której wchodzi spółki niebędące rezydentami, ACT stanowiącego nadwyżkę wobec kwoty należnej z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie. Przepisy te wywołują wyraźne różnice w traktowaniu w zakresie opodatkowania i przeniesienia ACT na niekorzyść spółek będących rezydentami i otrzymujących dywidendy zagraniczne lub posiadających spółki zależne niebędące rezydentami. Takie różnice nie są odpowiednie ani konieczne dla unikania podwójnego opodatkowania wypłaconych dywidend w wymiarze ekonomicznym.

120 Należy stwierdzić, że jakakolwiek ulga w należnym podatku dochodowym od osób prawnych, podlegającym zapłacie przez spółkę będącą rezydentem i otrzymującą dywidendy zagraniczne, z tytułu podatku zagranicznego, niezależnie od tego, czy odpowiada on podatkowi pobranemu u źródła od tych dywidend, czy podatkowi dochodowemu od osób prawnych zapłaconemu przez spółkę niemającą siedziby od zysków, niewątpliwie obniża kwotę podatku należnego podlegającego zapłacie przez spółkę będącą rezydentem z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, od którego ta spółka będąca rezydentem może odliczyć ACT zapłacony w związku z dokonaną następnie wypłatą dywidend na rzecz własnych udziałowców.

121 W tej kwestii należy przypomnieć, że z poprzedzających rozważań wynika, iż w odniesieniu do ACT, który zobowiązana jest zapłacić spółka otrzymująca dywidendy od spółki niebędącej rezydentem w związku z wypłatą dywidend na rzecz własnych

udziałowców, art. 43 i 56 WE w każdym przypadku sprzeciwiają się wszelkiej dyskryminacji w zakresie opodatkowania ACT między spółkami otrzymującymi dywidendy krajowe oraz spółkami otrzymującymi dywidendy zagraniczne (zob. pkt 112 niniejszego wyroku).

122 Oczywiście, nie można wykluczyć, że nawet w przypadku niewystąpienia takiej dyskryminacji, spółka otrzymująca znaczące dywidendy zagraniczne zapłaci ACT w kwocie, która przewyższa jej zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych i która będzie skutkowała powstaniem nadwyżki ACT. Jednakże taka sytuacja wynika bezpośrednio z zastosowania przepisu krajowego, który służy zapobieżeniu lub obniżeniu opodatkowania zysków wypłaconych w formie dywidend.

123 W ramach mechanizmów służących zapobieżeniu lub zmniejszeniu opodatkowania kaskadowego wypłaconych zysków przepis taki może być uznany za sprzeczny z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobód przepływu jedynie wówczas, gdy traktuje on dywidendy wypłacane przez spółki zagraniczne w sposób mniej korzystny niż dywidendy wypłacane przez spółki będące rezydentami, podczas gdy ich sytuacja jest obiektywnie porównywalna, a odmienne traktowanie nie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

124 Z akt sprawy nie wynika, aby okoliczność, że w przypadku spółek otrzymujących dywidendy zagraniczne przyznana ulga w odniesieniu do podatku zapłaconego za granicą zmniejsza kwotę podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie w Zjednoczonym Królestwie, stanowiła mniej korzystne traktowanie rzeczonych dywidend w porównaniu do dywidend krajowych. W istocie, jak podnosi to rząd Zjednoczonego Królestwa, taka nadwyżka ACT może powstać również w wypadku spółki otrzymującej dywidendy krajowe w każdym przypadku, gdy kwota ACT, którą zapłaciła, jest wyższa od zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, w szczególności, gdy spółka taka korzysta ze zwolnienia lub ulgi, które spowodowały obniżenie jej zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

- 125 Okoliczność, że spółka, która otrzymuje dywidendy zagraniczne korzysta z ulgi z tytułu podatku zapłaconego za granicą, co prowadzi do obniżenia kwoty podatku dochodowego od osób prawnych, od którego może zostać odliczona nadwyżka ACT, prowadzi do dyskryminacji między taką spółką a spółką otrzymującą dywidendy krajowe jedynie wtedy, gdy pierwsza spółka nie dysponowała w rzeczywistości takimi samymi środkami jak druga spółka w celu odliczenia nadwyżki ACT od kwoty należnego podatku dochodowego od osób prawnych.
- 126 Natomiast z opisu przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniu przed sądem krajowym nie wynika, aby w tym względzie spółka będąca rezydentem, która otrzymuje dywidendy zagraniczne była traktowana odmiennie niż spółka będąca rezydentem, która otrzymuje dywidendy krajowe.
- 127 Z powyższego wynika, że postanowienia traktatu dotyczące swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej nie sprzeciwiają się przepisowi krajowemu, który przewiduje, że wszelkie ulgi z tytułu podatku zapłaconego za granicą, z których korzysta spółka będąca rezydentem i otrzymująca dywidendy zagraniczne, obniżają kwotę podatku dochodowego od osób prawnych, od której spółka ta może odliczyć ACT.
- 128 Jako że przepis taki nie stanowi dyskryminacji wobec spółek otrzymujących dywidendy zagraniczne, wnioski zawarte w poprzednim punkcie należy odnieść również do postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału.
- 129 W odniesieniu do drugiego aspektu przepisów krajowych, przywołanego w trzecim pytaniu prejudycjalnym, należy wskazać, że, jak przypomina sąd krajowy, o ile spółka będąca rezydentem może przekazać kwotę ACT, który nie został odliczony od należnego podatku dochodowego od osób prawnych w danym roku podatkowym albo w poprzednich lub następnych latach podatkowych, na rzecz spółek zależnych

będących rezydentami, które mogą następnie odliczyć ten podatek od kwoty, którą są zobowiązane zapłacić z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, to nie jest możliwe, aby spółka taka przekazała nadwyżkę ACT spółkom powiązanym niebędącym rezydentami, tak by mogły one odliczyć ACT od podatku dochodowego od osób prawnych, który są zobowiązane zapłacić w Zjednoczonym Królestwie.

- 130 Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa spółka będąca rezydentem nie może powoływać się na okoliczność, że jej spółki zależne niebędące rezydentami nie mają możliwości odliczenia nadwyżki ACT od podlegającego zapłacie podatku dochodowego od osób prawnych, bowiem okoliczność ta nie powoduje niekorzystnego traktowania spółki będącej rezydentem.
- 131 Należy jednakże wskazać, że postanowienia traktatu dotyczące swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej sprzeciwiają się temu, by państwo członkowskie nakładało ograniczenia na podejmowanie działalności w innym państwie członkowskim przez jednego z jego obywateli lub przez spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem (zob. w szczególności wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 21; ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 31, jak również ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 42).
- 132 Jednakże przewidziana przez rozpatrywane przepisy krajowe możliwość przeniesienia przez grupę spółek określonej kwoty podatku, której jedna ze spółek należąca do grupy nie może odliczyć od podatku dochodowego od osób prawnych, który zobowiązana jest zapłacić w Zjednoczonym Królestwie, na rzecz innej spółki należącej do grupy, tak aby mogła ona odliczyć ten podatek od podatku dochodowego od osób prawnych, który zobowiązana jest zapłacić w tym państwie członkowskim, stanowi korzyść podatkową dla rzeczonych spółek. Wykluczenie takiej korzyści w przypadku spółek niebędących rezydentami, które należą do wspomnianej grupy, ogranicza korzystanie przez spółki będące rezydentami, które należą do grupy ze swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, zniechęcając je do tworzenia spółek zależnych w innych państwach członkowskich (zob. podobnie w odniesieniu do ulgi grupowej w zakresie strat poniesionych przez spółki zależne niebędące rezydentami ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 32 i 33).

- 133 Jak podnoszą to skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym i Komisja Wspólnot Europejskich okoliczność, że spółka będąca rezydentem nie może przenieść nadwyżki ACT na spółki zależne niebędące rezydentami, które są zobowiązane do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, stanowi zatem ograniczenie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej. Natomiast ani postanowienie odsyłające, ani uwagi przedstawione przez rząd Zjednoczonego Królestwa nie wskazują na istnienie jakiegokolwiek uprawnionego celu zgodnego z traktatem, który mógłby uzasadniać takie ograniczenie.
- 134 Z powyższego wynika, że art. 43 WE sprzeciwia się przepisowi krajowemu, który nie zezwala spółce będącej rezydentem na przeniesienie na rzecz spółek zależnych niebędących rezydentami nadwyżki ACT, nawet jeśli spółki te są zobowiązane do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych w tym państwie członkowskim.
- 135 Wreszcie skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym podnoszą, że w zakresie, w jakim powyższe aspekty przepisów krajowych prowadzą do tego, iż spółka dominująca będąca rezydentem jest zobowiązana do zapłaty nadwyżki ACT, przepisy te są również niezgodne z art. 4 ust. 1 i art. 6 dyrektywy 90/435.
- 136 Jak wskazano to w pkt 106–111 niniejszego wyroku, istotne aspekty przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie podlegają art. 6 tej dyrektywy.
- 137 W odniesieniu do art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 wystarczy wskazać, że o ile przepis ten zobowiązuje państwo członkowskie do zapewnienia spółce dominującej, która otrzymuje dywidendy od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, aby podatek zapłacony przez spółkę zależną za granicą od wypłaconych zysków podlegał w pełnej wysokości odliczeniu przez spółkę dominującą od kwoty podatku dochodowego od osób prawnych, podlegającej przez nią zapłacie w pierwszym państwie członkowskim (zob. pkt 104 niniejszego wyroku), to z przepisu tego nie wynika obowiązek, aby państwo to zapewniało, by w takich przypadkach ulga przyznana tej spółce dominującej z tytułu podatku zapłaconego za

granicą nie obniżała kwoty, od której może ona odliczyć część podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w formie ryczałtu w związku z wypłatą dywidend na rzecz własnych udziałowców, ani aby rozszerzało ono możliwość przeniesienia przez tę spółkę dominującą kwoty podatku zapłaconego w formie ryczałtu, której nie może ona odliczyć od zobowiązania podatkowego na rzecz spółek zależnych niebędących rezydentami, podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w tym państwie.

138 Na pytanie trzecie należy zatem odpowiedzieć, że art. 43 i 56 WE nie sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które przewidują, że wszelkie ulgi z tytułu podatku zapłaconego za granicą, z których korzysta spółka będąca rezydentem i otrzymująca dywidendy zagraniczne, obniżają kwotę podatku dochodowego od osób prawnych, od której może ona odliczyć podatek dochodowy od osób prawnych zapłacony w formie ryczałtu.

139 Artykuł 43 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, które zezwalają spółce będącej rezydentem na przeniesienie na rzecz będących rezydentami spółek zależnych kwoty podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w formie ryczałtu, która nie może zostać odliczona od podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez tę pierwszą spółkę w danym roku podatkowym albo w poprzednich lub następnych latach podatkowych, tak aby spółki zależne mogły odliczyć ten podatek od podatku dochodowego od osób prawnych, który zobowiązane są zapłacić, ale nie zezwalają spółce będącej rezydentem na przeniesienie takiej kwoty na rzecz spółek zależnych niebędących rezydentami, w przypadku gdy spółki te podlegają opodatkowaniu w tym państwie członkowskim od osiągniętych tam zysków.

W przedmiocie pytania czwartego

140 Zwracając się z czwartym pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 43 i 56 WE, jak również art. 4 ust. 1 oraz art. 6 dyrektywy 90/435 sprzeciwiają się przepisom krajowym takim jak te w postępowaniu przed sądem krajowym, które przyznając spółkom będącym rezydentami, które otrzymują dywidendy zagraniczne, możliwość wyboru systemu pozwalającego im na odzyskanie ACT zapłaconego w

związku z mającą następnie miejsce wypłatą na rzecz ich własnych udziałowców, po pierwsze, zobowiązują te spółki do zapłaty ACT oraz do wystąpienia następnie z wnioskiem o jego zwrot oraz, po drugie, nie przewidują ulgi podatkowej dla ich udziałowców, podczas gdy otrzymaliby oni taką ulgę, jeśli spółki będące rezydentami dokonałyby wypłat w oparciu o dywidendy krajowe.

141 Zastosowanie przepisów dyrektywy 90/435 w kwestii przywołanej przez sąd krajowy należy z góry odrzucić. Po pierwsze bowiem, jak wskazano w pkt 137 niniejszego wyroku, art. 4 ust. 1 dyrektywy nie określa sposobów nałożenia obowiązku zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych. Określając zasady służące zapobieżeniu opodatkowaniu kaskadowemu zysków wypłaconych na rzecz spółki dominującej będącej rezydentem przez spółkę zależną niebędącą rezydentem, przepis ten nie znajduje zastosowania do udziałowców będących osobami fizycznymi. Po drugie, należy przypomnieć, że ACT nie stanowi pobrania u źródła w rozumieniu art. 6 rzeczony dyrektywy (zob. pkt 111 niniejszego wyroku).

142 W odniesieniu do postanowień traktatu dotyczących swobód przepływu należy wskazać, że ponieważ rozpatrywane przepisy znajdują zastosowanie do wypłaty dywidend na rzecz spółek będących rezydentami niezależnie od wysokości posiadanego przez nie udziału, mogą one podlegać zarówno zakresowi stosowania art. 43 WE dotyczącego swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, jak i art. 56 WE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału.

143 Uwzględniając okoliczności przedstawione w sprawach będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym (zob. pkt 37 niniejszego wyroku), należy dokonać oceny rozpatrywanych przepisów krajowych w kontekście art. 43 WE.

144 Jak wskazał to rzecznik generalny w pkt 94 opinii, zwracając się z tym pytaniem, sąd krajowy oczekuje od Trybunału oceny legalności systemu FID wprowadzonego w Zjednoczonym Królestwie od dnia 1 lipca 1994 r. System ten umożliwia spółkom

będącym rezydentami, które otrzymują dywidendy zagraniczne, uzyskanie zwrotu nadwyżki ACT, czyli kwoty ACT, która nie może zostać odliczona od kwoty należnej z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

145 Jednakże należy stwierdzić, że sytuacja podatkowa spółek będących rezydentami i otrzymujących dywidendy zagraniczne, które wybrały system FID pozostaje, z dwóch względów, mniej korzystna niż sytuacja spółek będących rezydentami i otrzymujących dywidendy krajowe.

146 Po pierwsze, w odniesieniu do możliwości zwrotu nadpłaty ACT, z postanowienia odsyłającego wynika, że o ile ACT podlega zapłacie w terminie 14 dni po upływie trzymiesięcznego okresu, w którym dana spółka dokonała wypłaty dywidend na rzecz swoich udziałowców, to nadpłata ACT podlega zwrotowi dopiero z chwilą, gdy zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych stanie się wymagalne, czyli po upływie 9 miesięcy od końca roku obrachunkowego. Zależnie od chwili, w jakiej spółka dokonała wypłaty dywidend musi ona zatem czekać przez okres od 8 i pół miesiąca do 17 i pół miesiąca na zwrot zapłaconego ACT.

147 W konsekwencji, jak wskazały to skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, spółki będące rezydentami, które dokonały wyboru takiego systemu z uwagi na to, że otrzymują dywidendy zagraniczne, są narażone na niekorzystne skutki w zakresie płynności finansowej, które nie występują w przypadku spółek będących rezydentami i otrzymujących dywidendy krajowe. W istocie, w tym ostatnim przypadku, jako że będąca rezydentem spółka dokonująca wypłat zapłaciła już ACT od wypłaconych zysków, przyznawana jest ulga podatkowa na rzecz spółki będącej rezydentem, która otrzymała te wypłaty, co umożliwia jej wypłatę kwoty odpowiadającej wysokości dywidend na rzecz jej własnych udziałowców bez obowiązku zapłaty ACT.

148 Po drugie, udziałowiec otrzymujący wypłaty dywidend od spółki będącej rezydentem w oparciu o dywidendy zagraniczne zakwalifikowane jako FID nie ma prawa do ulgi

podatkowej, lecz przyjmuje się, że uzyskał on dochód, który został opodatkowany według najniższej stawki podatkowej obowiązującej w danym roku podatkowym. Z powodu nieuzyskania ulgi podatkowej takiemu udziałowcowi nie przysługuje prawo do jakiegokolwiek zwrotu w przypadku, gdy nie jest on zobowiązany do zapłaty podatku dochodowego lub gdy należny podatek dochodowy jest niższy niż podatek od dywidendy obliczony według najniższej stawki podatkowej.

- 149 Jak wskazują skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, prowadzi to do tego, że spółka, która dokonała wyboru systemu FID musi zwiększyć kwotę dokonanych wypłat, jeśli chce zapewnić udziałowcom dochód odpowiadający dochodowi z wypłaty dywidend krajowych.
- 150 Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa te różnice w traktowaniu nie stanowią jakiegokolwiek ograniczenia swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.
- 151 W odniesieniu do obowiązku zapłaty ACT przez spółkę, która dokonała wyboru systemu FID, a następnie oczekiwania na zwrot, rząd Zjednoczonego Królestwa przedstawia argumenty, zgodnie z którymi sytuacja spółki otrzymującej dywidendy zagraniczne nie jest porównywalna z sytuacją spółki otrzymującej dywidendy krajowe, gdyż obowiązek zapłaty ACT ciążyący na pierwszej z nich w związku z mającą następnie miejsce wypłatą dywidend, wynika z faktu, że w przeciwieństwie do drugiej spółki, otrzymała ona dywidendy, od których nie zapłacono ACT. Jeśli, w tej odmiennej sytuacji, spółka otrzymująca dywidendy zagraniczne, która dokonała wyboru systemu FID, uzyska prawo do zwrotu zapłaconego ACT, to traktowanie takie w żadnym przypadku nie stanowi dyskryminacji.
- 152 Nie mniej jednak, jak wskazano to w pkt 87–91 niniejszego wyroku w przypadku, gdy zyski wypłacone przez spółkę podlegają w państwie jej siedziby podatkowi dochodowemu od osób prawnych, a system zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, któremu podlega spółka otrzymująca wypłaty

dywidend, określa kwotę podlegającą zapłacie, uwzględniając podatek od wypłaconych zysków zapłacony przez będącą rezydentem spółkę dokonującą wypłat, lecz bez uwzględnienia podatku zapłaconego za granicą przez niebędącą rezydentem spółkę dokonującą wypłat, to system taki stanowi mniej korzystne traktowanie spółki otrzymującej dywidendy zagraniczne niż spółki otrzymującej dywidendy krajowe, mimo że ich sytuacja jest porównywalna.

- 153 O ile niewątpliwie sytuacja pierwszej spółki ulega poprawie, z uwagi na okoliczność, że podatek zapłacony w formie zryczałtowanej, który nie może zostać odliczony od kwoty należnej z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, może zostać zwrócony, spółka taka pozostaje w sytuacji mniej korzystnej niż spółka otrzymująca dywidendy krajowe, bowiem poniosła ona niekorzystne skutki w zakresie płynności finansowej.
- 154 Tego rodzaju odmienne traktowanie, które czyni udział w spółce niebędącej rezydentem mniej interesującym niż udział w spółce będącej rezydentem, stanowi naruszenie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej z uwagi na brak obiektywnego uzasadnienia.
- 155 W przeciwieństwie do tego, co twierdzi rząd Zjednoczonego Królestwa, niekorzystne skutki w zakresie płynności finansowej, na które narażone są spółki, które dokonały wyboru systemu FID, nie są usprawiedliwione ograniczeniami o charakterze praktycznym, związanymi z faktem, że w ramach opodatkowania rzeczonych dywidendy uwzględnienie przez państwo członkowskie wszelkich podatków obciążających wypłacone zyski, niezależnie czy w tym państwie, czy za granicą, wymaga określonego czasu.
- 156 W istocie prawdą jest, że państwo członkowskie powinno dysponować określonym czasem, aby w celu określenia kwoty ostatecznie należnej z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych mogło uwzględnić wszelkie podatki, którymi obciążone zostały wypłacone zyski. Jednakże nie może to usprawiedliwiać tego, że w przypadku dywidend krajowych państwo członkowskie jest skłonne uwzględnić, w

celu określenia kwoty należnej z tytułu ACT od spółki dokonującej wypłaty dywidend, części ACT zapłaconego przez spółkę będącą rezydentem, od której wspomniana spółka dokonująca wypłat otrzymała dywidendy w chwili, gdy kwota podlegająca ostatecznie zapłacie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych przez tę spółkę będącą rezydentem nie została nawet określona, podczas gdy w przypadku dywidend zagranicznych państwo to określa kwotę należną z tytułu ACT bez przyznania spółce będącej rezydentem, która wypłaca dywidendy na rzecz własnych udziałowców, możliwości dokonania odliczenia od rzeczowej kwoty podatku obciążającego zyski, które zostały jej wypłacone przez spółkę niebędącą rezydentem.

157 Jeżeli okazałoby się, że z przyczyn praktycznych, uwzględnienie podatku zapłaconego od wypłaconych zysków może zostać zagwarantowane w ramach systemu płatności zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych jedynie w odniesieniu do dywidend krajowych, to dane państwo członkowskie jest zobowiązane do zmiany zasad systemu opodatkowania spółek będących rezydentami w celu wyeliminowania tej nierówności traktowania.

158 W odniesieniu do okoliczności, że system FID nie przewiduje ulgi podatkowej dla udziałowca, rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi, że taka ulga podatkowa przyznawana jest udziałowcowi uzyskującemu wypłaty tylko wówczas, gdy zachodzi podwójne opodatkowanie wypłaconych zysków w wymiarze ekonomicznym, któremu należy zapobiegać lub które należy ograniczać. Nie dzieje się tak w przypadku systemu FID, bowiem, po pierwsze, ACT nie został zapłacony od dywidend zagranicznych oraz, po drugie, ACT, który spółka będąca rezydentem i otrzymująca rzeczowe dywidendy jest zobowiązana zapłacić w związku z wypłatą na rzecz udziałowców, podlega następnie zwrotowi.

159 Jednakże argumentacja ta oparta jest na tej samej błędnej przesłance, zgodnie z którą ryzyko podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym występuje tylko w przypadku dywidend pochodzących od spółki będącej rezydentem i podlegającej obowiązkowi zapłaty ACT od wypłaconych dywidend, podczas gdy w rzeczywistości ryzyko takie istnieje również w przypadku dywidend wypłaconych przez spółkę niebędącą rezydentem, której zyski są także opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych w państwie jej siedziby według stawki i zasad tam obowiązujących.

- 160 Z tego samego powodu rząd Zjednoczonego Królestwa nie może kwestionować mniej korzystnego charakteru sytuacji podatkowej dywidend otrzymanych od spółki niebędącej rezydentem, twierdząc, że spółka taka, z uwagi na to, iż nie podlega obowiązkowi zapłaty ACT, może wypłacać wyższe dywidendy na rzecz udziałowców.
- 161 Należy także odrzucić argument, zgodnie z którym różnice w traktowaniu, które dotyczą wypłaty dywidend zagranicznych w ramach systemu FID, nie stanowią ograniczenia swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, jako że system ten ma charakter jedynie fakultatywny.
- 162 W istocie, jak wskazują to również skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, system krajowy ograniczający swobody przepływu jest niezgodny z prawem wspólnotowym, nawet gdy jego stosowanie ma charakter fakultatywny.
- 163 Wreszcie w odniesieniu do argumentu rządu Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którym rozpatrywane ograniczenia są uzasadnione koniecznością zapewnienia spójności systemu podatkowego Zjednoczonego Królestwa, należy stwierdzić, że stanowisko to nawiązuje do argumentacji, która została już odrzucona w trakcie rozpatrywania pytania drugiego (zob. pkt 93 niniejszego wyroku).
- 164 Z powyższego wynika, że art. 43 WE sprzeciwia się zasadom systemu FID, powołanym przez sąd krajowy w pytaniu czwartym.

- 165 W zakresie, w jakim zdaniem sądu krajowego pytanie to dotyczy również przypadku spółek mających siedzibę w państwach trzecich, które w konsekwencji nie są objęte zakresem art. 43 WE dotyczącego swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, jak również z powodu wskazanego w pkt 38 niniejszego wyroku, powstaje pytanie, czy przepisy krajowe, takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, są również niezgodne z art. 56 WE dotyczącym swobodnego przepływu kapitału.
- 166 W tej kwestii należy wskazać, że odmienne traktowanie dywidend zagranicznych w przypadku, gdy pobierane są one przez spółkę będącą rezydentem, która dokonała wyboru systemu FID (zob. pkt 145–149 niniejszego wyroku), skutkuje zniechęceniem takiej spółki do inwestowania kapitału w spółce mającej siedzibę w innym państwie oraz ma również skutek ograniczający w stosunku do spółek mających siedzibę w innych państwach, gdyż jest dla nich przeszkodą w gromadzeniu kapitału w Zjednoczonym Królestwie.
- 167 Takie odmienne traktowanie może zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału jedynie wtedy, gdy dotyczy ono sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.
- 168 Ponieważ rząd Zjednoczonego Królestwa przywołał w tym kontekście takie same uwagi, jak te powołane w odniesieniu do analizy art. 43 WE, wystarczy wskazać, że z powodów przedstawionych w pkt 150–163 niniejszego wyroku, to odmienne traktowanie dotyczy przypadków, które są obiektywnie porównywalne, i stanowi ograniczenie przepływu kapitału, w odniesieniu do którego nie wykazano, by było ono uzasadnione.
- 169 Jedyne argumenty powołane przez ten rząd wyraźnie w odniesieniu do swobodnego przepływu kapitału oparte są na okoliczności, że w przypadku spółek dokonujących wypłaty, mających siedzibę w państwach trzecich sprawdzenie podatku zapłaconego przez te spółki w państwie ich siedziby może okazać się trudniejsze niż w przypadku sytuacji czysto wspólnotowej.

- 170 Prawdą jest, że z uwagi na stopień integracji systemów prawnych występującej między państwami członkowskimi Unii Europejskiej, w szczególności istnienie wspólnotowych przepisów prawnych dotyczących współpracy między krajowymi organami podatkowymi, takich jak przepisy dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15), opodatkowanie przez państwo członkowskie działalności gospodarczej o charakterze transgranicznym prowadzonej w ramach Wspólnoty nie zawsze jest porównywalne do opodatkowania działalności gospodarczej obejmującej relacje między państwami członkowskimi i państwami trzecimi.
- 171 Ponadto, jak podkreślił to rzecznik generalny w pkt 121 opinii, nie można wykluczyć, że państwo członkowskie wykaże, iż ograniczenie w przepływie kapitału do lub z państw trzecich jest uzasadnione przez pewną okoliczność w określonej sytuacji, mimo że okoliczność ta nie może stanowić dopuszczalnego uzasadnienia dla ograniczenia przepływu kapitału między państwami członkowskimi.
- 172 Jednakże w odniesieniu do rozpatrywanych przepisów krajowych rząd Zjednoczonego Królestwa wskazał trudności związane ze zweryfikowaniem podatku zapłaconego za granicą jedynie dla wyjaśnienia długości okresu pomiędzy chwilą zapłaty ACT a chwilą jego zwrotu. Natomiast, jak wskazano w pkt 156 niniejszego wyroku, taki element nie może stanowić uzasadnienia dla przepisów krajowych, które nie zezwalają w żadnym przypadku, by spółka będąca rezydentem i otrzymująca dywidendy zagraniczne odliczyła od kwoty należnej z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych podatku obciążającego zyski wypłacone za granicą, podczas gdy w przypadku dywidend krajowych rzeczona kwota podlega z urzędu odliczeniu od zapłaconego podatku, nawet jeśli jest to zapłata w formie zryczałtowanej, przez spółkę dokonującą wypłaty i będącą rezydentem.
- 173 Na pytanie czwarte należy zatem odpowiedzieć, że art. 43 i 56 WE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które zwalniając z obowiązku zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych spółki będące rezydentami i dokonujące na rzecz swych udziałowców wypłat dywidend, które wynikają z

dywidend krajowych otrzymanych przez te spółki, przyznają spółkom będącym rezydentami i dokonującym na rzecz swych udziałowców wypłaty dywidend, które wynikają z dywidend zagranicznych otrzymanych przez te spółki, możliwość wyboru systemu umożliwiającego im odzyskanie podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w formie zryczałtowanej, ale po pierwsze, zobowiązują te spółki do zapłaty wspomnianego podatku zryczałtowanego oraz do wystąpienia następnie z wnioskiem o jego zwrot, a po drugie, nie przewidują ulgi podatkowej dla udziałowców tych spółek, gdy tymczasem udziałowcy ci uzyskaliby taką ulgę w przypadku wypłaty przez spółkę będącą rezydentem dokonanej na podstawie dywidend krajowych.

W przedmiocie pytania piątego

¹⁷⁴ Zwracając się z pytaniem piątym, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy uwzględniając okoliczność, że przepisy krajowe opisane co do istoty w pytaniach pierwszym i drugim zostały przyjęte przed dniem 31 grudnia 1993 r., to przepisy opisane co do istoty w pytaniu czwartym, które zostały przyjęte po tej dacie, lecz zmieniają wspomniane przepisy krajowe w taki sposób, że stanowią one również ograniczenia w przepływie kapitału zakazane co do zasady przez art. 56 WE, są dozwolone jako ograniczenia istniejące w dniu 31 grudnia 1993 r. w rozumieniu art. 57 ust. 1 WE.

¹⁷⁵ Zgodnie z tym ostatnim przepisem art. 56 WE nie narusza ograniczeń istniejących w dniu 31 grudnia 1993 r. w stosunku do państw trzecich na mocy prawa krajowego lub prawa wspólnotowego w odniesieniu do przepływu kapitału do lub z państw trzecich, gdy dotyczą inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe.

- 176 Należy zatem ustalić, czy przepisy krajowe, o których mowa w pytaniu czwartym, objęte są zakresem art. 57 ust. 1 WE jako ograniczenia przepływu kapitału dotyczące inwestycji bezpośrednich, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe.
- 177 W odniesieniu w szczególności do pojęcia „inwestycji bezpośrednich” należy stwierdzić, że nie zostało ono zdefiniowane w traktacie.
- 178 Natomiast w prawie wspólnotowym pojęcie to jest przedmiotem definicji zawartej w nomenklaturze przepływów kapitału znajdującej się w Załączniku I do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł uchylony przez Traktat z Amsterdamu] (Dz.U. L 178, str. 5), która zawiera 13 kategorii przepływów kapitału.
- 179 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż ze względu na to, że art. 56 WE powtórzył zasadniczo treść art. 1 dyrektywy 88/361, oraz pomimo tego, iż dyrektywa ta została przyjęta na podstawie art. 69 i art. 70 ust. 1 traktatu EWG (art. 67–73 traktatu EWG zostały zastąpione przez art. 73b–73g WE, obecnie art. 56–60 WE), załączona do niej nomenklatura przepływów kapitału zachowuje przysługujący jej jeszcze przed dniem wejścia w życie owych przepisów walor wskazówki dla zdefiniowania pojęcia przepływów kapitału, przy czym zgodnie ze wstępem do niej zawarta w jej treści lista nie posiada wyczerpującego charakteru (zob. w szczególności wyroki z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. str. I-1661, pkt 21 i z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 Van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. str. I-1957, pkt 39).
- 180 Należ przyjąć taki walor wskazówki tejże nomenklatury dla zdefiniowania pojęcia inwestycji bezpośrednich. Pierwsza część rzeczzonej nomenklatury, zatytułowana „Inwestycje bezpośrednie”, obejmuje utworzenie i powiększenie oddziałów lub

nowych przedsiębiorstw należących wyłącznie do osoby wnoszącej kapitał oraz nabycie w całości istniejących przedsiębiorstw, udział w nowym lub istniejącym już przedsiębiorstwie mający na celu ustanowienie lub utrzymanie trwałych powiązań gospodarczych, pożyczki długoterminowe mające na celu ustanowienie lub utrzymanie trwałych powiązań gospodarczych, jak również reinwestowanie zysków mające na celu ustanowienie lub utrzymanie trwałych powiązań gospodarczych.

- 181 Jak wynika z powyższego wyliczenia i odnoszących się do niego wyjaśnień, pojęcie inwestycji bezpośrednich obejmuje wszelkiego rodzaju inwestycje dokonywane przez osoby fizyczne lub prawne, które służą ustanowieniu lub utrzymaniu trwałych i bezpośrednich powiązań między osobą, która wniosła kapitał, a przedsiębiorcą, któremu udostępnia ona kapitał w celu prowadzenia działalności gospodarczej.
- 182 W odniesieniu do udziału w nowych lub istniejących już przedsiębiorstwach, jak potwierdzają to również wspomniane wyjaśnienia, cel polegający na ustanowieniu lub utrzymaniu trwałych powiązań zakłada, że akcje znajdujące się w posiadaniu akcjonariusza umożliwiają mu, na mocy przepisów krajowych dotyczących spółek akcyjnych lub w inny sposób, aktywny udział w zarządzaniu tą spółką lub w sprawowaniu nad nią kontroli.
- 183 W przeciwieństwie do tego, co utrzymują skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, ograniczenia w przepływie kapitału dotyczące inwestycji bezpośrednich lub działalności gospodarczej w rozumieniu art. 57 ust. 1 WE odnoszą się nie tylko do przepisów krajowych, które stosowane do przepływu kapitału do lub z państw trzecich ograniczają inwestycje lub przedsiębiorczość, lecz również do przepisów, które ograniczają wypłaty dywidend wynikających z inwestycji lub działalności gospodarczej.
- 184 W istocie, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że jakiegokolwiek mniej korzystne traktowanie dywidend zagranicznych w porównaniu do dywidend krajowych należy

uznać za ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, bowiem może ono sprawić, że udział w spółkach mających siedzibę w innych państwach członkowskich będzie mniej atrakcyjny (ww. wyrok w sprawie Verkooyen, pkt 35; wyrok w sprawie Lenz, pkt 21, oraz wyrok w sprawie Manninen, pkt 23).

185 Z powyższego wynika, że ograniczenie w przepływie kapitału, takie jak mniej korzystne traktowanie dywidend zagranicznych na gruncie podatkowym, podlega art. 57 ust. 1 WE w zakresie, w jakim ograniczenie takie odnosi się do udziałów objętych w celu ustanowienia lub utrzymania trwałych powiązań między udziałowcem a daną spółką i umożliwiających mu aktywny udział w zarządzaniu tą spółką lub w sprawowaniu nad nią kontroli.

186 Jeżeli okoliczność taka nie zachodzi, ograniczenie przepływu kapitału zakazane przez art. 56 WE nie może być stosowane, także w relacjach z państwami trzecimi.

187 Natomiast z art. 57 ust. 1 WE wynika, że państwo członkowskie może stosować w stosunku do państw trzecich ograniczenia w przepływie kapitału, które podlegają zakresowi przedmiotowemu tego przepisu, nawet jeżeli są one niezgodne z zasadą swobodnego przepływu kapitału, o której mowa w art. 56 WE, pod warunkiem, że istniały one już w dniu 31 grudnia 1993 r.

188 Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa, jeżeli Trybunał uzna, że art. 56 WE sprzeciwia się przepisom krajowym dotyczącym opodatkowania dywidend zagranicznych, rozpatrywanym w postępowaniu przed sądem krajowym, dotyczyłoby to nie tylko przepisów, o których mowa w pierwszych trzech pytaniach prejudycjalnych, przyjętych przed dniem 31 grudnia 1993 r., lecz również systemu FID, który wszedł w życie w dniu 1 lipca 1994 r., w zakresie, w jakim w porównaniu do obowiązujących przepisów, system ten nie wprowadził nowych ograniczeń lecz, przeciwnie, ograniczył się do zmniejszenia określonych skutków ograniczających obowiązujących przepisów.

189 Przede wszystkim należy wyjaśnić pojęcie „ograniczeń istniejących” w dniu 31 grudnia 1993 r. w rozumieniu art. 57 ust. 1 WE.

190 Jak zasugerowały to skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja, należy odwołać się do wyroku z dnia 1 czerwca 1999 r. w sprawie C-302/97 Konle (Rec. str. I-3099), w którym Trybunał był zobligowany do dokonania wykładni pojęcia „obowiązujące przepisy”, zawartego w przepisach uchylających aktu dotyczącego warunków przystąpienia Republiki Austrii, Republiki Finlandii i Królestwa Szwecji oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 1994, C 241, str. 21, oraz Dz.U. 1995, L 1, str. 1), zezwalających Republice Austrii na czasowe utrzymanie w mocy obowiązujących przepisów dotyczących drugich domów.

191 W istocie, o ile co do zasady do sądu krajowego należy ustalenie zakresu przepisów obowiązujących w dacie określonej przez akt prawa wspólnotowego, to Trybunał uściślił w tym wyroku, że to do niego należy sformułowanie wskazówek interpretacyjnych pojęcia wspólnotowego, które jest punktem odniesienia dla stosowania wspólnotowego systemu odstępstw dotyczących przepisów krajowych „obowiązujących” w określonej dacie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Konle, pkt 27).

192 Jak wskazał to Trybunał w tym samym wyroku, jakikolwiek przepis krajowy przyjęty po określonej w ten sposób dacie nie jest, z uwagi na samą tę okoliczność, automatycznie wyłączony z systemu odstępstw ustanowionego przez dany akt wspólnotowy. W istocie, przepis, który co do treści jest taki sam jak przepis poprzednio obowiązujący lub, który ogranicza się do zmniejszenia lub zniesienia przeszkody w wykonywaniu praw i swobód wspólnotowych, która znajdowała się w przepisach poprzednio obowiązujących, korzysta z odstępstwa. Natomiast przepisów, u podstaw których leży rozumowanie inne od zawartego w przepisach poprzednio obowiązujących i które ustanawiają nowe procedury, nie można traktować jako przepisów obowiązujących w dacie określonej w akcie wspólnotowym (zob. ww. wyrok w sprawie Konle, pkt 52 i 53).

- 193 Następnie w odniesieniu do relacji między systemem FID a przepisami krajowymi obowiązującymi w zakresie opodatkowania dywidend zagranicznych, takimi jak te przywołane przez sąd krajowy, wydaje się, że celem tego systemu jest zmniejszenie skutków ograniczających, wynikających z obowiązujących przepisów w odniesieniu do spółek będących rezydentami i otrzymujących dywidendy zagraniczne, w szczególności poprzez umożliwienie tym spółkom otrzymania zwrotu nadwyżki ACT należnego w związku z wypłatą dywidend na rzecz ich własnych udziałowców.
- 194 Jednakże do sądu krajowego należy ustalenie, czy okoliczność, że jak podkreślają to skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, udziałowcy otrzymujący wypłatę dywidend zakwalifikowaną jako FID nie uzyskują ulgi podatkowej, powinna zostać uznana za nowe ograniczenie. W istocie, o ile prawdą jest, że w ramach krajowego systemu podatkowego, w który wpisuje się system FID, przyznanie takiej ulgi podatkowej udziałowcowi otrzymującemu wypłatę odpowiada zapłacie ACT przez spółkę dokonującą wypłat, to na podstawie przedstawionego w postanowieniu odsyłającym opisu krajowych przepisów podatkowych nie można wnioskować, że okoliczność, iż spółka, która dokonała wyboru systemu FID, ma prawo do zwrotu nadwyżki zapłaconego ACT, uzasadnia, zgodnie z ratio legis przepisów obowiązujących w dniu 31 grudnia 1993 r., nieprzyznanie jej udziałowcom ulgi podatkowej.
- 195 W każdym razie, w przeciwieństwie do tego co utrzymuje rząd Zjednoczonego Królestwa, system FID nie może zostać uznany za istniejące ograniczenie na tej tylko podstawie, że z powodu jego fakultatywnego charakteru rzeczne spółki miały zawsze możliwość stosowania systemu przejętego wcześniej, wraz z wynikającymi z niego skutkami ograniczającymi. W istocie, jak wskazano w pkt 162 niniejszego wyroku, system ograniczający swobody przepływu pozostaje niezgodny z prawem wspólnotowym, nawet jeśli jego stosowanie ma charakter fakultatywny.
- 196 Na pytanie piąte należy odpowiedzieć, że art. 57 ust. 1 WE należy interpretować w ten sposób, że gdy przed dniem 31 grudnia 1993 r. państwo członkowskie przyjęło przepisy, które zawierają ograniczenia w przepływie kapitału do lub z państw

trzecich zakazane przez art. 56 WE i po tej dacie przyjmuje przepisy, które również, stanowiąc ograniczenie przepływu kapitału, są co do istoty takie same jak przepisy poprzednio obowiązujące lub ograniczają się do zmniejszenia lub zniesienia przeszkody w wykonywaniu praw i swobód wspólnotowych, która znajdowała się w przepisach poprzednio obowiązujących, art. 56 WE nie sprzeciwia się stosowaniu tychże przyjętych przepisów do państw trzecich, jeżeli odnoszą się one do przepływu kapitału dotyczącego inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczeniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe. Za inwestycje bezpośrednie nie mogą być uznane udziały w spółce, które nie zostały objęte w celu ustanowienia lub utrzymania trwałych i bezpośrednich powiązań między udziałowcem a daną spółką i umożliwiających mu aktywny udział w zarządzaniu tą spółką lub w sprawowaniu nad nią kontroli.

W przedmiocie pytań od szóstego do dziewiątego

- 197 Zwracając się z pytaniami od szóstego do dziewiątego, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd krajowy zapytuje co do istoty, czy w przypadku gdy przepisy krajowe, o których mowa w pytaniach poprzedzających, są niezgodne z prawem wspólnotowym, to czy skargi takie jak te wniesione przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym w celu zniesienia skutków takiej niezgodności powinny zostać zakwalifikowane jako roszczenie o zwrot podatku bezprawnie pobranego lub roszczenie o przywrócenie bezprawnie nieprzyznanych ulg czy też roszczenie o naprawienie szkody. W tym ostatnim przypadku sąd krajowy zastanawia się, czy powinny zostać spełnione przesłanki, o których mowa w przywołanym wyżej wyroku w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur* i *Factortame*, oraz czy należy w tym względzie brać pod uwagę formę, w jakiej skargi te powinny zostać złożone według prawa krajowego.

- 198 Co się tyczy przesłanek, przy których spełnieniu państwo członkowskie zobowiązane jest do naprawienia szkód wyrządzonych jednostkom w wyniku naruszenia prawa wspólnotowego, sąd krajowy zapytuje, czy Trybunał uważa za odpowiednie w niniejszej sprawie udzielenie wskazówek w odniesieniu do okoliczności, jakie sąd krajowy powinien wziąć pod uwagę, aby ustalić czy nastąpiło wystarczająco istotne naruszenie prawa wspólnotowego, jak również w odniesieniu do ustalenia istnienia bezpośredniego związku przyczynowego pomiędzy naruszeniem zobowiązania ciążącego na państwie członkowskim a szkodą poniesioną przez osoby poszkodowane.
- 199 Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym podnoszą, że zgłoszone roszczenia, o których mowa w pytaniu szóstym, należą do kategorii skarg o zwrot świadczenia, bowiem dotyczą one zarówno zwrotu nadpłaty podatku nienależnie pobranego lub wyrównanie straty wynikającej z pozbawienia możliwości korzystania ze środków finansowych pobranych jako zapłata podatku przed terminem, jak i odzyskanie ulg podatkowych lub zwrot kwoty, o którą wspomniane spółki będące rezydentami musiały podwyższyć dywidendy zakwalifikowane jako FID w celu zrekompensowania utraty ulgi podatkowej po stronie ich udziałowców. O ile prawo wspólnotowe zezwala, by prawo krajowe przewidywało tylko jedno roszczenie o odszkodowanie, będzie ono, w każdym przypadku, innego rodzaju, niż roszczenie, o którym mowa w przywołanym wyżej wyroku w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*.
- 200 Natomiast rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi, że wszystkie żądania zgłoszone przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym stanowią roszczenie o odszkodowanie, podlegające warunkom określonym w przywołanym wyżej wyroku w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*. Sposób, w jaki wniesione zostały powództwa na gruncie prawa krajowego, nie ma znaczenia w zakresie ich zakwalifikowania na gruncie prawa wspólnotowego.
- 201 W tej kwestii należy wskazać, że klasyfikacja prawna powództw wniesionych przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym nie należy do Trybunału. W rozpatrywanej sprawie to skarżące powinny sprecyzować charakter i podstawę ich powództw (czy są to powództwa o zwrot świadczenia czy też powództwa o odszkodowanie) z zastrzeżeniem kontroli przez sąd krajowy (zob. ww. wyrok w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, pkt 81).

- 202 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa wspólnotowego jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy wspólnotowe, w takim kształcie, jaki nadała im wykładnia dokonana przez Trybunał (zob. w szczególności wyrok z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 *San Giorgio*, Rec. str. 3595, pkt 12, oraz ww. wyrok w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, pkt 84). Państwo członkowskie jest zatem zobowiązane, co do zasady, do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego (wyrok z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 *Comateb i in.*, Rec. str. I-165, pkt 20, oraz ww. wyrok w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, pkt 84).
- 203 W braku uregulowań wspólnotowych w przedmiocie zwrotu krajowych podatków pobranych nienależnie, do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy wyznaczenie właściwych sądów oraz uregulowanie trybów odwołań do nich, mających zapewnić ochronę praw jednostek wynikających z prawa wspólnotowego w taki sposób, aby, po pierwsze, zasady te nie były mniej korzystne od zasad dotyczących podobnych środków w prawie krajowym (zasada równoważności), a po drugie, aby nie czyniły one wykonywania praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) (zob. w szczególności wyrok z dnia 16 grudnia 1976 r. w sprawie 33/76 *Rewe*, Rec. str. 1989, pkt 5, oraz wyrok w sprawie 45/76 *Comet*, Rec. str. 2043, pkt 13 i 16, jak również ostatnio wyrok z dnia 15 września 1998 r. w sprawie C-231/96 *Edis*, Rec. str. I-4951, pkt 34; wyrok z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 *Dilexport*, Rec. str. I-579, pkt 25, oraz ww. wyrok w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, pkt 85).
- 204 Ponadto Trybunał orzekł w pkt 96 przywołanego wyżej wyroku w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, że w przypadku, gdy spółka będąca rezydentem lub spółka dominująca poniosły stratę finansową, której odpowiada korzyść odniesiona przez władze państwa członkowskiego w wyniku zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, któremu podlegała spółka będąca rezydentem z tytułu dywidend wypłaconych spółce dominującej niebędącej rezydentem, lecz od którego była zwolniona spółka będąca rezydentem, która dokonała wypłaty dywidend na rzecz spółki dominującej mającej siedzibę także w tym państwie członkowskim, postanowienia traktatu dotyczące swobody przepływu wymagają by spółkom będącym rezydentami i spółkom dominującym niebędącymi rezydentami przysługiwały skuteczne środki zaskarżenia, służące uzyskaniu zwrotu podatku lub odszkodowania za tę stratę.

- 205 Zgodnie z tym orzeczeniem w przypadku, gdy państwo członkowskie pobrało podatki z naruszeniem zasad prawa wspólnotowego, jednostkom przysługuje prawo do zwrotu nie tylko nienależnie pobranego podatku lecz także kwot zapłaconych na rzecz tego państwa lub pobranych przez to państwo bezpośrednio w związku z tym podatkiem. Jak Trybunał orzekł w pkt 87 i 88 przywołanego wyżej wyroku w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, powyższe dotyczy również strat spowodowanych utratą możliwości dysponowania środkami finansowymi w wyniku przedterminowego pobrania podatku.
- 206 Ponieważ przepisy prawa krajowego dotyczące ulg uczyniły niemożliwym to, by podatek taki jak ACT, pobrany z naruszeniem prawa wspólnotowego mógł zostać odzyskany przez podatnika, który dokonał jego zapłaty, podatnikowi temu przysługuje prawo do zwrotu tego podatku.
- 207 Jednak, w przeciwieństwie do tego co utrzymują skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, ani ulgi, z których podatnik nie skorzystał w celu odliczenia w pełnej wysokości nienależnie pobranego podatku, takiego jak ACT, od kwoty należnej z tytułu innego podatku, ani szkoda, jaką poniosły spółki będące rezydentami, które dokonały wyboru systemu FID z uwagi na to, że były zmuszone zwiększyć kwotę dywidend w celu zrekompensowania utraty ulgi podatkowej po stronie ich udziałowców, nie mogą zostać wyrównane na podstawie prawa wspólnotowego przy pomocy powództwa zmierzającego do uzyskania zwrotu nienależnie pobranego podatku lub kwot zapłaconych na rzecz danego państwa członkowskiego, lub pobranych przez to państwo bezpośrednio w związku z tym podatkiem. W istocie rezygnacja z ulg lub zwiększenie kwoty dywidend wynikają z decyzji podjętych przez spółki i nie stanowią dla nich nieuniknionej konsekwencji odmowy przez Zjednoczone Królestwo stosowania wobec wspomnianych udziałowców takiego traktowania, jakie stosuje ono wobec udziałowców, którzy otrzymali wypłaty wynikające z dywidend krajowych.
- 208 W tych okolicznościach to do sądu krajowego należy ustalenie, czy rezygnacja z ulg lub zwiększenie kwoty dywidend stanowią dla danych spółek straty finansowe wynikające z naruszenia prawa wspólnotowego przez dane państwo członkowskie.

- 209 Nie wykluczając możliwości pociągnięcia państwa do odpowiedzialności na mniej restrykcyjnych zasadach na podstawie prawa krajowego, Trybunał orzekł, że istnieją trzy przesłanki, przy spełnieniu których państwo członkowskie zobowiązane jest do naprawienia szkód wyrządzonych jednostkom w wyniku naruszenia prawa wspólnotowego, które może mu zostać przypisane, a mianowicie że naruszona norma prawna jest dla jednostek źródłem uprawnień, że postępowanie państwa stanowi wystarczająco istotne naruszenie prawa i wreszcie że istnieje bezpośredni związek przyczynowy między naruszeniem ciężącego na państwie zobowiązania a poniesioną przez poszkodowanych szkodą (ww. wyrok w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, pkt 51 i 66, jak również wyrok z dnia 30 września 2003 r. w sprawie C-224/01 *Köbler*, Rec. str. I-10239, pkt 51 i 57).
- 210 Stosowanie kryteriów pozwalających ustalić odpowiedzialność państw członkowskich za szkody wyrządzone jednostkom w wyniku naruszenia prawa wspólnotowego powinno, co do zasady, należeć do sądów krajowych (ww. wyrok w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, pkt 58, i wyrok w sprawie *Köbler*, pkt 100), zgodnie ze wskazówkami dotyczącymi postępowania w tym zakresie udzielonymi przez Trybunał (ww. wyrok w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, pkt 55–57; wyrok z dnia 26 marca 1996 r. w sprawie C-392/93 *British Telecommunications*, Rec. str. I-1631, pkt 41; ww. wyrok w sprawie *Denkavit i in.*, pkt 49, wyrok w sprawie *i Konle*, pkt 58).
- 211 W sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym pierwsza przesłanka jest w sposób wyraźny spełniona w zakresie dotyczącym art. 43 i 56 WE. Przepisy te przyznają bowiem prawa jednostkom (zob. odpowiednio ww. wyrok w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, pkt 23 i 54, oraz wyrok z dnia 14 grudnia 1995 r. w sprawach połączonych C-163/94, C-165/94 i C-250/94 *Sanz de Lera i in.*, Rec. str. I-4821, pkt 43).
- 212 Jeśli chodzi o drugą ze wskazanych przesłanek, to należy przypomnieć, że po pierwsze, nastąpiło wystarczająco istotne naruszenie prawa, jeżeli państwo członkowskie przy wykonywaniu swych kompetencji prawodawczych narusza w sposób oczywisty i poważny granice swoich uprawnień (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, pkt 55; wyrok w sprawie *British Telecommunications*, pkt 42, oraz wyrok z dnia 4 lipca 2000 r. w sprawie C-424/97 *Haim*, Rec. str. I-5123, pkt 38). Po drugie, w przypadku gdy danemu państwu członkowskiemu, w chwili dopuszczenia się tego naruszenia, przysługiwał jedynie

znacznie ograniczony zakres swobodnego uznania albo nie przysługiwało mu ono w ogóle, już nieznaczne odejście od litery prawa wspólnotowego może prowadzić do stwierdzenia, że nastąpiło wystarczająco istotne naruszenie prawa (zob. wyrok z dnia 23 maja 1996 r. w sprawie C-5/94 Hedley Lomas, Rec. str. I-2553, pkt 28, i ww. wyrok w sprawie Haim, pkt 38).

213 Dla ustalenia, czy nastąpiło wystarczająco istotne naruszenie prawa, sąd krajowy musi wziąć pod uwagę wszystkie elementy charakteryzujące przedstawioną mu sytuację. Do elementów tych należą w szczególności stopień jasności i precyzji naruszonej normy, umyślny lub nieumyślny charakter popełnionego uchybienia lub spowodowanej szkody, usprawiedliwiony lub nieusprawiedliwiony charakter ewentualnego błędu w stosowaniu prawa, okoliczność, że postępowanie jednej z instytucji Wspólnoty mogło przyczynić się do wydania lub utrzymania w mocy przepisów lub praktyki krajowej sprzecznych z prawem wspólnotowym (ww. wyrok w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, pkt 56, oraz wyrok w sprawie Haim, pkt 42 i 43).

214 W każdym razie wystarczająco istotne naruszenie prawa wspólnotowego nastąpiło w sposób oczywisty, jeżeli uchybienie trwało mimo ogłoszenia wyroku stwierdzającego zarzucane uchybienie, wydania orzeczenia prejudycjalnego lub istnienia utrwalonego orzecznictwa Trybunału w danej dziedzinie, z których wynika bezprawny charakter omawianego postępowania (ww. wyrok w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, pkt 57).

215 W niniejszej sprawie sąd krajowy w celu ustalenia, czy państwo członkowskie dopuściło się wystarczająco istotnego naruszenia art. 43 WE, powinien uwzględnić okoliczność, że w dziedzinie takiej jak podatki bezpośrednie konsekwencje wynikające ze swobód przepływu zagwarantowanych przez traktat są jedynie stopniowo uwydatniane, w szczególności poprzez zasady formułowane przez Trybunał, poczynając od przywołanego wyżej wyroku z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie *Komisja przeciwko Francji*. Ponadto w odniesieniu do opodatkowania dywidend otrzymanych przez spółki będące rezydentami od spółek niebędących rezydentami Trybunał dopiero w przywołanych wyżej wyroku w sprawie *Verkooijen*, wyroku w sprawie *Lenz* i wyroku w sprawie *Manninen* miał możliwość wyjaśnienia wymogów związanych z rzeczonymi swobodami przepływu, w szczególności, w odniesieniu do swobodnego przepływu kapitału.

- 216 W istocie, poza przypadkami podlegającymi dyrektywie 90/435, prawo wspólnotowe nie formułowało w sposób wyraźny obowiązku zapewnienia przez państwo członkowskie równego traktowania w odniesieniu do mechanizmów zapobiegania lub obniżenia opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend wypłaconych na rzecz rezydentów przez spółki będące rezydentami oraz dywidend wypłaconych przez spółki niebędące rezydentami. Z powyższego wynika, że do chwili wydania przywołanych wyżej wyroku w sprawie Verkooijen, wyroku w sprawie Lenz i wyroku w sprawie Manninen, problem podniesiony w niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie był rozpatrywany jako taki w orzecznictwie Trybunału.
- 217 W świetle tych właśnie rozważań sąd krajowy powinien rozpatrywać elementy wymienione w pkt 213 niniejszego wyroku, w szczególności stopień jasności i precyzji naruszonych norm, jak również usprawiedliwiony lub nieusprawiedliwiony charakter ewentualnego błędu w stosowaniu prawa.
- 218 W odniesieniu do trzeciej przesłanki, a mianowicie wymogu istnienia bezpośredniego związku przyczynowego pomiędzy naruszeniem zobowiązania ciążącego na państwie a szkodą poniesioną przez osoby poszkodowane, to do sądu krajowego należy ustalenie, czy zarzucana szkoda wynika w sposób wystarczająco bezpośredni z naruszenia prawa wspólnotowego, tak aby państwo członkowskie było zobowiązane do jej naprawienia (zob. podobnie w kwestii odpowiedzialności pozaumownej Wspólnoty wyrok z dnia 4 października 1979 r. w sprawach połączonych 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 i 45/79 Dumortier frères i in. przeciwko Radzie, Rec. str. 3091, pkt 21).
- 219 Z zastrzeżeniem prawa do odszkodowania, którego podstawę stanowi bezpośrednio prawo wspólnotowe, jeżeli wskazane przesłanki zostaną spełnione, naprawienie przez państwo wyrządzonej szkody powinno nastąpić zgodnie z prawem krajowym regulującym zasady odpowiedzialności, przy czym zasady dotyczące naprawienia szkody, ustanowione przez prawo krajowe, nie mogą być mniej korzystne niż zasady dotyczące podobnych krajowych środków prawnych i nie mogą prowadzić do uniemożliwienia w praktyce otrzymania odszkodowania lub nadmiernego utrudnienia w jego otrzymaniu (wyroki z dnia 19 listopada 1991 r. w sprawach połączonych C-6/90 i C-9/90 Francovich i in., Rec. str. I-5357, pkt 41–43; ww. wyrok w sprawach połączonych Brasserie du Pêcheur i Factortame, pkt 67, jak również ww. wyrok w sprawie Köbler, pkt 58).

220 Na pytania od szóstego do dziewiątego należy zatem odpowiedzieć, że wobec braku uregulowania wspólnotowego, wewnętrzny porządek prawny każdego z państw członkowskich powinien określać sądy właściwe oraz szczegółowe zasady proceduralne dotyczące wnoszenia skarg mających na celu zabezpieczenie praw, które podmioty prawa wywodzą z prawa wspólnotowego, w tym rodzaje roszczeń wnoszonych przez osoby poszkodowane do sądów krajowych. Sądy krajowe są niemniej jednak zobowiązane zagwarantować, by jednostki miały do dyspozycji skuteczny środek zaskarżenia umożliwiający im uzyskanie zwrotu nienależnie pobranego podatku oraz kwot zapłaconych na rzecz tego państwa członkowskiego lub pobranych przez to państwo w bezpośrednim związku z tym podatkiem. W odniesieniu do innych szkód, jakie dany podmiot poniósł z powodu naruszenia prawa wspólnotowego, które można przypisać państwu członkowskiemu, będzie ono zobowiązane do naprawienia szkód wyrządzonych jednostkom w warunkach wymienionych w pkt 51 przywołanego wyżej wyroku w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, nie wykluczając, że na gruncie prawa krajowego odpowiedzialność państwa może być uzależniona od mniej restrykcyjnych warunków.

W przedmiocie ograniczenia skutku niniejszego wyroku w czasie

221 Na rozprawie rząd Zjednoczonego Królestwa, na wypadek gdyby Trybunał stwierdził, że prawo wspólnotowe należy interpretować w taki sposób, że sprzeciwia się ono przepisom krajowym, takim jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, wniósł o ograniczenie skutków wyroku w czasie, także w odniesieniu do postępowań sądowych wszczętych przed datą ogłoszenia wyroku.

222 Na poparcie wniosku rząd ten podkreśla, po pierwsze, okoliczność, że począwszy od przyjęcia przepisów krajowych w 1973 r. ich zgodność z prawem wspólnotowym nie była nigdy kwestionowana oraz, po drugie, poważne konsekwencje finansowe, oszacowane na 4,7 miliardów GBP (7 miliardów EUR), jakie wynikałyby dla Zjednoczonego Królestwa z powództw wniesionych do sądu krajowego.

- 223 Wskazana kwota jest kwestionowana przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, które twierdzą, że kwota ta mieści się raczej w przedziale od 100 milionów do 2 miliardów GBP. Ponadto podkreślają one, że o ile rzeczone przepisy krajowe nie były nigdy przedtem kwestionowane przed sądami krajowymi w zakresie ich zgodności z art. 43 i 56 WE, to ich wpływ na działalność transgraniczną był przedmiotem licznych skarg.
- 224 W tej kwestii wystarczy stwierdzić, że rząd Zjednoczonego Królestwa przedstawił kwotę, która obejmuje żądania zgłoszone przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, o których mowa w pytaniach prejudycjalnych, wychodząc tym samym z założenia, które nie zostało potwierdzone, że przedstawione przez Trybunał odpowiedzi będą w przypadku każdego z tych pytań pokrywały się z argumentami podnoszonymi przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym.
- 225 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że nie ma podstaw do ograniczenia w czasie skutków niniejszego wyroku.

W przedmiocie kosztów

- 226 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, zatem do niego należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Artykuły 43 i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że gdy państwo członkowskie stosuje system zapobiegania lub zmniejszania opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym w przypadku dywidend wypłaconych na rzecz rezydentów przez spółki będące rezydentami, powinno ono traktować w taki sam sposób dywidendy wypłacone rezydentom przez spółki niebędące rezydentami.

Artykuły 43 i 56 WE nie sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które zwalniają od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy, otrzymane przez spółkę będącą rezydentem od innej spółki będącej rezydentem, a przewidują opodatkowanie tym podatkiem dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem od spółki niebędącej rezydentem, w której spółka będąca rezydentem posiada co najmniej 10% praw głosu, przyznając jednocześnie w tym ostatnim przypadku ulgę podatkową z tytułu rzeczywiście zapłaconego podatku przez spółkę dokonującą wypłat w państwie członkowskim jej siedziby, o ile stawka podatkowa dotycząca dywidend zagranicznych nie jest wyższa od stawki podatkowej stosowanej do dywidend krajowych oraz o ile ulga podatkowa jest co najmniej równa kwocie zapłaconej w państwie członkowskim spółki dokonującej wypłat, a nie wyższa od kwoty opodatkowania stosowanej w państwie członkowskim spółki otrzymującej wypłaty.

Artykuł 56 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, które zwalniają od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy, jakie spółka będąca rezydentem otrzymuje od innej spółki będącej rezydentem, a przewidują opodatkowanie dywidend, jakie spółka będąca rezydentem otrzymuje od spółki niebędącej rezydentem, w której posiada ona mniej niż 10% praw głosu, bez jednoczesnego przyznania tej spółce ulgi podatkowej z tytułu podatku rzeczywiście zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłat w państwie jej siedziby.

- 2) Artykuły 43 i 56 WE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które zezwalają spółce będącej rezydentem i otrzymującej dywidendy od innej spółki będącej rezydentem na odliczenie od kwoty podlegającej zapłacie przez tę pierwszą spółkę z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych kwoty tego podatku zapłaconego w formie zryczałtowanej przez drugą spółkę, podczas gdy w przypadku spółki będącej rezydentem i otrzymującej dywidendy od spółki niebędącej rezydentem takie odliczenie nie jest możliwe w zakresie podatku związanego z wypłaconymi zyskami, zapłaconego przez tę ostatnią spółkę w państwie jej siedziby.
- 3) Artykuły 43 i 56 WE nie sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które przewidują, że wszelkie ulgi z tytułu podatku zapłaconego za granicą, z których korzysta spółka będąca rezydentem, otrzymująca dywidendy zagraniczne, obniżają kwotę podatku dochodowego od osób prawnych, od której może ona odliczyć podatek dochodowy od osób prawnych zapłacony w formie ryczałtu.

Artykuł 43 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, które zezwalają spółce będącej rezydentem na przeniesienie na rzecz będących rezydentami spółek zależnych kwoty podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w formie ryczałtu, która nie może zostać odliczona od podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez tę pierwszą spółkę w danym roku podatkowym albo w poprzednich lub następnych latach podatkowych, tak by spółki zależne mogły odliczyć ten podatek od podatku dochodowego od osób prawnych, który zobowiązane są zapłacić, ale nie zezwalają spółce będącej rezydentem na przeniesienie takiej kwoty na rzecz spółek zależnych niebędących rezydentami, w przypadku gdy spółki te podlegają opodatkowaniu w tym państwie członkowskim od osiągniętych tam zysków.

- 4) Artykuły 43 i 56 WE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które zwalniając z obowiązku zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych spółki będące rezydentami i dokonujące na rzecz swych udziałowców wypłat dywidend, które wynikają z dywidend krajowych otrzymanych przez te spółki, przyznają spółkom będącym rezyden-

tami i dokonującym na rzecz swych udziałowców wypłaty dywidend, które wynikają z dywidend zagranicznych otrzymanych przez te spółki, możliwość wyboru systemu umożliwiającego im odzyskanie podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w formie zryczałtowanej, ale po pierwsze, zobowiązują te spółki do zapłaty wspomnianego podatku zryczałtowanego oraz do wystąpienia następnie z wnioskiem o jego zwrot, a po drugie, nie przewidują ulgi podatkowej dla udziałowców tych spółek, gdy tymczasem udziałowcy ci uzyskaliby taką ulgę w przypadku wypłaty przez spółkę będącą rezydentem dokonanej na podstawie dywidend krajowych.

- 5) Artykuł 57 ust. 1 WE należy interpretować w ten sposób, że gdy przed dniem 31 grudnia 1993 r. państwo członkowskie przyjęło przepisy, które zawierają ograniczenia w przepływie kapitału do lub z państw trzecich zakazane przez art. 56 WE i po tej dacie przyjmuje przepisy, które również stanowiąc ograniczenie przepływu kapitału, są co do istoty takie same jak przepisy poprzednio obowiązujące lub ograniczają się do zmniejszenia lub zniesienia przeszkody w wykonywaniu praw i swobód wspólnotowych, która znajdowała się w przepisach poprzednio obowiązujących, art. 56 WE nie sprzeciwia się stosowaniu tychże przyjętych przepisów do państw trzecich, jeżeli odnoszą się one do przepływu kapitału dotyczącego inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe. Za inwestycje bezpośrednie nie mogą być uznane udziały w spółce, które nie zostały objęte w celu ustanowienia lub utrzymania trwałych i bezpośrednich powiązań gospodarczych między udziałowcem a daną spółką i umożliwiających mu aktywny udział w zarządzaniu tą spółką lub w sprawowaniu nad nią kontroli.
- 6) Wobec braku uregulowania wspólnotowego, wewnętrzny porządek prawny każdego z państw członkowskich powinien określać sądy właściwe oraz zasady proceduralne dotyczące wnoszenia skarg mających na celu zabezpieczenie praw, które podmioty prawa wywodzą z prawa wspólnotowego, w tym rodzaje roszczeń wnoszonych przez osoby poszkodowane do sądów krajowych. Sądy krajowe są niemniej jednak zobowiązane zagwarantować, by jednostki miały do dyspozycji skuteczny środek zaskarżenia umożliwiający im uzyskanie zwrotu nienależnie pobranego podatku oraz

kwot zapłaconych na rzecz tego państwa członkowskiego lub pobranych przez to państwo w bezpośrednim związku z tym podatkiem. W odniesieniu do innych szkód, jakie dany podmiot poniósł z powodu naruszenia prawa wspólnotowego, które można przypisać państwu członkowskiemu, będzie ono zobowiązane do naprawienia szkód wyrządzonych jednostkom w warunkach wymienionych w pkt 51 wyroku z dnia 5 marca 1996 r. w sprawach połączonych C-46/93 i C-48793 Brasserie du Pêcheur i Factortame, nie wykluczając, że na gruncie prawa krajowego odpowiedzialność państwa może być uzależniona od mniej restrykcyjnych warunków.

Podpisy