

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 13 marca 2007 r.*

W sprawie C-524/04

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 21 grudnia 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 31 grudnia 2004 r., w postępowaniu:

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

przeciwko

Commissioners of Inland Revenue,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (sprawozdawca), P. Kúris i E. Juhász, prezesi izb, J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis i A. Borg Barthet, sędziowie,

* Język postępowania: angielski.

rzecznik generalny: L.A. Geelhoed,
sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 31 stycznia 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation przez G. Aaronsona, QC, oraz przez P. Farmera oraz D. Cavendera, barristers,

- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Jackson oraz C. Gibbs, działające w charakterze pełnomocników, wspierane przez D. Andersona, QC, oraz D. Ewarta i S. Stevens, barristers,

- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lumme oraz U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez D.J.M. de Gravego, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 29 czerwca 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- ¹ Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 WE, 49 WE oraz art. 56–58 WE.

- ² Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy grupami spółek (zwanymi dalej „skarżącymi w postępowaniu przed sądem krajowym”) a Commissioners of Inland Revenue (organem podatkowym Zjednoczonego Królestwa) w przedmio-

cie traktowania na gruncie podatkowym odsetek zapłaconych przez spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie od pożyczki udzielonej przez spółkę należącą do tej samej grupy (zwaną dalej „spółką powiązaną”), niemającą siedziby w tym państwie członkowskim.

Krajowe ramy prawne

- 3 Właściwe przepisy obowiązujące w Zjednoczonym Królestwie są zawarte w Income and Corporation Taxes Act 1988 (ustawie z 1988 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i od osób prawnych, zwanej dalej „ICTA”), pierwotnie w wersji stosowanej przed 1995 r., a następnie w wersji zmienionej, w szczególności przez Finance Act 1995 (ustawę budżetową z 1995 r.), jak również przez Finance Act 1998 (ustawę budżetową z 1998 r.).

Przepisy krajowe obowiązujące przed dokonaniem zmian w 1995 r.

- 4 Zgodnie z art. 209 ust. 2 lit. d) ICTA odsetki zapłacone przez spółkę mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie od pożyczki są traktowane jak wypłata zysków tej spółki w zakresie, w jakim odsetki te są wyższe niż rozsądne wynagrodzenie ekonomiczne za rzeczoną pożyczkę. Przepis ten znajduje zastosowanie, zarówno gdy pożyczka zostaje udzielona przez spółkę mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, jak i wówczas gdy zostaje udzielona przez spółkę niebędącą rezydentem. Część odsetek, która przewyższa rozsądne wynagrodzenie ekonomiczne, nie podlega odliczeniu od podlegających opodatkowaniu zysków spółki otrzymującej pożyczkę, lecz jest traktowana jak

zysk wypłacony (dywidenda). W związku z tym spółka będąca pożyczkobiorcą podlega opodatkowaniu advance corporation tax (zryczałtowanym podatkiem dochodowym, ACT) zgodnie z art. 14 ICTA.

- 5 Ponadto zgodnie z art. 209 ust. 2 lit. e), ppkt iv) oraz v) ICTA „zyski wypłacone” to wszelkie odsetki inne niż uznane za takie na podstawie tego samego artykułu lit. d), zapłacone przez spółkę mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie na rzecz spółki niebędącej rezydentem, należącej do tej samej grupy spółek, nawet gdy odsetki te stanowią rozsądne wynagrodzenie ekonomiczne za tę pożyczkę. Przepis ten znajduje zastosowanie do pożyczek udzielonych przez spółkę niebędącą rezydentem spółce zależnej będącej rezydentem, w której pierwsza spółka posiada 75% kapitału, lub w sytuacji, gdy obie te spółki są spółkami zależnymi, w których trzecia spółka niebędąca rezydentem posiada 75% kapitału.

- 6 Jednakże zgodnie z art. 788 ust. 3 ICTA wskazane powyżej przepisy krajowe nie znajdują zastosowania, jeśli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania (zwana dalej „UOUPO”) wyłącza ich stosowanie, zapewniając jednocześnie, że pod pewnymi warunkami odsetki mogą zostać odliczone do celów podatkowych. Z uwagi na przesłanki, zgodnie z którymi odsetki podlegają odliczeniu, UOUPO zawarte przez Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej mogą zostać podzielone na dwie kategorie.

- 7 Na podstawie UOUPO należących do pierwszej kategorii, takich jak umowy zawarte z Republiką Federalną Niemiec, Królestwem Hiszpanii, Wielkim Księstwem Luksemburga, Republiką Austrii i Japonią, odsetki podlegają odliczeniu, jeśli, uwzględniając kwotę danej pożyczki, kwota odsetek odpowiada kwocie, która zostałaby ustalona w braku szczególnych powiązań między stronami lub między stronami i osobą trzecią.

- 8 UOUPO należące do drugiej kategorii, takie jak umowy zawarte z Republiką Francji, Irlandią, Republiką Włoch, Królestwem Niderlandów, Stanami Zjednoczonymi Ameryki i Konfederacją Szwajcarską, podnoszą kwestię bardziej ogólną, czy kwota odsetek jest wyższa z jakiegokolwiek powodu od kwoty odsetek, jaka zostałaby ustalona w braku szczególnych powiązań między stronami lub między stronami i osobą trzecią, kwestię, która uwzględnia zagadnienie, czy sama kwota pożyczki jest wyższa od tej, jaka zostałaby udzielona w braku wspomnianych szczególnych powiązań.
- 9 Zgodnie z art. 808A ICTA, dodanym przez art. 52 Finance (No 2) Act 1992 (ustawy budżetowej nr 2 z 1992 r.) i znajdującym zastosowanie do odsetek zapłaconych po dniu 14 maja 1992 r. należy uwzględnić, w odniesieniu do drugiej kategorii UOUPO, wszystkie istotne elementy, w tym to, czy w braku szczególnych powiązań między zobowiązanym do zapłaty odsetek a wierzycielem pożyczka zostałaby udzielona oraz, w takim przypadku, czy zostałaby udzielona w takiej kwocie, jak również czy stopa odsetek byłaby taka jak ustalona.

Zmiany przepisów w 1995 r.

- 10 Ustawa budżetowa z 1995 r., która zasadniczo znajduje zastosowanie do odsetek zapłaconych po dniu 28 listopada 1994 r., nie zmieniła art. 209 ust. 2 lit. d) ICTA. Natomiast art. 209 ust. 2 lit. e) ppkt iv) oraz v) został zastąpiony przez art. 209 ust. 2 lit. da), zgodnie z którym jak „wypłacone zyski” są traktowane odsetki zapłacone w ramach tej samej grupy spółek, o ile są one wyższe niż odsetki, które zostałyby zapłacone w braku szczególnych powiązań między zobowiązanym do zapłaty odsetek a wierzycielem. Przepis ten znajduje zastosowanie do pożyczek udzielonych przez spółkę innej spółce, w której posiada ona 75% kapitału, lub w sytuacji, gdy obie te spółki są spółkami zależnymi, w których trzecia spółka niebędąca rezydentem posiada 75% kapitału.

- 11 Jednak, zgodnie z art. 212 ust. 1 i 3 ICTA, w wersji zmienionej, art. 209 ust. 2 lit. da) nie znajduje zastosowania, jeśli zarówno zobowiązany do zapłaty odsetek, jak i wierzyciel podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie.
- 12 Do art. 209 ust. 2 lit. da) ICTA zostały dodane ust. 8A—8F. Artykuł 209 ust. 8B ICTA określa kryteria, na podstawie których należy zakwalifikować zapłatę odsetek jako wypłacony zysk. Przepis art. 209 ust. 8A w związku z art. 209 ust. 8D—8F ICTA określa zakres, w jakim spółki mogą zostać zgrupowane w celu ustalenia poziomu ich pożyczek w oparciu o skonsolidowaną podstawę.

Zmiany przepisów w 1998 r.

- 13 Ustawa budżetowa z 1998 r. dodała załącznik 28AA do ICTA, zawierający przepisy dotyczące ceny transferowej, które znajdują również zastosowanie do zapłaty odsetek między spółkami. Transakcje zawierane między dwiema spółkami kontrolowanymi przez ten sam podmiot podlegają tym przepisom, jeśli warunki, na jakich transakcje te zostały zawarte, są inne od warunków, jakie zostałyby przyjęte, gdyby spółki te nie były kontrolowane przez ten sam podmiot, i jeśli warunki te zapewniają jednej ze stron potencjalną korzyść na gruncie przepisów podatkowych Zjednoczonego Królestwa. Pojęcie kontrolowania przez ten sam podmiot oznacza bądź bezpośredni lub pośredni udział jednej spółki w zarządzaniu, kontroli lub kapitale drugiej spółki, bądź bezpośredni lub pośredni udział osoby trzeciej w zarządzaniu, kontroli lub kapitale obu pozostałych spółek.

- 14 Do czasu zmiany tych przepisów w 2004 r. przyjmowano, że nie występowała potencjalna korzyść, w rozumieniu tych przepisów, dla jednej ze stron, gdy druga strona transakcji także podlegała opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie oraz gdy określona liczba innych przesłanek została spełniona.
- 15 W 2004 r. wspomniane przepisy zostały zmienione w ten sposób, że znajdują one zastosowanie, nawet gdy obie strony transakcji podlegają opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 16 Postępowanie przed sądem krajowym jest postępowaniem typu „group litigation” dotyczącym niedokapitalizowania („Thin Cap Group Litigation”), które obejmuje szereg żądań o zwrot i/lub odszkodowanie, wniesionych przez grupy spółek przeciwko Commissioners of Inland Revenue do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division w następstwie wyroku z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-324/00 Lankhorst-Hohorst, Rec. str. I-11779.
- 17 Każda ze spraw wybranych przez sąd krajowy jako sprawy „pilotażowe” do celów niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy spółki mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, kontrolowanej, bezpośrednio lub pośrednio, w co najmniej 75% przez spółkę dominującą będącą nierezydentem, która otrzymała pożyczkę bądź od tej spółki, bądź od innej spółki niebędącej rezydentem, kontrolowanej, bezpośrednio lub pośrednio, w co najmniej 75% przez tę spółkę dominującą.

- 18 Były to, po pierwsze, pożyczki udzielone spółce mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, przy czym obie te spółki należały do tej samej grupy spółek, na której czele znajdowała się spółka dominująca z siedzibą w tym ostatnim państwie. Działo się tak w odniesieniu do niektórych z owych spraw „pilotażowych”, w szczególności tych dotyczących grup Lafarge i Volvo, w przypadku których spółka udzielająca pożyczki i spółka dominująca mają siedziby w tym samym państwie członkowskim, odpowiednio we Francji i w Szwecji.
- 19 Po drugie, niektóre z rzeczonych spraw „pilotażowych” dotyczą spółki mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, należącej do grupy spółek, na której czele znajduje się spółka dominująca z siedzibą w państwie trzecim, a mianowicie w Stanach Zjednoczonych Ameryki, która otrzymała pożyczkę od innej spółki należącej do tej samej grupy i mającej siedzibę w innym państwie członkowskim (tak jak w przypadku pierwszego rodzaju żądań grupy Caterpillar, dotyczących pożyczki udzielonej przez spółkę z siedzibą w Irlandii), bądź w państwie trzecim (tak jak w przypadku drugiego rodzaju żądań grupy Caterpillar, dotyczących pożyczki udzielonej przez spółkę z siedzibą w Szwajcarii), bądź mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, lecz działającej za pośrednictwem oddziału mającego siedzibę w państwie trzecim (tak jak w przypadku grupy PepsiCo, gdzie spółka udzielająca pożyczki ma siedzibę w Luksemburgu, a działa za pośrednictwem oddziału mającego siedzibę w Szwajcarii).
- 20 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym niektóre ze skarżących spółek przekształciły część tych pożyczek w kapitał własny w celu uniknięcia, by zapłacone odsetki zostały zakwalifikowane jako wypłacone zyski, zgodnie z przepisami obowiązującymi w Zjednoczonym Królestwie. Niektóre ze skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym zawarły porozumienie z organami podatkowymi w Zjednoczonym Królestwie dotyczące sposobu stosowania wskazanych przepisów. Porozumienie to określało przesłanki, na podstawie których organy podatkowe będą dokonywały oceny pożyczek, które zostaną udzielone w ramach grupy w kolejnych latach.
- 21 W następstwie przywołanego powyżej wyroku w sprawie Lankhorst-Hohorst skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym wniosły żądania o zwrot i/lub

odszkodowanie, dotyczące niekorzystnego traktowania na gruncie podatkowym, wynikającego ze stosowania do nich przepisów Zjednoczonego Królestwa, w szczególności dotyczące nadwyżki podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w wyniku decyzji organów podatkowych Zjednoczonego Królestwa, niezezwalającej na odliczenie od zysków podlegających opodatkowaniu zapłaconych odsetek i/lub ograniczającej takie odliczenie, jak również nadwyżki podatku wynikającej z konwersji pożyczonego kapitału w kapitał własny dokonanej przez te spółki.

22 W tych okolicznościach High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 43 WE, 49 WE lub 56 WE sprzeciwiają się temu, by państwo członkowskie (zwane dalej »państwem spółki będącej pożyczkobiorcą«) utrzymywało w mocy i stosowało takie przepisy jak te zawarte w art. 209 i 212 oraz w załączniku 28AA ICTA (zwane dalej »przepisami krajowymi«), które przewidują ograniczenia w zakresie możliwości odliczenia, dla celów podatkowych, przez spółkę mającą siedzibę w tym państwie członkowskim (zwaną dalej »spółką będącą pożyczkobiorcą«), odsetek zapłaconych od kapitału pożyczonego od spółki bezpośrednio lub pośrednio dominującej, mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, gdy spółka będąca pożyczkobiorcą nie podlegałaby takim ograniczeniom, gdyby spółka dominująca miała siedzibę w państwie spółki będącej pożyczkobiorcą?

2) Czy i jakie znaczenie dla odpowiedzi na pytanie pierwsze mają wskazane poniżej okoliczności, że:

a) pożyczony kapitał jest udostępniany nie przez spółkę dominującą spółki będącej pożyczkobiorcą, lecz przez inną spółkę (zwaną dalej »spółką będącą

pożyczkodawcą») należąca do tej samej grupy spółek, względem których jedna i ta sama spółka jest spółką bezpośrednio lub pośrednio dominującą, przy czym zarówno ta spółka dominująca, jak i spółka będąca pożyczkodawcą mają siedziby w innych państwach członkowskich niż państwo spółki będącej pożyczkobiorcą;

- b) spółka będąca pożyczkodawcą ma siedzibę w innym państwie członkowskim niż państwo spółki będącej pożyczkobiorcą, ale wszystkie spółki bezpośrednio lub pośrednio dominujące względem zarówno spółki będącej pożyczkodawcą, jak i spółki będącej pożyczkobiorcą mają siedziby w państwie trzecim;

 - c) wszystkie spółki bezpośrednio lub pośrednio dominujące względem spółki będącej pożyczkodawcą i spółki będącej pożyczkobiorcą mają siedzibę w państwach trzecich, przy czym spółka będąca pożyczkodawcą ma siedzibę w innym państwie członkowskim niż państwo spółki będącej pożyczkobiorcą, lecz przekazuje pożyczkę na rzecz spółki będącej pożyczkobiorcą za pośrednictwem oddziału spółki będącej pożyczkodawcą, znajdującego się w państwie trzecim;

 - d) spółka będąca pożyczkodawcą oraz wszystkie spółki bezpośrednio lub pośrednio dominujące, zarówno względem spółki będącej pożyczkodawcą, jak i względem spółki będącej pożyczkobiorcą mają siedzibę w państwie trzecim?
- 3) Czy dla odpowiedzi na pytanie pierwsze lub drugie miałyby jakiegokolwiek znaczenie, gdyby można było wykazać, że pożyczka stanowiła nadużycie praw lub była częścią sztucznej struktury mającej na celu obejście prawa podatkowego państwa członkowskiego spółki będącej pożyczkobiorcą? A jeśli tak, to jakich wytycznych

uważa za stosowne udzielić Trybunał Sprawiedliwości w zakresie oceny, co stanowi takie nadużycie lub sztuczną strukturę w kontekście takich spraw jak niniejsze?

- 4) Jeżeli istnieje ograniczenie w przepływie kapitału między państwami członkowskimi a państwami trzecimi w rozumieniu art. 56 WE, to czy na potrzeby art. 57 WE należy uznać to ograniczenie za istniejące w dniu 31 grudnia 1993 r.?

- 5) W przypadku gdyby którakolwiek z sytuacji opisanych w pytaniu pierwszym lub drugim była sprzeczna z art. 43 WE, 49 WE lub 56 WE, jeśli spółka będąca pożyczkobiorcą lub inne spółki należące do grupy spółki będącej pożyczkobiorcą (zwane dalej »skarżącymi«) występują z następującymi żądaniami:
 - a) zwrotu dodatkowego podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę będącą pożyczkobiorcą wskutek braku możliwości odliczenia od dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych odsetek zapłaconych spółce będącej pożyczkodawcą, przy czym zapłata odsetek byłaby uznana za podlegającą odliczeniu od dochodów spółki będącej pożyczkobiorcą, gdyby spółka będąca pożyczkodawcą miała również siedzibę w państwie spółki będącej pożyczkobiorcą;

 - b) zwrotu dodatkowego podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę będącą pożyczkobiorcą, przy czym cała kwota odsetek od

pożyczki została zapłacona spółce będącej pożyczkodawcą, ale wskutek przepisów krajowych lub ich stosowania przez organy podatkowe żądanie odliczenia w zakresie tych odsetek zostało zmniejszone;

- c) zwrotu dodatkowego podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę będącą pożyczkobiorcą, przy czym kwota odsetek od pożyczek udzielonych przez spółkę będącą pożyczkodawcą podlegająca odliczeniu od dochodów spółki będącej pożyczkobiorcą została wskutek przepisów krajowych lub ich stosowania przez organy podatkowe zmniejszona, ponieważ uznano, że został subskrybowany raczej kapitał własny, a nie kapitał pożyczkowy lub że zastąpiono tymże kapitałem dotychczasowy kapitał pożyczkowy;

- d) zwrotu dodatkowego podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę będącą pożyczkobiorcą, przy czym kwota odsetek od pożyczek udzielonych przez spółkę będącą pożyczkodawcą, podlegająca odliczeniu od dochodów spółki będącej pożyczkobiorcą, została wskutek przepisów krajowych lub ich stosowania przez organy podatkowe zmniejszona wskutek zmniejszenia stopy odsetek płatnych od pożyczki (lub uczynienia pożyczki bezodsetkową);

- e) zwrotu lub odszkodowania w zakresie strat lub innych obniżek lub ulg podatkowych spółki będącej pożyczkobiorcą (lub które zostały przekazane na rzecz spółki będącej pożyczkobiorcą przez inne spółki należące do grupy spółki będącej pożyczkobiorcą mające siedzibę również w państwie spółki będącej pożyczkobiorcą), wykorzystanych przez spółkę będącą pożyczkobiorcą do odliczenia dodatkowych zobowiązań z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, o których mowa powyżej w lit. a), b), i c), przy czym takie straty,

obniżki lub ulgi mogłyby zostać w innym przypadku wykorzystane w inny sposób lub przeniesione na następne okresy rozliczeniowe;

- f) zwrotu niewykorzystanego ryczałtowego podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę będącą pożyczkobiorcą od odsetek zapłaconych spółce będącej pożyczkodawcą, które zostały następnie uznane za podział zysków;

- g) zwrotu lub odszkodowania w zakresie kwot zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconych w okolicznościach opisanych powyżej w lit. f), a które zostały następnie odliczone od zobowiązania podatkowego spółki będącej pożyczkobiorcą;

- h) odszkodowania z tytułu kosztów i wydatków poniesionych przez skarżące w związku z działaniem zgodnie z przepisami krajowymi oraz ich stosowaniem przez organy podatkowe;

- i) zwrotu lub odszkodowania za utratę zysku od kapitału pożyczkowego zainwestowanego w kapitał własny (lub przekształconego w kapitał własny) w okolicznościach opisanych powyżej w lit. c); oraz

- j) zwrotu lub odszkodowania za wszelkie zobowiązania podatkowe, których ciężar poniosła spółka będąca pożyczkodawcą w państwie siedziby, na skutek przypisywanego lub zarzucanego otrzymania odsetek od spółki będącej

pożyczkobiorcą, które następnie zostały, na podstawie przepisów, o których mowa w pytaniu pierwszym, uznane za podział zysków,

to żądania te należy na potrzeby prawa wspólnotowego uznać za:

— żądania zwrotu lub zapłaty kwot nienależnie pobranych, które wynikają i pozostają w związku z naruszeniem wskazanych powyżej przepisów prawa wspólnotowego, lub

— żądania odszkodowania,

— czy też żądania zapłaty kwoty odpowiadającej korzyści, której przyznania niesłusznie odmówiono?

6) W przypadku gdyby odpowiedź na którąkolwiek z części pytania piątego była taka, że są to żądania zapłaty kwoty odpowiadającej korzyści, której przyznania niesłusznie odmówiono, to czy:

a) takie żądania są konsekwencją lub pozostają w związku z prawem przyznany przez wskazane powyżej przepisy prawa wspólnotowego, lub

- b) muszą zostać spełnione wszystkie lub niektóre przesłanki uzyskania odszkodowania ustanowione 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, czy też
- c) muszą zostać spełnione jakiegokolwiek inne przesłanki?
- 7) Czy ma jakiegokolwiek znaczenie kwestia, czy wskazane w pytaniu szóstym żądania są, według prawa krajowego, dochodzone jako żądania zwrotu, bądź też są lub powinny być dochodzone jako żądania odszkodowania?
- 8) Jakich wytycznych, o ile jakichkolwiek, uważa za stosowne udzielić w opisanych przypadkach Trybunał Sprawiedliwości w odniesieniu do okoliczności, jakie sąd krajowy powinien wziąć pod uwagę przy ocenie, czy nastąpiło wystarczająco istotne naruszenie w rozumieniu ww. wyroku w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, a zwłaszcza czy, mając na uwadze dokonaną przez orzecznictwo wykładnię właściwych przepisów prawa wspólnotowego, naruszenie to było usprawiedliwione?
- 9) Czy co do zasady może istnieć bezpośredni związek przyczynowy (w rozumieniu ww. wyroku w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*) między jakimkolwiek naruszeniem art. 43 WE, 49 WE lub 56 WE a mającymi z niego

wynikać szkodami mieszczącymi się w kategoriach opisanych w pytaniu piątym lit. a)–h)? A jeśli tak, to jakich wytycznych uważa za stosowne udzielić Trybunał Sprawiedliwości w odniesieniu do okoliczności, jakie sąd krajowy powinien wziąć pod uwagę przy ocenie, czy istnieje taki bezpośredni związek przyczynowy?

- 10) Czy przy określaniu straty lub szkody, za którą może zostać przyznane odszkodowanie, sąd krajowy jest władny wziąć pod uwagę, czy podmioty poszkodowane zachowały należytą staranność, aby uniknąć lub ograniczyć poniesioną stratę, w szczególności przez skorzystanie ze środków prawnych, które mogły wykazać, że przepisy krajowe nie skutkowały (ze względu na zastosowanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania) nałożeniem ograniczeń opisanych w pytaniu pierwszym? Czy na odpowiedź na to pytanie mają wpływ przekonania, jakie w danym momencie miały strony co do skutku, jaki wywołują umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego i trzeciego

- 23 W pierwszym pytaniu sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy art. 43 WE, 49 WE lub 56 WE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które przewidują ograniczenie w zakresie możliwości odliczenia, dla celów podatkowych, przez spółkę będącą rezydentem odsetek zapłaconych od kapitału pożyczonego od spółki bezpośrednio lub pośrednio dominującej, mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, podczas gdy spółka będąca rezydentem nie podlegałaby takiemu ogranicze-

niu, gdyby odsetki zostały zapłacone od kapitału pożyczonego od spółki dominującej, która ma siedzibę w tym pierwszym państwie członkowskim.

24 Pytanie to należy rozpatrywać łącznie z pytaniem trzecim, w którym sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy odpowiedź na pytanie pierwsze byłaby inna, gdyby można było wykazać, że pożyczki stanowiły nadużycie praw lub były częścią sztucznej struktury mającej na celu obejście prawa podatkowego państwa członkowskiego spółki będącej pożyczkobiorcą.

25 Na wstępie należy przypomnieć, że mimo iż opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, to muszą one wykonywać swoje uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 *Metallgesellschaft i in.*, Rec. str. I-1727, pkt 37; z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 *Marks & Spencer*, Zb.Orz. str. I-10837, pkt 29, oraz z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Zb.Orz. str. I-11673, pkt 36).

W przedmiocie mających zastosowanie swobód przepływu

26 W zakresie w jakim sąd krajowy zwraca się do Trybunału o dokonanie wykładni art. 43 WE dotyczącego swobody działalności gospodarczej oraz art. 49 WE dotyczącego swobody świadczenia usług, jak i art. 56 WE dotyczącego swobody przepływu kapitału, należy ustalić, czy przepisy krajowe, takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, są związane z tymi swobodami.

- 27 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zakresem przedmiotowym postanowień traktatu WE dotyczących swobody działalności gospodarczej objęte są przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie, gdy obywatel danego państwa członkowskiego posiada udział w kapitale spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim pozwalający mu wywierać rzeczywisty wpływ na decyzje tej spółki i określać jej działalność (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 22; z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 37 oraz z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. str. I-7995, pkt 31).
- 28 W tym przypadku, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 33 i 34 opinii, rozpatrywane przepisy krajowe przewidujące zmianę kwalifikacji odsetek zapłaconych przez spółkę będącą rezydentem (zwaną dalej „spółką będącą pożyczkobiorcą”) od pożyczki udzielonej przez spółkę niebędącą rezydentem (zwaną dalej „spółką będącą pożyczkodawcą”) jako wypłaconych zysków, znajdują zastosowanie wyłącznie do sytuacji, gdy spółka będąca pożyczkodawcą ma rzeczywisty wpływ na spółkę będącą pożyczkobiorcą lub sama jest kontrolowana przez spółkę mającą taki wpływ.
- 29 Po pierwsze, w odniesieniu do przepisów obowiązujących przed wprowadzeniem zmian mających miejsce w 1998 r., właściwe przepisy ICTA znajdowały zastosowanie do pożyczek udzielanych przez spółkę niebędącą rezydentem spółce zależnej będącej rezydentem, w której pierwsza spółka posiadała 75% kapitału, lub w sytuacji, gdy obie te spółki były spółkami zależnymi, w których 75% kapitału posiadała spółka trzecia.
- 30 Po drugie, w odniesieniu do zmian, które miały miejsce w 1998 r., rozpatrywane przepisy znajdowały zastosowanie wyłącznie, gdy obie spółki podlegały kontroli tego

samego podmiotu w takim rozumieniu, że jedna z nich uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub kapitale drugiej spółki lub że podmiot trzeci uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub kapitale obu tych spółek.

31 W istocie, jak wskazała Komisja Wspólnot Europejskich, przepisy takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, które mają na celu przeciwdziałanie „thin capitalisation” (niedokapitalizowaniu) spółek będących rezydentami przez spółkę powiązaną niebędącą rezydentem, dotyczą wyłącznie sytuacji, gdy ta ostatnia spółka posiada kontrolę nad innymi spółkami należącymi do tej samej grupy w stopniu, który pozwala jej wpływać na wybór sposobu finansowania tych pozostałych spółek, w szczególności na to, czy spółki te mają być finansowane za pomocą pożyczki czy też wniesienia kapitału.

32 Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że sprawy wybrane jako sprawy „pilotażowe” w ramach sporu zawisłego przed sądem krajowym dotyczą spółek zależnych mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, znajdujących się, bezpośrednio lub pośrednio, w co najmniej 75% w posiadaniu spółki dominującej niebędącej rezydentem lub innej spółki niebędącej rezydentem, która znajduje się, bezpośrednio lub pośrednio, w co najmniej 75% w posiadaniu tej spółki dominującej.

33 Przepisy takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, które dotyczą wyłącznie relacji w ramach grupy spółek, wpływają w decydujący sposób na swobodę działalności gospodarczej i powinny zatem zostać zbadane w świetle art. 43 WE (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 32, oraz wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. str. I-11753, pkt 118).

34 Jeżeli, jak podnoszą skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, przepisy te wywierają skutki ograniczające swobodne świadczenie usług i swobodny przepływ kapitału, skutki te są nieuniknioną konsekwencją ewentualnego ograniczenia swobody działalności gospodarczej i w żadnym przypadku nie usprawiedliwiają odrębnej analizy tychże przepisów w świetle art. 49 WE i 56 WE (zob. podobnie wyrok z dnia 14 października 2004 r. w sprawie C-36/02 Omega, Zb.Orz. str. I-9609, pkt 27; ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 33, oraz wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-452/04 Fidium Finanz, Zb.Orz. str. I-9521, pkt 48 i 49).

35 Należy zatem odpowiedzieć na przedstawione pytania wyłącznie w świetle art. 43 WE.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody działalności gospodarczej

36 Swoboda 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 danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 35, ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 30 oraz ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 41).

37 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 spółki zależnej mogło swobodnie stosować zróżnicowane traktowanie wobec tej spółki zależnej z tego tylko względu, że siedziba spółki dominującej 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 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).

38 W niniejszym przypadku przepisy krajowe dotyczące „niedokapitalizowania” przewidują, że w określonych okolicznościach odsetki zapłacone przez spółkę na rzecz innej spółki należącej do tej samej grupy od udzielonej przez nią pożyczki są kwalifikowane jako wypłacone zyski, co uniemożliwia spółce będącej pożyczkobiorcą odliczenie zapłaconych odsetek od podlegającego opodatkowaniu zysku.

39 Z akt sprawy wynika, że zakwalifikowanie odsetek zapłaconych na rzecz spółki powiązanej jako wypłaconych zysków może spowodować zwiększenie ciężaru podatkowego spółki będącej pożyczkobiorcą nie tylko z uwagi na fakt, że podlegający opodatkowaniu zysk nie może zostać pomniejszony o kwotę wypłaconych odsetek, lecz również z uwagi na fakt, że zakwalifikowanie rzeczonych odsetek jako wypłaconych zysków powoduje, iż spółka ta może podlegać zryczałtowanemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych w chwili tej czynności.

- 40 Należy zatem stwierdzić, że przepisy krajowe dotyczące niedokapitalizowania wprowadzają zróżnicowane traktowanie spółek będących pożyczkobiorcą i rezydentem w zależności od tego, czy spółka powiązana będąca pożyczkodawcą posiada siedzibę czy też nie posiada siedziby w Zjednoczonym Królestwie.
- 41 Po pierwsze, w odniesieniu do przepisów krajowych, które obowiązywały do 1995 r., prawdą jest, że odsetki zapłacone przez spółkę będącą rezydentem były, co do zasady, kwalifikowane jako wypłacone zyski, o ile przewyższały one kwotę rozsądnego wynagrodzenia ekonomicznego za daną pożyczkę, niezależnie od tego, czy spółka będąca pożyczkodawcą była rezydentem czy też nie. Jednakże gdy spółka będąca rezydentem dokonywała zapłaty odsetek na rzecz spółki powiązanej niebędącej rezydentem, poza przypadkami objętymi zakresem UOUPO, która wyłączała stosowanie przepisów krajowych, odsetki te były zawsze traktowane jako wypłacone zyski, nawet gdy odpowiadały one rozsądnemu wynagrodzeniu ekonomicznemu za daną pożyczkę.
- 42 Po drugie, w odniesieniu do przepisów krajowych, takich jak te, które znajdowały zastosowanie w okresie od 1995 r. do 1998 r., przepis zrównujący z wypłaconymi zyskami odsetki zapłacone przez spółkę na rzecz innej spółki należącej do tej samej grupy spółek, gdy odsetki te przewyższały wysokość odsetek, jaka zostałaby ustalona w braku szczególnych powiązań między zobowiązanym do zapłaty rzeczonych odsetek i wierzycielem lub między tymi stronami i osobą trzecią znajdowały zastosowanie wyłącznie, jeśli zarówno spółka będąca pożyczkobiorcą, jak i spółka będąca pożyczkodawcą podlegały opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie.
- 43 Podobnie, zgodnie z przepisami znajdującymi zastosowanie w okresie od 1998 r. do 2004 r. odsetki zapłacone między spółkami należącymi do tej samej grupy podlegały przepisom dotyczącym ceny transferowej, gdy były związane z transakcją zawartą w warunkach innych niż te, jakie zostałyby ustalone, gdyby spółki te nie należały do

tej samej grupy i gdyby warunki przyjęte w ramach tej transakcji skutkowały w świetle przepisów podatkowych Zjednoczonego Królestwa potencjalną korzyścią dla jednej z zainteresowanych stron. Zgodnie z tymi przepisami korzyść taka uznana zostałaby za nieistniejącą przy spełnieniu pewnych warunków, w szczególności gdyby druga strona transakcji również podlegała opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie.

44 Zatem, o ile spółka podlega opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie, o tyle, jeśli ma ona siedzibę w tym państwie członkowskim lub wykonuje tam działalność gospodarczą za pośrednictwem oddziału lub agencji, przepisy znajdujące zastosowanie w okresie od 1995 r. do 2004 r. nakładały ograniczenia przede wszystkim na pożyczki udzielone przez spółki dominujące niebędące rezydentami.

45 Z powyższego wynika, że nawet przed 1995 r., a w każdym razie w okresie od 1995 r. do 2004 r., w przypadku zapłaty odsetek przez spółkę będącą rezydentem od udzielonej przez spółkę powiązaną niebędącą rezydentem pożyczki, sytuacja podatkowa pierwszej spółki była mniej korzystna niż spółki będącej pożyczkobiorcą i rezydentem, która otrzymała pożyczkę od spółki powiązanej będącej rezydentem.

46 W odniesieniu do zgodności tej różnicy w traktowaniu z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobody działalności gospodarczej rządu niemiecki i Zjednoczonego Królestwa podnoszą, po pierwsze, że postanowienia te nie znajdowały zastosowania do regulacji krajowej, która ma na celu jedynie wykonanie kompetencji w dziedzinie podatków, która została podzielona, zgodnie z zasadami przyjętymi na szczeblu międzynarodowym, w UOUPO zawartych przez Zjednoczone Królestwo.

47 W tym względzie rządy te powołują się na zasadę, zgodnie z którą państwa mogą dokonać podziału zysków spółek należących do tej samej grupy, działając na podstawie zasady „pełnej konkurencji” lub „porównania z podmiotem trzecim” zawartej w szczególności w art. 9 modelowej konwencji Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie podatku od dochodu i majątku. Rząd niemiecki dodaje, że zgodnie z tą zasadą państwo siedziby spółki będącej pożyczkodawcą jest właściwe w zakresie opodatkowania otrzymanych odsetek, jeśli dana transakcja jest podobna do transakcji zawartej między podmiotami niepowiązаныmi, podczas gdy w przypadku przeciwnym kompetencję tą posiada państwo siedziby spółki będącej pożyczkobiorcą.

48 W odniesieniu do wprowadzenia tej zasady w życie rząd Zjednoczonego Królestwa precyzuje, że większość UOUPO, które zawarło to państwo członkowskie, zawiera postanowienie pozwalające właściwym władzom na dokonanie korekty o charakterze kompensacyjnym, w której wyniku wszelkie korekty związane ze zwiększeniem zysków podlegających opodatkowaniu w państwie spółki będącej pożyczkobiorcą zostaną zrekompensowane poprzez odpowiednią obniżkę zysków podlegających opodatkowaniu w państwie spółki będącej pożyczkodawcą.

49 W tym względzie należy przypomnieć, że w przypadku braku przepisów ujednolicejących lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania w sposób jednostronny lub w drodze umów kryteriów podziału władztwa podatkowego, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyroki: z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. str. I-2793, pkt 24 i 30; z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N., Zb.Orz. str. I-7409, pkt 44, oraz z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 Kerckhaert i Morres, Zb.Orz. str. I-10967, pkt 22 i 23). W tym kontekście to do państw członkowskich należy podjęcie środków niezbędnych w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu przy zastosowaniu w szczególności kryteriów podziału stosowanych w międzynarodowej praktyce podatkowej, w tym w modelowych konwencjach wypracowanych przez OECD (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Gilly, pkt 31, w sprawie N., pkt 45, oraz w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 23).

50 Jednakże przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie wynikają ze zwykłego podziału kompetencji między Zjednoczonym Królestwem i państwami trzecimi, z którymi zawarło ono UOUPO.

51 W istocie w okresie poprzedzającym zmiany legislacyjne, które nastąpiły w 1995 r., te przepisy krajowe przewidywały, że, w braku klauzuli przeciwnej w UOUPO, odsetki zapłacone przez spółkę będącą rezydentem od pożyczki udzielonej przez spółkę powiązaną niebędącą rezydentem powinny być kwalifikowane jako wypłacone zyski, postanowienia te odzwierciedlały zatem jednostronny wybór prawodawcy Zjednoczonego Królestwa. Podobnie było w okresie poprzedzającym zmiany, które nastąpiły w 1998 r. w przypadku odsetek zapłaconych w takiej sytuacji, o ile przewyższały one odsetki, które zostałyby zapłacone w warunkach pełnej konkurencji, jak również, w następstwie zmian legislacyjnych, które miały miejsce w 1998 r., w przypadku transakcji zawartych między dwiema spółkami pozostającymi pod kontrolą tego samego podmiotu w warunkach odmiennych od tych, które znalazłyby zastosowanie, gdyby spółki te nie pozostawały pod tego rodzaju kontrolą, w szczególności gdy warunki te prowadziły do powstania na rzecz jednej ze stron transakcji potencjalnej korzyści podatkowej w świetle przepisów obowiązujących w Zjednoczonym Królestwie.

52 Przepisy te zamiast dążyć do unikania podwójnego opodatkowania zysków powstałych w Zjednoczonym Królestwie odzwierciedlały dokonany przez to państwo członkowskie wybór w zakresie organizacji systemu podatkowego w zakresie zapobiegania, by zyski takie nie zostały opodatkowane w tym państwie przy wykorzystaniu mechanizmu niedokapitalizowania spółek zależnych będących rezydentami przez spółki powiązane niebędące rezydentami. Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 55 i 56 opinii, jednostronnego charakteru przepisów kwalifikujących niektóre odsetki zapłacone na rzecz spółek niebędących rezydentami jako wypłacone zyski, nie zmienia ani fakt,

że przyjmując takie rozwiązanie to państwo członkowskie kierowało się zasadami uznanymi na szczeblu międzynarodowym, ani nawet okoliczność, że w przypadku spółek będących pożyczkodawcą z siedzibą w innych państwach rzeczono państwo dążyło do uzupełnienia stosowania przepisów krajowych przez UOUPO zawierające klauzule mające na celu zapobieżenie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania mogącego wynikać z przyjęcia takiej kwalifikacji.

53 Ponadto, nawet gdy, w niektórych przypadkach, stosowanie przepisów będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowiło realizację kryteriów ustalonych w UOUPO, to niemniej jednak przy wykonywaniu przysługujących im na tej podstawie kompetencji podatkowych państwa członkowskie są zobowiązane działać zgodnie z prawem wspólnotowym (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 58 i 59 oraz wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 De Groot, Rec. str. I-11819, pkt 94), a w szczególności zgodnie ze swobodą działalności gospodarczej, zagwarantowaną w art. 43 WE.

54 Wreszcie z uwagi na to, że zgodnie z postanowieniami UOUPO zwyczajka zysków podlegających opodatkowaniu wynikająca ze zmiany kwalifikacji odsetek może zostać wyrównana przez odpowiadające jej obniżenie zysków podlegających opodatkowaniu w państwie siedziby spółki będącej pożyczkodawcą, prawdą jest, iż, od momentu gdy system podatkowy wynikający z UOUPO stanowi część porządku prawnego znajdującego zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym i jako taki został przedstawiony przez sąd odsyłający, Trybunał winien go uwzględnić w celu dokonania wykładni prawa wspólnotowego, która będzie użyteczna dla sądu krajowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, pkt 21; z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. str. I-923, pkt 51–55; ww. wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 71, jak również wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkavit Internationaal i Denkavit France, Zb.Orz. str. I-11949, pkt 45).

55 Jednakże z akt sprawy nie wynika, że gdy zgodnie z przepisami obowiązującymi w Zjednoczonym Królestwie odsetki zapłacone przez spółkę będącą rezydentem na rzecz spółki powiązanej niebędącej rezydentem są kwalifikowane jako wypłacone zyski, stosowanie tych przepisów krajowych i właściwych postanowień UOUP0 pozwala, w sposób ogólny, zneutralizować zwiększenie ciężaru podatkowego, który wynika z korekty podlegających opodatkowaniu zysków spółki będącej pożyczkobiorcą. W tym względzie skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym nie podzielają stanowiska rządu Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którym na podstawie UOUP0 zawartych przez Zjednoczone Królestwo z innymi państwami członkowskimi, jak i poprzez stosowanie konwencji 90/436/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz.U. L 225, str. 10), niekorzystna sytuacja na gruncie podatkowym wynikająca dla grupy podatkowej z faktu zastosowania przepisów krajowych dotyczących niedokapitalizowania zostanie zawsze wyrównana przez odpowiadającą jej korzyść.

56 Zakładając nawet, że ulga podatkowa przyznana w państwie siedziby spółki będącej pożyczkodawcą będzie miała taki charakter, który pozwoli na zneutralizowanie ciężaru podatkowego wynikającego dla spółki będącej pożyczkobiorcą ze stosowania przepisów państwa jej siedziby, to z akt sprawy nie wynika, by na podstawie łącznego stosowania przepisów obowiązujących w Zjednoczonym Królestwie i UOUP0 zawartych przez to państwo członkowskie korekta wysokości podlegających opodatkowaniu zysków spółki będącej pożyczkobiorcą, która wynika ze zmiany kwalifikacji odsetek zapłaconych na rzecz spółki powiązanej niebędącej rezydentem, była neutralizowana przez przyznanie ulgi podatkowej na rzecz tej ostatniej spółki w państwie jej siedziby.

57 Po drugie, rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi, że różnica w traktowaniu wynikająca z przepisów będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie stanowi bezpośredniej i niewątpliwej przeszkody w wykonywaniu swobody działalności gospodarczej, bowiem nie ma ona na celu ani nie skutkuje uczynieniem wykonywania w Zjednoczonym Królestwie swobody działalności gospodarczej mniej atrakcyjnym dla spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

58 Zdaniem tego rządu i rządu niemieckiego przepisy obowiązujące w Zjednoczonym Królestwie nie stanowią dyskryminacji, lecz raczej wprowadzają rozróżnienie między sytuacjami, które nie są porównywalne. Rządy te precyzują w istocie, że jedynie w kontekście transgranicznym grupa spółek może, finansując spółkę zależną z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie przy wykorzystaniu raczej kapitału pożyczkowego niż kapitału własnego, doprowadzić do „transferu zysków” do innego państwa, gdzie będą one podlegały niższej stawce podatku, doprowadzając w ten sposób do tego, że zyski osiągnięte przez spółkę zależną będącą rezydentem nie zostaną opodatkowane w Zjednoczonym Królestwie. Ponadto jedynie zagraniczna spółka dominująca mogłaby dokonać wyboru siedziby w państwie, w którym odsetki są opodatkowane szczególnie niską stawką podatku lub zwolnione od podatku.

59 W tym względzie należy wskazać, po pierwsze, że różnica w traktowaniu, jakiej podlegają na podstawie przepisów takich jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym spółki zależne spółek dominujących niebędących rezydentem, może ograniczyć swobodę działalności gospodarczej, nawet jeżeli na gruncie podatkowym sytuacja grupy spółek transgranicznych nie jest porównywalna z sytuacją grupy spółek mających siedzibę w tym samym państwie członkowskim.

60 Niewątpliwie w ramach grupy spółek ryzyko, że finansowanie spółki zależnej zostanie ukształtowane w celu zorganizowania transferu zysków do państwa, gdzie podlegają one niższemu podatkowi, zazwyczaj nie istnieje, gdy wszystkie zainteresowane spółki są objęte w tym samym państwie członkowskim taką samą stawką podatku. Jednakże nie wyklucza to, że przyjęte przez państwo członkowskie przepisy dotyczące właśnie sytuacji grup transgranicznych mogą, w niektórych przypadkach, stanowić ograniczenie swobody działalności gospodarczej przez zainteresowane spółki.

61 Po drugie, należy wskazać, że różnica w traktowaniu spółek będących rezydentami w zależności od miejsca siedziby ich spółki dominującej stanowi ograniczenie swobody działalności gospodarczej, ponieważ czyni ona mniej atrakcyjnym korzysta-

nie ze swobody działalności gospodarczej przez spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich, które w konsekwencji mogą zrezygnować z nabycia, utworzenia lub utrzymania spółki zależnej w państwie członkowskim, które przyjęło te przepisy (zob. ww. wyrok w sprawie Lankhorst-Hohorst, pkt 32).

62 W przeciwieństwie do tego, co twierdzi rząd Zjednoczonego Królestwa, aby takie przepisy zostały uznane za ograniczenie swobody działalności gospodarczej, wystarczające jest, aby były one tego rodzaju, że mogą ograniczać wykonywanie tej swobody w danym państwie członkowskim przez spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim, tak iż zbędne jest wykazanie, że sporne przepisy rzeczywiście miały taki skutek, iż skłoniły niektóre z rzeczonych spółek do rezygnacji z nabycia, utworzenia lub utrzymania spółki zależnej w tym pierwszym państwie członkowskim.

63 Z powyższego wynika, że różnica w traktowaniu — na gruncie przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym dotyczących niedokapitalizowania — spółek będących pożyczkobiorcami i rezydentami w zależności od miejsca siedziby powiązanej spółki będącej pożyczkodawcą stanowi ograniczenie swobody działalności gospodarczej.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobody działalności gospodarczej

64 Ograniczenie takie może być dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji

być właściwe dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia (ww. wyroki: w sprawie Marks & Spencer, pkt 35 oraz w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 47).

⁶⁵ Rząd Zjednoczonego Królestwa, wspierany przez rząd niemiecki, wskazuje, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym są uzasadnione zarówno koniecznością zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego, jak i koniecznością walki z unikaniem opodatkowania. Według rządu Zjednoczonego Królestwa w rzeczywistości występują tu dwa elementy tego samego celu, który polega na zapewnieniu istnienia sprawiedliwego i spójnego systemu podatkowego.

— W przedmiocie konieczności zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego

⁶⁶ Po pierwsze, w odniesieniu do konieczności zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi, że zapewniając, iż „utajone” wypłaty dywidend zostaną opodatkowane jeden raz i na terytorium właściwej jurysdykcji podatkowej, przepisy krajowe zapewniają, za pośrednictwem zawartych UOUPO, że ewentualna zwyżka zysków podlegających opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie zostanie wyrównana przez odpowiadającą jej obniżkę zysków pożyczkodawcy podlegających opodatkowaniu w państwie jego siedziby. Natomiast w sprawie Lankhorst-Hohorst, będącej podstawą ww. wyroku, w UOUPO zawartej między Republiką Federalną Niemiec i Królestwem Niderlandów nie istniało żadne ekwiwalentne postanowienie.

⁶⁷ Rząd niemiecki dodaje, że gdy spółka będąca pożyczkobiorcą i spółka będąca pożyczkodawcą mają siedzibę w tym samym państwie członkowskim, ulga podatkowa

wynikająca z zapłaty odsetek, a mianowicie odliczenie tych odsetek od podlegających opodatkowaniu zysków spółki będącej pożyczkodawcą, jest zawsze równoważona przez odpowiadającą jej niekorzystną sytuację podatkową po stronie spółki będącej pożyczkodawcą, polegającą na opodatkowaniu otrzymanych odsetek. Okoliczność, że takie wyrównanie nie będzie zapewnione w sytuacji, gdy spółka będąca pożyczkodawcą miałaby siedzibę w innym państwie członkowskim, skłaniałaby państwa członkowskie do podziału ich kompetencji podatkowej w zależności od tego, czy rozpatrywana transakcja została zawarta w warunkach analogicznych do tych, które znalazłyby zastosowanie między spółkami niezależnymi.

68 Należy w tym miejscu przypomnieć, że w pkt 28 wyroku z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249, i w pkt 21 wyroku w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305, Trybunał przyznał, iż konieczność ochrony spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenia w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat. Jednak, aby teza oparta na takim uzasadnieniu została przyjęta, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a kompensatą tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego (zob. podobnie wyrok z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. str. I-3955, pkt 18, ww. wyrok w sprawie Manninem, pkt 42 oraz wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I-2107, pkt 40).

69 Jak wskazano w pkt 55 i 56 niniejszego wyroku, przyjmując, że ulga podatkowa przyznana w państwie siedziby spółki będącej pożyczkodawcą jest takiego rodzaju, że neutralizuje ciężar podatkowy wynikający dla spółki będącej pożyczkobiorcą ze stosowania przepisów państwa jej siedziby, rządu, które przedstawiły uwagi, nie wykazały, że na podstawie łącznego stosowania przepisów obowiązujących w Zjednoczonym Królestwie i UOUPU zawartych przez to państwo członkowskie wszelkie korekty podlegających opodatkowaniu zysków spółki będącej pożyczkobiorcą, które są wynikiem zmiany kwalifikacji odsetek zapłaconych na rzecz niebędącej rezydentem spółki powiązanej, są neutralizowane przez przyznanie ulgi podatkowej na rzecz tej ostatniej spółki w państwie jej siedziby.

70 W tych okolicznościach ograniczenie swobody działalności gospodarczej ustanowione przez przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie może zostać usprawiedliwione koniecznością zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego.

— W przedmiocie uzasadnienia względami zwalczania nadużyć

71 Po drugie, w odniesieniu do motywów związanych ze zwalczaniem unikania opodatkowania rząd Zjednoczonego Królestwa podkreśla, że w przeciwieństwie do przepisów niemieckich będących przedmiotem postępowania w sprawie leżącej u podstaw ww. wyroku Lankhorst-Hohorst przepisy krajowe dotyczące niedokapitalizowania odnoszą się do szczególnego rodzaju unikania opodatkowania, polegającego na ustanowieniu sztucznych mechanizmów w celu obejścia przepisów podatkowych w państwie siedziby spółki będącej pożyczkobiorcą. Obowiązujące w Zjednoczonym Królestwie przepisy nie wykraczają poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tego celu, bowiem opierają się one na uznanej na szczeblu międzynarodowym zasadzie pełnej konkurencji i kwalifikują jako wypłacone zyski jedynie tę część odsetek, która przewyższa odsetki, które zostałyby zapłacone w ramach transakcji zawartej w warunkach pełnej konkurencji oraz były stosowane w sposób elastyczny, jako że przewidywały procedurę wcześniejszej weryfikacji.

72 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepis krajowy ograniczający swobodę działalności gospodarczej może natomiast być usprawiedliwiony, jeżeli dotyczy on właśnie czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 26, ww. wyroki: w sprawie Lankhorst-Hohorst, pkt 37, w sprawie Marks & Spencer, pkt 57 oraz w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 51).

73 Okoliczność, że spółka będąca rezydentem otrzymuje pożyczkę od spółki powiązanej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, nie może uzasadniać ogólnego domniemania nadużycia i usprawiedliwiać przepisu naruszającego wykonywanie swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat (zob. podobnie wyrok z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-7587, pkt 45, ww. wyrok w sprawie X i Y, pkt 62, wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 27 oraz ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 50).

74 Ograniczenie swobody działalności gospodarczej można usprawiedliwić jedynie motywami zwalczania praktyk stanowiących nadużycie, a swoistym celem takiego ograniczenia powinno być ustanowienie przeszkody dla zachowań polegających na tworzeniu czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, w celu unikania podatku należnego z tytułu dochodu osiągniętego z działalności na terytorium krajowym (ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 55).

75 Na wzór praktyk, takich jak opisane w pkt 49 ww. wyroku w sprawie Marks & Spencer, polegających na organizowaniu transferów strat, w ramach grupy spółek, do spółek z siedzibą w państwach członkowskich stosujących najwyższe stawki opodatkowania, w których następnie wartość podatkowa tych strat jest najwyższa, rodzaj zachowań opisanych w punkcie poprzedzającym może naruszać prawo państw członkowskich do wykonywania ich kompetencji podatkowych w związku z działalnością wykonywaną na ich terytorium oraz naruszać tym samym wyważony rozdział kompetencji w zakresie władztwa podatkowego między państwami członkowskimi (ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 56).

- 76 Jak wskazuje rząd Zjednoczonego Królestwa, przepisy krajowe takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym dotyczą praktyki „niedokapitalizowania”, w związku z którym grupa spółek dąży do zmniejszenia opodatkowania zysków osiągniętych przez jedną z należących do grupy spółek zależnych poprzez finansowanie tej spółki zależnej z wykorzystaniem pożyczek a nie kapitału własnego, umożliwiając zatem tej spółce zależnej dokonanie transferu zysków do spółki dominującej w formie odsetek, które podlegają odliczeniu od podlegających opodatkowaniu zysków, a nie w formie dywidend, które nie podlegają takiemu odliczeniu. Gdy spółka dominująca ma siedzibę w państwie, w którym stawka opodatkowania jest niższa od stawki stosowanej w państwie siedziby spółki zależnej, zobowiązanie podatkowe może zostać przeniesione do państwa o niższym poziomie opodatkowania.
- 77 Przewidując kwalifikowanie rzeczonych odsetek jako wypłaconych zysków, przepisy takie zapobiegają praktykom, których jedynym celem było uniknięcie należnego podatku od zysków osiągniętych z działalności wykonywanej na terytorium krajowym. Z powyższego wynika, że przepisy takie są odpowiednie do osiągnięcia celu, w związku z którym zostały przyjęte.
- 78 Następnie należy zbadać, czy rzeczone przepisy nie wykraczają poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tego celu.
- 79 Jak orzekł Trybunał w pkt 37 ww. wyroku w sprawie Lankhorst-Hohorst, przepisy krajowe, których celem nie jest właśnie wyłączenie ulg podatkowych w przypadku czysto sztucznych struktur, które mają na celu obejście tych przepisów, lecz dotyczą ogólnie wszelkich sytuacji, w których spółka dominująca ma siedzibę, niezależnie z jakiego powodu, w innym państwie członkowskim, nie spełniają tego wymogu.

80 Natomiast przepisy państwa członkowskiego będą uzasadnione względami zwalczania praktyk o charakterze nadużyć, jeżeli przewidują one, że odsetki zapłacone przez spółkę zależną będącą rezydentem na rzecz spółki dominującej niebędącej rezydentem są kwalifikowane jako wypłacone zyski, wyłącznie gdy i w takim zakresie, w jakim odsetki te przewyższają odsetki, jakie spółki te ustaliłyby w warunkach pełnej konkurencji, czyli w warunkach handlowych, które uzgodniłyby takie spółki gdyby nie należały one do tej samej grupy spółek.

81 W istocie okoliczność, że spółka będąca rezydentem otrzymała pożyczkę od spółki niebędącej rezydentem na warunkach, które nie pokrywają się z warunkami, jakie spółki te ustaliłyby w warunkach pełnej konkurencji, stanowi dla państwa członkowskiego siedziby spółki będącej pożyczkobiorcą element obiektywny i możliwy do zweryfikowania przez osoby trzecie w celu ustalenia, czy dana transakcja stanowi, w całości lub w części, czysto sztuczną strukturę, której głównym celem jest obejście przepisów podatkowych tego państwa członkowskiego. W tym względzie należy ustalić, czy w braku szczególnych powiązań między zainteresowanymi spółkami pożyczka nie została udzielona lub została udzielona w innej wysokości lub o innej stopie odsetek.

82 Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 67 opinii, przepisy krajowe, które oparte są na analizie elementów obiektywnych i możliwych do zweryfikowania w celu ustalenia, czy dana transakcja stanowi czysto sztuczną strukturę wyłącznie dla celów podatkowych, powinny być uznane za niewykraczające ponad to, co jest niezbędne do zapobieżenia praktykom o charakterze nadużyć, gdy, po pierwsze, w każdym przypadku gdy nie można wykluczyć istnienia takiej struktury, podatnik ma możliwość, nie podlegając nadmiernym ograniczeniom administracyjnym, przedstawić dowody dotyczące ewentualnych względów handlowych, z powodu których transakcja ta została zawarta.

83 Po drugie, aby takie przepisy były zgodne z zasadą proporcjonalności, niezbędne jest, by w przypadku gdy w wyniku weryfikacji takich dowodów okaże się, że zawarcie danej transakcji stanowi czysto sztuczną strukturę, której nie uzasadniają rzeczywiste względy handlowe, zmiana kwalifikacji zapłaconych odsetek jako wypłaconych zysków, ograniczała się do części odsetek, która przewyższa odsetki, jakie zostałyby ustalone w braku szczególnych powiązań między stronami lub między stronami i osobą trzecią.

84 W niniejszym przypadku z akt sprawy wynika, że do czasu dokonania w 1995 r. zmian przepisy obowiązujące w Zjednoczonym Królestwie przewidywały, że odsetki zapłacone przez spółkę zależną od udzielonej przez spółkę dominującą, niebędącą rezydentem pożyczki były w całości kwalifikowane jako wypłacone zyski, przy czym nie dokonywano oceny, czy pożyczka spełniała określone kryterium, takie jak kryterium pełnej konkurencji, nie przewidując również jakiegokolwiek możliwości przedstawienia przez tę spółkę zależną dowodów dotyczących rzeczywistych względów handlowych, które były podstawą tej pożyczki.

85 Jednakże z akt sprawy wynika również, że przepisy te nie znajdowały zastosowania w przypadkach, gdy UOUPPO wyłączała ich stosowanie i zapewniała, że dane odsetki mogły zostać odliczone dla celów podatkowych, o ile stopa odsetek nie przekraczała stopy odsetek, jaka zostałaby ustalona w warunkach pełnej konkurencji. Na podstawie takiej UOUPPO jedynie część odsetek, która przekraczała wysokość odsetek, jakie zostałyby zapłacone w warunkach pełnej konkurencji, była kwalifikowana jako wypłacony zysk.

86 Jeśli system podatkowy, taki jak wynikający z UOUPPO zawartych przez Zjednoczone Królestwo, dla sytuacji nimi objętych wydawał się oparty na analizie elementów obiektywnych i możliwych do zweryfikowania, które pozwalają na ustalenie istnienia czysto sztucznej struktury służącej wyłącznie do celów podatkowych, to do sądu

krajowego należy ustalenie, czy jeśli okaże się, że skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym korzystały z takiego systemu, to czy pozwalał on im, w przypadku gdy zawarte przez nie transakcje nie spełniały przesłanek określonych przez UOUPO w celu oceny zgodności z kryterium pełnej konkurencji, na przedstawienie dowodów dotyczących ewentualnych względów handlowych, które leżały u podstawy tych transakcji, nie podlegając nadmiernym ograniczeniom administracyjnym.

87 Dotyczy to również przepisów krajowych obowiązujących po wprowadzeniu zmian legislacyjnych, które miały miejsce w 1995 i 1998 r. Zgodnie z tymi przepisami bezsporne jest, że zmiana kwalifikacji na wypłacone zyski dotyczy wyłącznie części odsetek, która przekraczała odsetki, jakie zapłacono by w warunkach pełnej konkurencji. Zatem, o ile kryteria, jakie określają te przepisy, wydają się wymagać przeprowadzenia analizy elementów obiektywnych i możliwych do zweryfikowania w celu ustalenia istnienia czysto sztucznej struktury służącej wyłącznie do celów podatkowych, to do sądu krajowego należy ustalenie, czy przepisy te zapewniają podatnikowi możliwość, w przypadku gdy transakcja nie spełnia kryterium pełnej konkurencji, przedstawienia w warunkach, o których mowa w poprzednim punkcie, we właściwym przypadku dowodów dotyczących względów handlowych, które leżały u podstaw tej transakcji.

88 W przeciwieństwie do tego, co utrzymuje Komisja, gdy państwo członkowskie kwalifikuje jako wypłacony zysk całość lub część odsetek zapłaconych przez spółkę będącą rezydentem spółce niebędącej rezydentem należącej do tej samej grupy spółek, po ustaleniu istnienia czysto sztucznej struktury, której celem jest obejście przepisów podatkowych, nie można wymagać od tego państwa członkowskiego w takiej sytuacji, by zapewniło ono, że państwo siedziby tej drugiej spółki uczyni to, co jest konieczne, by na szczeblu rzeczony grupy płatność kwalifikowana jako dywidenda była jako taka opodatkowana zarówno w państwie członkowskim siedziby pierwszej spółki, jak i w państwie członkowskim siedziby drugiej spółki.

- 89 W istocie, gdy w takim przypadku państwo członkowskie siedziby pierwszej spółki może zgodnie z prawem traktować zapłacone przez tę spółkę odsetki jako wypłatę zysków, to zasadniczo państwo to nie jest zobowiązane do zapewnienia, by zyski wypłacone na rzecz spółki będącej akcjonariuszem, która nie jest rezydentem, nie podlegały opodatkowaniu kaskadowemu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, pkt 59 i 60).
- 90 Jedynie jeżeli państwo członkowskie decyduje się na wykonywanie swych kompetencji podatkowych, na poziomie spółki zależnej będącej rezydentem, nie tylko w odniesieniu do zysków osiągniętych w tym państwie, lecz również, na poziomie spółki otrzymującej wypłaty niebędącej rezydentem, w odniesieniu do dochodu, który spółka ta otrzymuje od tej spółki zależnej, państwo to powinno — aby ta otrzymująca dywidendy spółka nie spotykała się z ograniczaniem swobody działalności gospodarczej, co do zasady zakazanym przez art. 43 WE — zapewnić, by w porównaniu do przewidzianych w prawie krajowym rozwiązań mających na celu zapobieganie lub zmniejszanie opodatkowania kaskadowego, otrzymująca wypłaty spółka niebędąca rezydentem była traktowana tak samo jak otrzymująca wypłaty spółka będąca rezydentem (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, pkt 70, oraz w sprawie *Denkavit Internationaal i Denkavit France*, pkt 37).
- 91 Zresztą, należy wskazać, jak przypomniano w pkt 49 niniejszego wyroku, że w przypadku braku przepisów ujednociających lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania w sposób jednostronny lub w drodze umów kryteriów podziału kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania.
- 92 Na pytanie pierwsze i trzecie należy zatem odpowiedzieć, że art. 43 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, które ograniczają możliwość odliczenia do celów podatkowych przez spółkę będącą rezydentem odsetek zapłaconych od

pożyczki otrzymanej od spółki bezpośrednio lub pośrednio dominującej, mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, kontrolowanej przez taką spółkę dominującą, nie poddając jednocześnie takiemu ograniczeniu spółki będącej rezydentem, która otrzymała pożyczkę od spółki również będącej rezydentem, chyba że, po pierwsze, przepisy te przewidują analizę elementów obiektywnych i możliwych do zweryfikowania, które umożliwiają stwierdzenie istnienia czysto sztucznej struktury służącej wyłącznie do celów podatkowych, przewidując możliwość przedstawienia przez podatnika, w razie potrzeby oraz nie podlegając nadmiernym ograniczeniom administracyjnym, dowodów dotyczących względów handlowych, które leżały u podstaw danej transakcji, oraz po drugie, przepisy te w przypadku stwierdzenia istnienia takiej struktury kwalifikują odsetki jako wypłacone zyski jedynie w takim zakresie, w jakim przewyższają one odsetki, które zostałyby ustalone w warunkach pełnej konkurencji.

W przedmiocie pytania drugiego

- ⁹³ W pytaniu drugim sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy odpowiedź na pytanie pierwsze byłyby inna, jeśli pożyczony kapitał jest udostępniany spółce będącej rezydentem nie przez spółkę dominującą mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, lecz przez:

— inną spółkę należącą do tej samej grupy spółek mającą siedzibę, tak jak spółka dominująca tej grupy, w innym państwie członkowskim;

- inną spółkę należącą do tej samej grupy spółek mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, podczas gdy wspólne spółki powiązane spółki będącej pożyczkodawcą i spółki będącej pożyczkobiorcą mają siedzibę w państwie trzecim; lub

- inną spółkę należącą do tej samej grupy spółek mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, lecz która przekazuje pożyczkę za pośrednictwem oddziału znajdującego się w państwie trzecim, podczas gdy wspólne spółki powiązane spółki będącej pożyczkodawcą i spółki będącej pożyczkobiorcą mają siedzibę w państwie trzecim; lub

- inną spółkę należącą do tej samej grupy spółek mającą siedzibę w państwie trzecim, tak jak wspólne spółki powiązane spółki będącej pożyczkodawcą i spółki będącej pożyczkobiorcą.

⁹⁴ W tym względzie, przede wszystkim należy przypomnieć, że gdy, jak wskazano w pkt 61 niniejszego wyroku, przepisy krajowe takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym przewidują w odniesieniu do kwalifikacji jako wypłaconych zysków odsetek zapłaconych przez spółkę zależną będącą rezydentem na rzecz spółki dominującej różnicę w traktowaniu spółek zależnych będących rezydentami ze względu na miejsce siedziby ich spółki dominującej, to ograniczają one swobodę działalności gospodarczej, ponieważ czynią mniej atrakcyjnym korzystanie ze swobody działalności gospodarczej przez spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich, które w konsekwencji mogłyby zrezygnować z utworzenia lub utrzymania spółki zależnej w państwie członkowskim, które przyjęło te przepisy.

⁹⁵ Z powyższego wynika, że przepisy takie stanowią ograniczenie swobody działalności gospodarczej zakazane co do zasady przez art. 43 WE, zarówno w przypadku gdy spółka będąca pożyczkobiorcą i rezydentem otrzymuje pożyczkę od spółki mającej

siedzibę w innym państwie członkowskim, która bezpośrednio lub pośrednio, posiada udział w kapitale spółki będącej pożyczkobiorcą, który pozwala jej na wywieranie rzeczywistego wpływu na decyzje tej spółki i określanie jej działalności, jak i gdy spółka będąca pożyczkobiorcą otrzymuje pożyczkę od innej spółki niebędącej rezydentem, która, niezależnie od miejsca jej siedziby, jest kontrolowana przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim i która posiada, bezpośrednio lub pośrednio, taki udział w kapitale spółki będącej pożyczkobiorcą.

⁹⁶ Odpowiedź udzielona na pytanie pierwsze dotyczy zatem również przypadku, o którym mowa w tiret pierwszym drugiego pytania prejudycjalnego.

⁹⁷ Co do przypadków wskazanych w drugim, trzecim i czwartym tiret drugiego pytania prejudycjalnego należy przypomnieć, jak wskazano w pkt 36 niniejszego wyroku, że art. 43 WE w związku z art. 48 WE obejmuje w odniesieniu do spółek utworzonych zgodnie z przepisami państwa członkowskiego i mających siedzibę statutową, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Wspólnoty, prawo wykonywania działalności w innym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji.

⁹⁸ Do zakresu art. 43 WE nie należy zatem stosowanie przepisów krajowych, takich jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym do sytuacji, gdy spółka

będąca rezydentem otrzymuje pożyczkę od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, która nie posiada udziału kontrolnego w spółce będącej pożyczkobiorcą i gdy obie te spółki są kontrolowane bezpośrednio lub pośrednio przez wspólną spółkę powiązaną, która z kolei ma siedzibę w państwie trzecim.

99 W istocie, gdy w takiej sytuacji państwo członkowskie, które przyjęło te przepisy kwalifikuje jako wypłacone zyski odsetki zapłacone przez spółkę będącą pożyczkobiorcą, przepis ten narusza swobodę działalności gospodarczej nie na poziomie spółki będącej pożyczkodawcą, lecz wyłącznie na poziomie spółki powiązanej, która posiada taki stopień kontroli nad tymi dwiema spółkami, który pozwala jej wywierać wpływ na wybór sposobu finansowania rzeczonych spółek. Zatem gdy wspomniana spółka powiązana nie ma siedziby w państwie członkowskim w rozumieniu art. 48 WE, art. 43 WE nie znajduje zastosowania.

100 Z tych samych powodów nie jest objęte zakresem art. 43 WE stosowanie tych przepisów do sytuacji, gdy zarówno spółka będąca pożyczkodawcą, jak i wspólna spółka powiązana mają siedzibę w państwie trzecim, ani do sytuacji, gdy spółka będąca pożyczkodawcą, która ma siedzibę w innym państwie członkowskim i nie kontroluje spółki będącej pożyczkobiorcą, udziela pożyczkę za pośrednictwem oddziału mającego siedzibę w państwie trzecim, przy czym wspólna spółka powiązana również ma siedzibę w państwie trzecim.

101 W odniesieniu do innych postanowień traktatu przywołanych przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym należy podkreślić, że, jak wskazano w pkt 33 i 34 niniejszego wyroku, przepisy takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które dotyczą wyłącznie powiązań w ramach grupy spółek,

wpływają w sposób decydujący na swobodę działalności gospodarczej. Zakładając, że przepisy takie wywoływałyby skutki ograniczające swobodę wykonywania usług i swobodny przepływ kapitału, skutki takie byłyby nieuniknioną konsekwencją ewentualnego ograniczenia swobody działalności gospodarczej i nie uzasadniałyby badania tych przepisów na gruncie art. 49 WE i 56 WE.

- 102 Na pytanie drugie należy zatem odpowiedzieć, że przepisy państwa członkowskiego takie jak te, o których mowa w pytaniu pierwszym, nie są objęte zakresem art. 43 WE, jeśli znajdują one zastosowanie do sytuacji, gdy spółka będąca rezydentem otrzymuje pożyczkę od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim, która nie kontroluje spółki będącej pożyczkobiorcą i gdy obie te spółki są kontrolowane, bezpośrednio lub pośrednio, przez wspólną spółkę powiązaną, która ma siedzibę w państwie trzecim.

W przedmiocie pytania czwartego

- 103 W pytaniu czwartym sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy w przypadku gdy przepisy takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowią ograniczenie w przepływie kapitału między państwami członkowskimi a państwami trzecimi, o którym mowa w art. 56 WE, to czy na potrzeby art. 57 WE należy uznać to ograniczenie za istniejące w dniu 31 grudnia 1993 r.
- 104 Należy przede wszystkim wskazać, jak wynika to z pkt 33, 34 i 101 niniejszego wyroku, że przepisy takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym powinny zostać zbadane na gruncie art. 43 WE, a nie art. 56 WE.

105 Nie ma zatem potrzeby udzielenia odpowiedzi na pytanie czwarte.

W przedmiocie pytań od piątego do dziesiątego

106 W pytaniach od piątego do dziesiątego, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy w przypadku gdy przepisy krajowe, o których mowa w poprzedzających pytaniach, byłyby niezgodne z prawem wspólnotowym, to żądania, takie jak te wniesione przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym w celu przeciwdziałania takiej niezgodności powinny zostać zakwalifikowane jako żądania o zwrot kwot nienależnie pobranych lub kwot odpowiadających korzyści, której przyznania niesłusznie odmówiono, czy też żądania o odszkodowanie. W tym ostatnim przypadku sąd krajowy zapytuje, czy muszą zostać spełnione przesłanki ustanowione w ww. wyroku w sprawach połączonych Brasserie du Pêcheur i Factortame oraz czy w związku z tym należy uwzględnić formę, w jakiej żądania te powinny zostać wniesione na gruncie prawa krajowego.

107 W odniesieniu do 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 udzielenie wskazówek w odniesieniu do okoliczności, jakie należy 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.

- 108 Wreszcie sąd krajowy pyta, czy należy uwzględnić w celu ustalenia strat objętych zwrotem lub odszkodowaniem, czy osoby poszkodowane dochowały należytej staranności, aby uniknąć poniesionych strat, w szczególności przez wniesienie powództwa do sądu.
- 109 W tej kwestii należy wskazać, że kwalifikacja prawna powództw wniesionych przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym nie należy do Trybunału. W danym przypadku 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. wyroki: w sprawie Metallgesellschaft i in., pkt 81 oraz w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 201).
- 110 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. Państwo członkowskie jest zatem zobowiązane, co do zasady, do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 202 i przywołane tam orzecznictwo).
- 111 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) (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 203 i przywołane tam orzecznictwo).

112 Ponadto, 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 w bezpośrednim związku z tym podatkiem. Jak Trybunał wskazał w pkt 87 i 88 powołanego wyżej wyroku w sprawie Metallgesellschaft i in., powyższe dotyczy również strat spowodowanych utratą możliwości dysponowania środkami finansowymi w wyniku przedterminowego pobrania podatku (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 205 i przywołane tam orzecznictwo).

113 Jednak w przeciwieństwie do tego, co utrzymują skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, ani obniżki lub inne ulgi podatkowe, z których spółka będąca rezydentem nie skorzystała w celu odliczenia w pełnej wysokości nienależnie pobranego podatku od kwoty należnej z tytułu innego podatku, ani szkoda, jaką poniosła taka spółka z uwagi na to, że grupa, do której należy, uznała za konieczne, w celu obniżenia ogólnego ciężaru podatkowego, zastąpienie finansowania z wykorzystaniem kapitału własnego finansowaniem z wykorzystaniem kapitału pożyczkowego, ani wydatki poniesione przez spółki należące do tej grupy w celu zastosowania się do przepisów krajowych nie mogą zostać zrekomensowane na podstawie prawa wspólnotowego, w drodze żądania o zwrot nienależnie pobranego podatku lub kwot zapłaconych na rzecz danego państwa członkowskiego lub pobranych przez to państwo bezpośrednio w związku z tym podatkiem. W istocie koszty takie wynikały z decyzji podjętych przez spółki należące do rzeczonyj grupy i nie stanowią one zatem nieuniknionej konsekwencji decyzji Zjednoczonego Królestwa o kwalifikowaniu niektórych odsetek zapłaconych na rzecz spółek niebędących rezydentami jako wypłaconych zysków.

- 114 W tych okolicznościach to do sądu krajowego należy ustalenie, czy wskazane w poprzednim punkcie koszty stanowią dla danych spółek straty finansowe wynikające z naruszenia prawa wspólnotowego przez dane państwo członkowskie.
- 115 Nie wykluczając możliwości pociągnięcia państwa do odpowiedzialności na mniej restrykcyjnych zasadach na podstawie prawa krajowego, Trybunał orzekł, że istnieją trzy przesłanki, przy których spełnieniu 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 naruszenie prawa jest wystarczająco istotne i wreszcie że istnieje bezpośredni związek przyczynowy między naruszeniem ciążącego 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 oraz ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 209).
- 116 Stosowanie przesłanek pozwalających ustalić odpowiedzialność państw członkowskich za szkody wyrządzone jednostkom w wyniku naruszenia prawa wspólnotowego powinno, co do zasady, należeć do sądów krajowych, zgodnie ze wskazówkami dotyczącymi postępowania w tym zakresie udzielonymi przez Trybunał (ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 210 i przywołane tam orzecznictwo).
- 117 W sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym pierwsza przesłanka jest w sposób wyraźny spełniona w zakresie dotyczącym art. 43 WE. Prze-

pis ten przyznaje bowiem prawa jednostkom (zob. ww. wyroki: w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, pkt 23 i 54 oraz w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 211).

118 Jeśli chodzi o drugą ze wskazanych przesłanek, to należy przypomnieć, że po pierwsze, naruszenie prawa wspólnotowego jest wystarczająco istotne, jeżeli państwo członkowskie przy wykonywaniu swych kompetencji prawodawczych narusza w sposób oczywisty i poważny granice swoich uprawnień. 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, jakiegokolwiek naruszenie prawa wspólnotowego może prowadzić do stwierdzenia, że nastąpiło wystarczająco istotne naruszenie prawa (ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 212 i przywołane tam orzecznictwo).

119 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 naruszenia 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 sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 213 i przywołane tam orzecznictwo).

120 W każdym razie naruszenie prawa wspólnotowego jest w sposób oczywisty istotne, jeżeli uchybienie trwało mimo ogłoszenia wyroku stwierdzającego zarzucane uchy-

bienie, wydania orzeczenia prejudycjalnego lub istnienia utrwalonego orzecznictwa Trybunału w danej dziedzinie, z których wynika bezprawny charakter omawianego postępowania (ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 214 i przywołane tam orzecznictwo).

121 W danym przypadku sąd krajowy w celu ustalenia, czy naruszenie art. 43 WE przez dane państwo członkowskie było wystarczająco istotne, 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 powołanego powyżej wyroku z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie *Komisja przeciwko Francji*. W istocie do czasu wydania ww. wyroku w sprawie *Lankhorst-Hohorst* problem podniesiony w obecnym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie był jeszcze rozpatrywany w orzecznictwie Trybunału.

122 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 (ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 218 i przywołane tam orzecznictwo).

123 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 być tak skonstruowane, by w praktyce czynić otrzymanie odszkodowania niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 219 i przywołane tam orzecznictwo).

124 Należy wskazać, że w celu ustalenia szkody sąd krajowy może zbadać, czy osoba poszkodowana zachowała należyta staranność, by uniknąć szkody lub ograniczyć jej rozmiary, w szczególności, czy we właściwym czasie wykorzystała wszystkie dostępne im środki prawne (ww. wyrok w sprawach połączonych Brasserie du Pêcheur i Factortame, pkt 84).

125 W tym względzie Trybunał wskazał w pkt 106 ww. wyroku w sprawie Metallgesellschaft i in. w odniesieniu do przepisów podatkowych, które nie zezwalały będącym rezydentami spółkom zależnym spółek dominujących niebędących rezydentami na skorzystanie z systemu opodatkowania grupy, że wykonywanie praw przyznanych jednostkom przez bezpośrednio skuteczne postanowienia prawa wspólnotowego byłoby niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, jeśli ich żądania zwrotu lub odszkodowania oparte na naruszeniu rzeczonych postanowień nie były uwzględniane lub były uwzględniane tylko w części jedynie na tej podstawie, że jednostki nie wystąpiły z wnioskiem o objęcie systemem opodatkowania, na które prawo krajowe im nie zezwalało, w celu zaskarżenia decyzji odmownej organów podatkowych w przewidzianym trybie, powołując się na pierwszeństwo i bezpośredni skutek prawa wspólnotowego.

126 Podobnie stosowanie postanowień dotyczących swobody działalności gospodarczej byłoby niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, gdyby żądania zwrotu lub odszkodowania oparte na naruszeniu rzeczonych postanowień nie były uwzględniane lub były uwzględniane tylko w części jedynie na tej podstawie, że dane spółki nie wystąpiły

do organów podatkowych z wnioskiem o zezwolenie na zapłatę odsetek od pożyczki spółce powiązanej niebędącej rezydentem, w taki sposób, by odsetki te nie były kwalifikowane jako wypłacone zyski, podczas gdy w danych okolicznościach przepisy krajowe oraz w odpowiednich przypadkach właściwe postanowienia UOUPO, przewidywały taką kwalifikację.

127 Do sądu krajowego należy ustalenie, czy, w przypadku gdy okaże się, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, ewentualnie w związku z właściwymi postanowieniami UOUPO, nie spełniały przesłanek wymienionych w pkt 92 niniejszego wyroku i stanowiły zatem ograniczenie swobody działalności gospodarczej, zakazane w art. 43 WE, stosowanie tych przepisów w każdym przypadku prowadziłoby do nieuwzględnienia żądań skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym przez organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa.

128 Na pytania od piątego do dziesiątego należy zatem odpowiedzieć w następujący sposób:

— Wobec braku uregulowania wspólnotowego wewnętrzny porządek prawny każdego z państw członkowskich powinien określać sądy właściwe oraz zasady proceduralne dotyczące wnoszenia skarg mających na celu zapewnienie ochrony praw, które podmioty prawa wywodzą z prawa wspólnotowego, w tym rodzaje żądań 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

członkowskemu, jest ono zobowiązane do naprawienia szkód wyrządzonych jednostkom, gdy spełnione są przesłanki wymienione w pkt 51 ww. wyroku w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, co nie wyklucza, że na gruncie prawa krajowego odpowiedzialność państwa może być uzależniona od mniej restrykcyjnych przesłanek.

- Jeśli okaże się, że przepisy państwa członkowskiego stanowią ograniczenie swobody działalności gospodarczej zakazane w art. 43 WE, sąd krajowy może w celu ustalenia szkody zbadać, czy osoby poszkodowane zachowały należytą staranność, aby uniknąć szkody lub ograniczyć poniesioną szkodę oraz czy w szczególności wykorzystywały we właściwym czasie wszystkie dostępne im środki prawne. Jednak w celu zapobieżenia temu, by wykonywanie praw, które art. 43 WE przyznaje jednostkom, było niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, sąd krajowy może zbadać, czy stosowanie tych przepisów, ewentualnie w związku z właściwymi postanowieniami UOUPO, w każdym przypadku prowadziłyby do nieuwzględnienia żądań skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym przez organy podatkowe danego państwa członkowskiego.

W przedmiocie wniosku o ograniczenie skutków niniejszego wyroku w czasie

- ¹²⁹ 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. Rząd Zjednoczonego Królestwa ocenia, że koszty związane z niekorzystną dla niego wykładnią prawa wspólnotowego wyniosłyby 300 milionów euro.

130 Należy stwierdzić, że w rozpatrywanym przypadku rząd Zjednoczonego Królestwa nie wskazał, na jakiej podstawie dokonał oszacowania skutków finansowych niniejszego wyroku ani czy kwota ta dotyczy wyłącznie skutków finansowych związanych ze sprawą będącą przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, czy także skutków wynikających z niniejszego wyroku w innych przypadkach.

131 Ponadto kwota przedstawiona przez ten rząd została oparta na założeniu, że odpowiedzi udzielone przez Trybunał prowadziłyby do tego, że żądania skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym zostałyby uwzględnione w całości, a jest to okoliczność, której ustalenie należy do sądu krajowego.

132 W tych warunkach Trybunał nie dysponuje wystarczającymi informacjami, by zbadać wniosek rządu Zjednoczonego Królestwa.

133 W związku z powyższym należy stwierdzić, iż brak jest podstaw, by ograniczyć skutki niniejszego wyroku w czasie.

W przedmiocie kosztów

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

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

- 1) Artykuł 43 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, które ograniczają możliwość odliczenia do celów podatkowych przez spółkę będącą rezydentem odsetek zapłaconych od pożyczki otrzymanej od spółki bezpośrednio lub pośrednio dominującej, mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, kontrolowanej przez taką spółkę dominującą, nie poddając jednocześnie takiemu ograniczeniu spółki będącej rezydentem, która otrzymała pożyczkę od spółki również będącej rezydentem, chyba że, po pierwsze, przepisy te opierają się na badaniu elementów obiektywnych i możliwych do zweryfikowania, które umożliwiają stwierdzenie istnienia czysto sztucznej struktury służącej wyłącznie do celów podatkowych, przewidując możliwość przedstawienia przez podatnika, w razie potrzeby oraz nie podlegając nadmiernym ograniczeniom administracyjnym, dowodów dotyczących względów handlowych, które leżały u podstaw danej transakcji, oraz po drugie, przepisy te w przypadku stwierdzenia istnienia takiej struktury kwalifikują odsetki jako wypłacone zyski jedynie w takim zakresie, w jakim przewyższają one odsetki, które zostałyby ustalone w warunkach pełnej konkurencji.

- 2) Przepisy państwa członkowskiego, takie jak te, o których mowa w pytaniu pierwszym, nie są objęte zakresem art. 43 WE, jeśli znajdują one zastosowanie do sytuacji, gdy spółka będąca rezydentem otrzymuje pożyczkę od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim, która nie kontroluje spółki będącej pożyczkobiorcą i gdy obie te spółki są kontrolowane, bezpośrednio lub pośrednio, przez wspólną spółkę powiązaną, która ma siedzibę w państwie trzecim.

- 3) Wobec braku uregulowania wspólnotowego wewnętrzny porządek prawny każdego z państw członkowskich powinien określać sądy właściwe oraz

zasady proceduralne dotyczące wnoszenia skarg mających na celu zapewnienie ochrony praw, które podmioty prawa wywodzą z prawa wspólnotowego, w tym rodzaje żądań 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, jest ono zobowiązane do naprawienia szkód wyrządzonych jednostkom, gdy spełnione są przesłanki wymienione w pkt 51 wyroku z dnia 5 marca 1996 r. w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, co nie wyklucza, że na gruncie prawa krajowego odpowiedzialność państwa może być uzależniona od mniej restrykcyjnych przesłanek.

Jeśli okaże się, że przepisy państwa członkowskiego stanowią ograniczenie swobody działalności gospodarczej zakazane w art. 43 WE, sąd krajowy może w celu ustalenia szkody zbadać, czy osoby poszkodowane zachowały należytą staranność, by uniknąć szkody lub ograniczyć jej rozmiary, oraz czy w szczególności wykorzystały we właściwym czasie wszystkie dostępne im środki prawne. Jednak w celu zapobieżenia temu, by wykonywanie praw, które art. 43 WE przyznaje jednostkom, było niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, sąd krajowy może zbadać, czy stosowanie tych przepisów, ewentualnie w związku z właściwymi postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w każdym przypadku prowadziły do nieuwzględnienia żądań skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym przez organy podatkowe danego państwa członkowskiego.

Podpisy