



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
NIILA JÄÄSKINENA
przedstawiona w dniu 19 lipca 2012 r.¹

Sprawa C-35/11

**Test Claimants in the FII Group Litigation
przeciwko
Commissioners of Inland Revenue
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez High Court of Justice
(England and Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo)]

Artykuł 49 TFUE i art. 63 TFUE — Podatek dochodowy od osób prawnych — Wyrok w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation — Równe traktowanie dywidend krajowych oraz dywidend zagranicznych — Stawki podatkowe, które należy uwzględnić w celu rozstrzygnięcia, czy poziomy opodatkowania dywidend ze źródeł krajowych i zagranicznych są równe — Stawki ustawowe czy efektywne — Swobodny przepływ kapitału — Przepisy krajowe znajdujące zastosowanie bez względu na ilość udziałów — Odprowadzanie podatku pośredniego — Podatek niezapłacony przez spółkę wypłacającą dywidendę — Podatek niesłusznie pobrany — Roszczenie o zwrot czy roszczenie odszkodowawcze — Dywidendy otrzymane od spółek z państw trzecich — Spółki zależne, na które spółka otrzymująca wywiera decydujący wpływ — Stosowanie art. 63 TFUE

Spis treści

I	– Wprowadzenie	2
II	– Okoliczności powstania niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym	3
III	– W przedmiocie kontekstu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym	6
IV	– W przedmiocie pytania pierwszego	7
	A – Pytanie oraz otrzymane uwagi.....	7
	B – Analiza	8
	a) Wprowadzenie	8

¹ — Język oryginału: angielski.

b) Obowiązek udzielenia ulgi odpowiadającej stawce ustawowej państwa będącego źródłem dochodu	10
c) Zarówno stawka efektywna, jak i nominalna.....	11
d) Stawka ustawowa	13
e) Występowanie ograniczenia i jego uzasadnienie	13
f) Konkluzja	16
V – W przedmiocie pytania drugiego	16
A – Pytanie oraz otrzymane uwagi.....	16
B – Analiza	17
VI – W przedmiocie pytania trzeciego	19
A – Pytanie i uzyskane uwagi	19
B – Analiza	20
VII – W przedmiocie pytania czwartego	21
A – Pytanie i uzyskane uwagi	21
B – Analiza	22
VIII – W przedmiocie pytania piątego	25
A – Pytanie i uzyskane uwagi	25
B – Analiza	25
IX – Wnioski	26

I – Wprowadzenie

1. W dniu 12 grudnia 2006 r. Trybunał wydał orzeczenie w trybie prejudycjalnym w sprawie C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (zwane dalej „pierwszym wyrokiem w sprawie FII”) ², w którym między innymi udzielił odpowiedzi na pytanie ³, czy przepisy Zjednoczonego Królestwa dotyczące podatku od osób prawnych, które traktowały dywidendy z tytułu udziałów odmiennie w zależności od tego, czy zostały wypłacone przez spółki posiadające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, czy też przez spółki nieposiadające siedziby w tym państwie, są zgodne z określonymi przepisami prawa UE.

2 — Zb.Orz. s. I-11753. Z uwagi na to, że niniejsza sprawa powstała na gruncie pierwszej sprawy FII, zakładam, że odbiorca zapoznał się już zarówno z opinią rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda, jak i z owym wyrokiem.

3 — Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym obejmował dwa obszary tematyczne i składał się łącznie z dziewięciu pytań. Pierwszych pięć pytań dotyczyło brytyjskiego prawa materialnego w zakresie przepisów podatkowych. Ostatnie cztery pytania dotyczyły środków zaradczych oraz kwestii przepisów przejściowych.

2. Postępowanie przed sądem krajowym toczy się nadal przed Chancery Division of the High Court of Justice of England and Wales (zwanym dalej „High Court”), który postanowił ponownie zawiesić postępowanie i skierować pięć kolejnych pytań do Trybunału celem uzyskania orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Niektóre z nich wymagają rozwinięcia odpowiedzi udzielonych przez Trybunał w pierwszym wyroku w sprawie FII, natomiast inne wymagają wskazówek w zakresie nowych zagadnień powstałych w postępowaniu przed sądem krajowym.

3. Zmniejszenie podwójnego opodatkowania osób prawnych (tj. opodatkowania dwa razy tego samego dochodu u dwóch różnych podatników) leży w obszarze o doniosłym znaczeniu gospodarczym dla działalności transgranicznej oraz o istotnym znaczeniu dla wielu spółek w UE. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym uwydatnia problemy powstające w wyniku wzajemnego oddziaływania prawa rynku wewnętrznego z krajowym i międzynarodowym prawem podatkowym, co stanowi zagadnienie budzące pewne kontrowersje⁴.

II – Okoliczności powstania niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

4. Sedno sporu przedstawia się następująco. Głównym celem i skutkiem ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa obowiązującego w omawianym okresie (1973–1999)⁵ miało być zapewnienie ulgi dla udziałowców służącej zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym. Zastosowanie znalazły dwa odmienne systemy: dywidendy krajowe podlegały metodzie zwolnienia, natomiast dywidendy zagraniczne podlegały metodzie zaliczenia (lub ulgi) podatkowej. Zgodnie z metodą zwolnienia spółki będące rezydentami, które otrzymały dywidendy od innych spółek będących rezydentami, były po prostu zwolnione z płacenia podatku od dywidend zgodnie z założeniem, że podatek od osób prawnych został już pobrany od spółki, która je wypłaciła. Jednakże zgodnie z metodą zaliczenia dywidendy wypłacone przez spółki niebędące rezydentami, tj. dywidendy zagraniczne, wiązały się wyłącznie z ulgą podatkową po stronie spółki w Zjednoczonym Królestwie, która je otrzymała⁶.

5. Postępowanie przed sądem krajowym oparte jest na sporze prawnym pomiędzy Test Claimants in the Franked Investment Income (FII) Group Litigation (zwaną dalej „Test Claimants”) a Commissioners of Inland Revenue i Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (zwanymi dalej łącznie „HMRC”).

6. Przy udzielaniu odpowiedzi na pierwsze z dziewięciu pytań przedłożonych w pierwszej sprawie FII Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że obecne art. 49 TFUE i art. 63 TFUE⁷ nie sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które zwalniają od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy otrzymane przez spółkę będącą rezydentem od innej spółki będącej rezydentem, a przewidują opodatkowanie tym podatkiem dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem

4 — Zwięzły przegląd opodatkowania bezpośredniego oparty na ograniczeniach podstawowych wolności przedstawiony został przez V. Metzler, *The relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, in Lang, M. et al. (eds.), *Introduction to European Tax law on Direct taxation*, Linde, Wien 2008, s. 35. W przedmiocie sporu w ogólności zob. np. S. Kingston, *A light in the darkness: recent developments in the ECJ’s direct tax jurisprudence*, *Common Market Law Review*, 2007 r., 1321–1359, M. Graetz, A. Warren, *Dividend Taxation in Europe: When the ECJ makes tax policy*, *Common Market Law Review*, 2007, s. 1577–1623; J. Snell, *Non-discriminatory Tax Obstacles in Community Law*, *International and Comparative Law Quarterly*, 2007, s. 339.

5 — Pierwotny system zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych (zwanego dalej „ACT”) funkcjonuje od 1973 r., został zmieniony z dniem 1 lipca 1994 r. wraz z wprowadzeniem kwalifikacji „foreign income dividend” (dywidendy od dochodów zagranicznych, zwanej dalej „FID”). W celu uzyskania bardziej szczegółowego opisu ustawodawstwa krajowego i procedury krajowej, zob. pierwszy wyrok w sprawie FII, pkt 6–30, i opinia rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda, pkt 2–22.

6 — Ulga została przyznana z tytułu jakiegokolwiek podatku potrącanego u źródła od dywidend oraz, pod pewnymi warunkami, z tytułu podatku zapłaconego przez spółki niebędące rezydentami od swoich dochodów w państwie ich siedziby.

7 — Dla jasności w tekście zastosowano odesłania do traktatu FUE.

od spółki niebędącej rezydentem (i w której spółka będąca rezydentem posiada co najmniej 10% praw głosu), przyznając jednocześnie w tym ostatnim przypadku ulgę podatkową z tytułu rzeczywiście zapłaconego podatku przez spółkę dokonującą wypłat w państwie członkowskim jej siedziby⁸. Jednakże było to obwarowane następującym warunkiem:

„stawka podatkowa dotycząca dywidend zagranicznych nie jest wyższa od stawki podatkowej stosowanej do dywidend krajowych oraz o ile ulga podatkowa jest co najmniej równa kwocie zapłaconej w państwie członkowskim spółki dokonującej wypłat, a nie wyższa od kwoty opodatkowania stosowanej w państwie członkowskim spółki otrzymującej wypłaty”⁹.

7. Stwierdzenie powyższe stanowi fundament wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie. Trybunał dodał bowiem w pkt 56 wydanego przez siebie wyroku, co następuje:

„To do sądu krajowego należy zbadanie, czy stawka podatkowa jest taka sama oraz czy odmienny stopień opodatkowania występuje jedynie w określonych przypadkach, z uwagi na zmianę podstawy opodatkowania na skutek pewnych ulg o wyjątkowym charakterze”.

8. Podejście to, akceptujące co do zasady jednoczesne stosowanie dwóch różnych systemów do dochodów z tytułu dywidend krajowych i zagranicznych, stosowane było do tej pory w sprawach takich jak *Haribo Lakritzen Hans Riegel* i *Österreichische Salinen* oraz *Accor*¹⁰, które dotyczyły zmniejszenia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dochodu z tytułu dywidend zagranicznych w kontekście podatku dochodowego od osób prawnych.

9. Po przeanalizowaniu pierwszego wyroku w sprawie FII High Court postanowił zawiesić ponownie postępowanie przed sądem krajowym i postanowieniem z dnia 15 grudnia 2010 r. skierować następujących pięć pytań do Trybunału w celu uzyskania orzeczenia w trybie prejudycjalnym¹¹:

- „1. Czy odniesienia do »stawek podatkowych« i »odmiennych stopni opodatkowania«, o których mowa w pkt 56 [pierwszego wyroku w sprawie FII]:
 - a) odnoszą się wyłącznie do ustawowych lub nominalnych stawek podatkowych; czy
 - b) odnoszą się do efektywnych stawek podatku zapłaconego, jak również ustawowych lub nominalnych stawek podatku; czy też
 - c) przywołane wyrażenia posiadają jakieś inne znaczenie, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej, jakie?

8 — Punkt 73 pierwszego wyroku w sprawie FII.

9 — Punkt 73 pierwszego wyroku w sprawie FII; zob. też pkt 57 pierwszego wyroku w sprawie FII. Wydaje się, że ustęp ten zawiera lapsus linguae: wyrok mówi o „staw[ce] podatkowej stosowanej do dywidend krajowych”. Niemniej jednak High Court zauważa w swoim wyroku, że dywidendy krajowe są zwolnione z podatku. Obecność tego błędu w pierwszym wyroku w sprawie FII wyklucza moim zdaniem wykładnię literalną owego wyroku.

10 — Wyroki: z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawach połączonych C-436/08 i C-437/08, Zb.Orz. s. I-305, pkt 86; z dnia 15 września 2011 r. C-310/09, Zb.Orz. s. I-8115, pkt 44.

11 — Dla jasności pragnę dodać, że pierwotne postanowienie High Court z dnia 27 listopada 2008 r. w przedmiocie skierowania drugiego wniosku do Trybunału zawierało jedynie pytania 2, 3 i 5 [zob. (2008) EWHC 2893 (Ch)]. Od decyzji tej odwołano się częściowo, a Court of Appeal swoim wyrokiem z dnia 23 lutego 2010 r. [zob. (2010) EWCA Civ 103] dodał pytanie 1, natomiast Supreme Court w ramach kolejnego odwołania postanowieniem z dnia 8 listopada 2010 r. dodał pytanie 4. Pytania zawarte we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zostały ustalone w pełni w wyżej wymienionym postanowieniu z dnia 15 grudnia 2010 r. przez High Court. Pytania przedłożone w niniejszej sprawie przeszły przez wnikliwe postępowanie krajowe i odzwierciedlają staranne i szczegółowe rozważania dotyczące kwestii, w których sąd krajowy zwraca się o pomoc do Trybunału.

2. Czy odpowiedź udzielona przez Trybunał w przedmiocie pytań drugiego i czwartego pierwszego wniosku w [pierwszej sprawie FII] byłaby odmienna, jeśli:
 - a) zagraniczny podatek dochodowy od osób prawnych nie zostałby zapłacony (lub nie zostałby zapłacony w całości) przez spółkę niebędącą rezydentem wypłacającą dywidendę spółce będącej rezydentem, ale dywidenda ta została wypłacona z dochodów obejmujących dywidendy wypłacone przez jej bezpośrednią lub pośrednią spółkę zależną posiadającą siedzibę w państwie członkowskim i które zostały wypłacone z dochodów, od których został odprowadzony podatek w tym państwie; lub
 - b) zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych (zwany dalej »ACT«) nie zostałby zapłacony przez spółkę będącą rezydentem, która otrzymuje dywidendę od spółki niebędącej rezydentem, ale byłby zapłacony przez jej bezpośrednią lub pośrednią spółkę dominującą będącą rezydentem z chwilą dalszej wypłaty dochodów spółki otrzymującej, które bezpośrednio lub pośrednio obejmują dywidendę?
 3. W okolicznościach podanych w pytaniu drugim lit. b) powyżej, czy spółce płacącej ACT przysługuje roszczenie o zwrot podatku pobranego bezprawnie (sprawa San Giorgio)¹², czy też jedynie roszczenie o odszkodowanie (sprawy połączone Brasserie du Pêcheur i Factortame¹³)?
 4. Jeśli krajowe przepisy prawne będące przedmiotem sporu nie znajdują zastosowania wyłącznie do sytuacji, w których spółka dominująca wywiera decydujący wpływ na spółkę wypłacającą dywidendę, czy spółka będąca rezydentem może powoływać się na art. 63 TFUE (poprzednio art. 56 WE) odnośnie do dywidend otrzymanych od spółki zależnej, na którą wywiera rozstrzygający wpływ i która posiada siedzibę w państwie trzecim?
 5. Czy odpowiedź udzielona przez Trybunał w przedmiocie pytania trzeciego [pierwszego wniosku w sprawie FII] znajduje zastosowanie również w sytuacji, gdy spółki zależne niebędące rezydentami, na rzecz których nie można dokonać przeniesienia, nie podlegają podatkowi w państwie członkowskim spółki dominującej?”.
10. Uwagi pisemne zostały przedstawione przez Test Claimants, rządy Zjednoczonego Królestwa, Niemiec (w przedmiocie pytań pierwszego i czwartego), Francji (w przedmiocie pytań pierwszego i czwartego), Irlandii (w przedmiocie pytania pierwszego), Niderlandów (w przedmiocie pytania czwartego), jak również przez Komisję Europejską. W dniu 7 lutego 2012 r. odbyła się rozprawa. Stawili się na niej Test Claimants, rządy Zjednoczonego Królestwa, Niemiec, Irlandii oraz Komisja Europejska.

12 — Wyrok z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82, Rec. s. 3595.

13 — Wyrok z dnia 5 marca 1996 r. w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93, Rec. s. I-1029.

III – W przedmiocie kontekstu wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

11. Następujący wykres ma na celu wyjaśnienie struktur korporacyjnych leżących u podstaw pytań prejudycjalnych:

ZJEDNOCZONE KRÓLESTWO	
A	
B	
C	
D	F
E	G
pozostałe państwa Unii Europejskiej:	państwa nieczłonkowskie (państwa trzecie)

12. Wykres przedstawia trzy grupy państw: Zjednoczone Królestwo, pozostałe państwa członkowskie Unii Europejskiej oraz państwa nieczłonkowskie (państwa trzecie). Obejmuje siedem spółek w porządku hierarchicznym oznaczone literami od A do F. Spółka A jest nadrzędną spółką dominującą będącą rezydentem w Zjednoczonym Królestwie. Spółki B i C to spółki zależne spółki A będące rezydentami w Zjednoczonym Królestwie. Spółki D i E to spółki zależne spółki C będące rezydentami w innym państwie członkowskim. Spółki F i G są spółkami zależnymi spółki C w państwie nieczłonkowskim¹⁴.

13. Pytanie pierwsze dotyczy porównania pomiędzy pojęciami „stawek podatkowych” a „odmiennymi stopniami opodatkowania”. Dotyczy porównania pomiędzy opodatkowaniem dywidend mających swoje źródło w Zjednoczonym Królestwie (spółki B lub C) a dywidendami posiadającymi źródło w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej (spółka D) i państwach nieczłonkowskich (spółka F).

14. Pytania drugie lit. a) i drugie lit. b) niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym stanowią kontynuację w zakresie odpowiedzi Trybunału na pytania drugie i czwarte pierwszego wyroku w sprawie FII. Dotyczą one sytuacji, w której spółka D będąca rezydentem w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej wypłaca dywidendę swojej spółce dominującej C będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie.

15. W tym względzie pierwszy wyrok w sprawie FII oparty był na dwóch założeniach. Po pierwsze, że spółka D zapłaciła podatek od osób prawnych w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę. Po drugie, że spółka C odprowadziła podatek od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie w formie ACT.

16. Opierając się na powyższych ustaleniach, pytanie drugie lit. a) zmierza do wyjaśnienia, czy odpowiedzi Trybunału byłyby inne, gdyby spółka D wypłacająca dywidendę sama nie zapłaciłaby – w całości lub w części – podatku dochodowego od osób prawnych w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę, ale podatek zostałby odprowadzony przez spółkę E, znajdującą się na niższym poziomie w hierarchii, w tym samym lub w innym państwie członkowskim.

17. W pytaniu drugim lit. b) sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy istotne byłoby, gdyby spółka C sama nie odprowadziła w Zjednoczonym Królestwie podatku dochodowego od osób prawnych w formie ACT, ale podatek ten zostałby odprowadzony „na wyższym szczeblu” w łańcuchu korporacyjnym (przez spółkę B lub A) w wyniku wyboru systemu opodatkowania grupowego („Group Income Election”).

14 — W pewnych międzynarodowych sytuacjach podatkowych spółki C, D i F mogą działać jako tzw. „water’s edge company”, które stosowane są do kanału dystrybucji z i do innych spółek w grupie.

18. Pytanie trzecie dotyczy zagadnienia, czy ACT odprowadzony przez A lub B w Zjednoczonym Królestwie może zostać odzyskany w drodze roszczenia o zwrot podatku pobranego bezprawnie lub roszczenia o odszkodowanie z tytułu naruszenia prawa UE.

19. Pytanie czwarte dotyczy dywidend wypłacanych z państw trzecich na rzecz struktury korporacyjnej w Zjednoczonym Królestwie. Zasadniczo dotyczy zastosowania art. 63 TFUE w sytuacji, w której spółka F posiadająca siedzibę w państwie trzecim wypłaca dywidendy spółce C posiadającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie i gdy C może wywierać decydujący wpływ na F.

20. Wreszcie pytanie piąte dotyczy spółek D i F oraz kwestii, czy ACT odprowadzony przez spółki A, B lub C w Zjednoczonym Królestwie mógłby zostać przekazany na ich rzecz w sytuacji, w której spółki D i F nie podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie.

IV – W przedmiocie pytania pierwszego

A – Pytanie oraz otrzymane uwagi

21. Poprzez pytanie pierwsze High Court zmierza do wyjaśnienia znaczenia „stawek podatkowych” i „odmiennych stopni opodatkowania” wspomnianych w pkt 56 pierwszego wyroku w sprawie FII.

22. W ramach postępowania prowadzonego do wydania pierwszego wyroku w sprawie FII do Trybunału zwrócono się z pytaniem, czy art. 49 TFUE i 63 TFUE sprzeciwiają się temu, aby państwo członkowskie stosowało przepisy, które zwalniają z podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy otrzymane przez spółkę będącą rezydentem od innych spółek będących rezydentami i które jednocześnie przewidują opodatkowanie dywidend od spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich (po udzieleniu ulgi służącej zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu obejmującej podatki pobierane u źródła, które należy zapłacić od tej dywidendy i pod pewnymi warunkami obejmującej podstawowy podatek od dochodów zapłacony przez spółki niebędące rezydentami w państwie ich siedziby).

23. Kiedy sprawa powróciła do High Court, strony były podzielone co do prawidłowej wykładni pierwszego wyroku w sprawie FII, a w szczególności jego pkt 54–56.

24. Test Claimants podnosili, że zadaniem sądu krajowego, o którym mowa w pkt 56 pierwszego wyroku w sprawie FII¹⁵, było zbadanie, czy zwolnienie wypłacanych dochodów krajowych mogło skutkować niższym efektywnym obciążeniem podatkowym niż następujące po przyznaniu pośredniej ulgi podatkowej dotyczącej wypłacanych dochodów zagranicznych. Przedstawili oni High Court ekspertyzę, zgodnie z którą w większości przypadków efektywny stopień opodatkowania dochodów spółek będących rezydentami był niższy niż stawka ustawowa. W związku z powyższym nie miało to miejsca jedynie w „okolicznościach raczej wyjątkowych”, jak podnosił rząd Zjednoczonego Królestwa w wyroku w sprawie FII¹⁶. Stwierdzenie to nie zostało jako takie zakwestionowane przez HMRC. Zajęli oni raczej stanowisko, zgodnie z którym sąd krajowy miał jedynie zweryfikować, czy odmienne ustawowe stawki opodatkowania miały miejsce jedynie w okolicznościach wyjątkowych, a nie badać efektywne stopnie opodatkowania.

25. High Court przychylił się do wykładni wyroku dokonanej przez Test Claimants. Przy odwołaniu Court of Appeal nie był zgodny w przedmiotowej kwestii. Dwóch sędziów przychyliło się do stanowiska HMRC, natomiast trzeci z sędziów zgodził się z ustaleniami High Court. Z uwagi na brak zgodności składu sędziowskiego Court of Appeal postanowił ponownie wystąpić do Trybunału z wnioskiem

¹⁵ — Punkt 56 ww. w pkt 7 niniejszej opinii pierwszego wyroku w sprawie FII.

¹⁶ — Punkt 55.

o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni, jaką należy zastosować do odpowiednich punktów wydanego przez niego pierwszego wyroku w sprawie FII. Od postanowienia tego odwołano się do Supreme Court, który skierował sprawę ponownie do High Court celem złożenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

26. W swoich uwagach przed Trybunałem rządy Niemiec, Irlandii i Zjednoczonego Królestwa proponują, aby odwołania do „stawek podatkowych” oraz „odmiennych stopni opodatkowania” w pkt 56 pierwszego wyroku w sprawie FII odnosiły się wyłącznie do ustawowych lub nominalnych stawek podatkowych. Test Claimants sugerują, że niniejsze wyrażenia odnoszą się do efektywnych stawek podatku zapłaconego, jak również ustawowych bądź nominalnych stawek podatkowych¹⁷. Komisja sugeruje, że państwo członkowskie jest zobowiązane do obliczenia ulgi podatkowej w oparciu o wartość nominalną podatku znajdującego zastosowanie w państwie, w którym znajduje się źródło dochodów.

B – Analiza

a) Wprowadzenie

27. Warto w skrócie przypomnieć odmienne podejścia przyjęte przez rzecznika generalnego oraz Trybunał w sprawie FII.

28. Rzecznik generalny L.A. Geelhoed uznał w pierwszej sprawie FII, że zastosowanie dwóch różnych systemów wyeliminowania podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym co do zasady mogło być zgodne z traktatem. Niemniej jednak po dokonaniu szczegółowej analizy doszedł do wniosku, że zastosowanie dwóch systemów – jednego do dywidend krajowych, a drugiego do zagranicznych – miało charakter niewątpliwie dyskryminacyjny i niezgodny z traktatem.

29. Rzecznik generalny podnosił, że miało to miejsce, ponieważ „stosowanie przez [Zjednoczone Królestwo] systemu ulgi podatkowej w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania dywidend zagranicznych w wymiarze ekonomicznym może w pewnych przypadkach mieć mniej korzystne skutki niż czysty system zwolnienia stosowany do dywidend krajowych. Podczas gdy zgodnie z systemem zwolnienia korzyści wynikające ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych oraz ulgi mogą zostać przekazane na rzecz spółki dominującej otrzymującej te dywidendy, to przy systemie ulgi podatkowej korzyści te nie mogą zostać przekazane, ponieważ podatek obciążający dywidendy jest dopełniany do wysokości podstawowej stawki podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie. W takich przypadkach skutek tego mógłby być postrzegany jako stosowanie [przez Zjednoczone Królestwo] innej (niższej) stawki podatku do dywidend krajowych niż do dywidend zagranicznych”¹⁸.

17 — Jest to zasadniczo również stanowisko rządu francuskiego, który jednak wyciąga odmienne wnioski z tego stanowiska, zob. przypis 36 poniżej.

18 — Punkt 50 tej opinii.

30. W tym miejscu należy poczynić dwie uwagi. Po pierwsze, celem zastosowania systemu zaliczania do dywidend zagranicznych jest oczywiście uzyskanie skutku opisanego przez rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda, innymi słowy, wyeliminowanie w systemie podatkowym państwa siedziby skutku w postaci niższej efektywnej stawki podatkowej w państwie, w którym znajduje się źródło dochodów. Osiąga się to przez opodatkowanie różnicy pomiędzy stawką efektywną w państwie, w którym znajduje się źródło dochodów, a stawką¹⁹ znajdującą zastosowanie do dywidend zagranicznych w państwie siedziby w tym drugim państwie.

31. Po drugie, wydaje się, że opinia sugeruje, że rzecznik generalny L.A. Geelhoed nie zaprzeczył Zjednoczonemu Królestwu i Komisji w zakresie, w którym podnoszono, że oba systemy prowadzą do tego, iż podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym zostanie wyeliminowane²⁰.

32. Niemniej jednak Trybunał skonkludował w pierwszym wyroku w sprawie FII, że zastosowanie dwóch różnych systemów celem wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend krajowych i zagranicznych mogło być zgodne z traktatem, pod warunkiem spełnienia pewnych przesłanek²¹. Obecnie do Trybunału wniesiono o wyjaśnienie tego orzeczenia.

33. Moim zdaniem propozycja rzecznika generalnego odpowiadałaby w większym stopniu orzecznictwu Trybunału dotyczącego ograniczeń podstawowych wolności wynikających z opodatkowania bezpośredniego. Najwyraźniej jednocześnie zastosowanie dwóch różnych metod mających na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym do dywidend krajowych i dywidend zagranicznych niewątpliwie odbiega od neutralności w stosunku do eksportu kapitału²². Obie metody mają na celu różne skutki odnośnie do możliwości przeniesienia na udziałowca zwolnień i korzyści z tytułu podatku od osób prawnych. Metoda zaliczenia ma na celu wykluczenie takiego przejścia, natomiast metoda zwolnienia dąży do owego przejścia, pod warunkiem że nie istnieje żadne opodatkowanie uzupełniające mające na celu dopełnienie opodatkowania wypłaconych dywidend do stawek ustawowych²³.

34. Co więcej, skoro brak neutralności tworzą zasady znajdujące zastosowanie w państwie członkowskim siedziby udziałowca, nie stanowi on jako taki bezpośredniego skutku różnic w zakresie ustawodawstw podatkowych różnych państw członkowskich²⁴.

19 — High Court zauważa w swoim wyroku z dnia 27 listopada 2008 r. (ww. w przypisie 11, pkt 51 wyroku), że spółka dominująca Zjednoczonego Królestwa niekoniecznie zobowiązana będzie zapłacić podatek dochodowy od osób prawnych od swoich dywidend zagranicznych po stawce ustawowej, ponieważ może również posiadać własne ulgi znajdujące zastosowanie do niej. Innymi słowy, stawka efektywna od dywidend zagranicznych może również być niższa niż stawka ustawowa, a łączny podatek obciążający [dywidendy] nie „zawsze” będzie dopełniany do wysokości podstawowej stawki podatku w Zjednoczonym Królestwie, jak twierdził rzecznik generalny L.A. Geelhoed w swojej opinii (pkt 50 ww. opinii).

20 — Zobacz pkt 48 w związku z pkt 51 opinii.

21 — Punkt 56 ww. w pkt 7 niniejszej opinii pierwszego wyroku w sprawie FII.

22 — Neutralność w stosunku do eksportu kapitału można scharakteryzować jako sytuację „w której inwestorzy podlegają temu samemu stopniowi opodatkowania od zysków kapitałowych bez względu na państwo, w którym zysk został wygenerowany” [tłumaczenie nieoficjalne]. Natomiast neutralność w stosunku do importu kapitału odnosi się do sytuacji „w której inwestycja w kraju podlegają temu samemu stopniowi opodatkowania bez względu na to, czy zostały poczynione przez inwestora krajowego, czy też zagranicznego” [tłumaczenie nieoficjalne]. Metoda zaliczenia ilustruje tę pierwszą zasadę, natomiast metoda zwolnienia tę drugą. Zobacz B. Larking, *IBFD International Tax Glossary*, 5th ed., Amsterdam, IBFD 2005.

23 — W ten sposób odczytuję zasadę leżącą u podstaw np. wyroków: z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071; z dnia 18 września 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, Rec. s. I-9409; z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. s. I-7063; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477; z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837; z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995.

24 — Zobacz opinie rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda: w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r.), Zb.Orz. s. I-11673, pkt 31–54; ww. w pierwszej sprawie FII, pkt 38; a także wyrok z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 Kerckhaert i Morres, Zb.Orz. s. I-10967, pkt. 20, 22; opinia rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda, pkt 31.

35. Niemniej jednak po powyższym stwierdzeniu podejście przyjęte przez Trybunał w pierwszym wyroku w sprawie FII zostało zastosowane w kolejnych sprawach²⁵. Z uwagi na powyższe oraz z przyczyn pewności prawnej nie sugeruję, aby Trybunał odbiegł od powyższej linii orzeczniczej, na którą z pewnością powoływały się sądy, przedsiębiorstwa oraz administracje podatkowe w państwach członkowskich. Niemniej jednak ta linia orzecznicza nie może zostać podtrzymana, o ile Trybunał nie przyjmie, że zastosowanie wyżej opisanego mieszanego systemu asymetrycznego prowadzi do mniej korzystnego traktowania dywidend zagranicznych. Wynika to z różnic w możliwościach przeniesienia na udziałowca ulg podatkowych znajdujących zastosowanie do zysków przedsiębiorstwa²⁶.

36. Niemniej jednak gdyby Trybunał postanowił rozpatrzyć ponownie to stosunkowo niedawno ustalone orzecznictwo, najwłaściwszym rozwiązaniem byłoby przyjęcie podejścia zaproponowanego przez rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda w pierwszym wniosku w sprawie FII.

37. Teraz przejdę do rozważania trzech wariantów wykładni zawartych przez High Court w pytaniu pierwszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

b) Obowiązek udzielenia ulgi odpowiadającej stawce ustawowej państwa będącego źródłem dochodu

38. High Court zmierza do ustalenia w ramach trzeciego wariantu wykładni, czy odwołania do „stawek podatkowych” i „odmiennego stopnia opodatkowania”, o których mowa w pkt 56 pierwszego wyroku w sprawie FII, posiadają znaczenie, które odbiega od ustawowych stawek podatkowych lub efektywnych stawek podatkowych, a jeśli tak, to jakie.

39. Jedynie propozycja Komisji przyjmuje takie podejście. Komisja jest zdania, że na pytanie pierwsze powinna zostać udzielona odpowiedź, iż państwo członkowskie „musi zapewnić, by ulga w podatku odpowiadała uldze udzielonej odnośnie do dywidend [krajowych] poprzez obliczenie ulgi w oparciu o stawkę nominalną podatku znajdującą zastosowanie w państwie pochodzenia dywidend” [tłumaczenie nieoficjalne].

40. Zdaniem Komisji propozycja ta dąży do zapewnienia formalnej równości traktowania i łatwości stosowania przy jednoczesnym uzyskaniu sprawiedliwego wyniku. Z jednej strony osiągnięte jest to bez systemowego faworyzowania dywidend zagranicznych pochodzących z państw o niskich stawkach podatkowych. Z drugiej strony nie byłoby potrzeby systemowego ponownego obliczania sytuacji podatkowej spółki zagranicznej dokonującej wypłaty dywidendy poprzez symulację podatku, do którego odprowadzenia byłaby zobowiązana, gdyby miała siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Zdaniem Komisji metoda ta dokładniej odpowiadałaby zwolnieniu dywidend krajowych.

41. Pomimo prostoty i elegancji propozycji Komisji nie sądzę, aby Trybunał mógł ją przyjąć. Przemawiają za tym cztery argumenty.

42. Po pierwsze, propozycja Komisji nie jest związana z pierwszym wyrokiem w sprawie FII ani z argumentami stron w kontekście pierwszego wniosku w sprawie FII, chyba że rozumiana byłaby jako wyjaśnienie słów „w taki sam sposób” w odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne w pierwszym wyroku w sprawie FII. Rozwiązanie Komisji wyłoniło się jako niezależna alternatywa, odrębna od argumentów przedstawionych w postępowaniu przed sądem krajowym.

43. Po drugie, przyjęcie rozwiązania Komisji oznaczałoby, że istniał jedynie jeden, zgodny z prawem UE, wariant zastosowania metody zaliczenia w celu zmniejszenia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend zagranicznych w ramach systemu podatkowego, który zwalnia dywidendy krajowe. Oznaczałoby to harmonizację sądową przepisów podatkowych dotyczących

25 — Zobacz pkt 8 i przypis 10.

26 — Zobacz poniżej lit. e), pkt 58 i nast.

zagadnienia należącego do kompetencji krajowych, pomimo iż metoda ta, jak przyznała Komisja, nie zapewnia równego traktowania we wszystkich przypadkach, ale jest proponowana z uwagi na swoją praktyczność. Ważenie pożądanego stopnia równości oraz praktyczności administracyjnej jest z samej swojej natury zadaniem legislacyjnym, a nie należącym do sądów²⁷.

44. Po trzecie, wskazane rozwiązanie nie jest neutralne w stosunku do eksportu kapitału, jeśli państwo członkowskie siedziby odbiorcy dywidendy posiada efektywne stawki podatkowe zbliżone do stawki ustawowej, a państwo, w którym znajduje się źródło dochodów, łączy wysokie stawki ustawowe z niskimi stawkami efektywnymi. Inaczej rzecz ujmując, państwo członkowskie odbiorcy byłoby zobowiązane do udzielenia ulgi podatkowej odpowiadającej różnicy pomiędzy efektywną a ustawową stawką podatkową od zysków będących podstawą wypłat w państwie, w którym znajduje się źródło dochodów, innymi słowy, do udzielenia ulgi podatkowej odnośnie do niezapłaconego podatku zagranicznego²⁸. Pod względem ekonomicznym rozwiązanie to zbliża się do obowiązku udzielenia tzw. darowanego kredytu podatkowego stosowanego w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy państwami uprzemysłowionymi a rozwijającymi się, ponieważ dąży do przeniesienia ulg i zachęt podatkowych państwa, w którym znajduje się źródło dochodów do systemu podatkowego w państwie siedziby²⁹.

45. Po czwarte, rozwiązanie to moim zdaniem jest niespójne pod względem logicznym. Jak zauważa sama Komisja, koncepcja stosowania metody zaliczenia do dywidend zagranicznych przy jednoczesnym zwolnieniu dywidend krajowych może być w szczególności przydatna celem uwzględnienia różnic pomiędzy stopniami opodatkowania w państwie, w którym znajduje się źródło dochodów, a państwem siedziby. Zdaniem Komisji uzasadnione jest dążenie przez państwo członkowskie do zapewnienia, by dochód, w tym dywidendy otrzymane przez spółki mające w nim siedzibę, był opodatkowany po stawce ustanowionej w jego własnym ustawodawstwie.

46. Niemniej jednak jeśli powyższy pogląd zostałby przyjęty, wewnętrznie sprzeczne byłoby wymaganie, aby otrzymujące państwo członkowskie nie opodatkowało dywidend zagranicznych z uwzględnieniem różnicy pomiędzy efektywną a ustawową stawką podatkową w państwie, w którym znajduje się źródło dochodów, jednocześnie zezwalając, aby państwo siedziby opodatkowało różnicę pomiędzy (niższą) stawką ustawową w państwie, w którym znajduje się źródło dochodów, a stawką ustawową państwa siedziby. Nie wydaje się logiczne, by jedyny skutek ulg i zwolnień znajdujących zastosowanie w państwie, w którym znajduje się źródło dochodów (tworzący różnicę pomiędzy stawką efektywną a stawką ustawową w tym państwie), powinien zostać przeniesiony do systemu podatkowego miejsca siedziby udziałowca, jednakże bez skutku w postaci niższych zagranicznych stawek ustawowych w sytuacji, w której państwo zamieszkania zwalnia dywidendy krajowe.

c) Zarówno stawka efektywna, jak i nominalna

47. Test Claimants opowiadają się za wykładnią pierwszego wyroku w sprawie FII, zgodnie z którą zarówno stawki ustawowe, jak i efektywne powinny być uwzględniane przy rozstrzyganiu, czy występuje różnica w zakresie stopnia opodatkowania dywidend zagranicznych oraz opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych zysków będących podstawą wypłat dywidend krajowych,

27 — Należy dodać, że rozwiązanie to nie zostało włączone do dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 6).

28 — Biorę pod uwagę, że Komisja w swoich uwagach na piśmie doradza państwu członkowskiemu zastosowanie takiego środka celem wprowadzenia klauzuli ochronnej ograniczającej swój zakres do dywidend wypłacanych przez spółkę, która podlega zwykłemu systemowi opodatkowania w państwie, w którym znajduje się źródło dochodów.

29 — W przedmiocie darowanych kredytów podatkowych zob. np. T. Viherkenttä, *Tax incentives in developing countries and international taxation*, Deventer, Kluwer 1991, s. 140–177, 206; B. Terra, P. Wattel, *European Tax Law*, 6th ed., Alphen an den Rijn, Wolters Kluwer 2012, s. 215. Ostatnia wzmianka o darowanych kredytach podatkowych została poczyniona w wyroku z dnia 8 grudnia 2011 r. w sprawie C-157/10 Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, Zb.Orz. s. I-13023, pkt 35.

przy czym te drugie jako takie podlegają zwolnieniu. Przyjęcie tej interpretacji wiązałoby się z tym, że w przypadku istnienia takiej różnicy (lub gdyby sąd krajowy orzekł w ten sposób) częściej niż jedynie w sytuacjach wyjątkowych dywidendy zagraniczne podlegałyby dyskryminacji, co doprowadziłoby do ograniczenia swobody przedsiębiorczości.

48. Koncepcja ustawowych lub efektywnych stawek podatkowych jest wystarczająco jasna dla celów niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Odnosi się do procentu podatku, jaki obciążać musi pewną kwotę dochodu podlegającego opodatkowaniu zgodnie ze znajdującymi zastosowanie przepisami prawnymi. W kontekście niniejszej sprawy występują dwie stawki ustawowe, a mianowicie stawka podatku dochodowego od osób prawnych Zjednoczonego Królestwa znajdująca zastosowanie do dywidend zagranicznych oraz stawka podatku dochodowego od osób prawnych Zjednoczonego Królestwa stosowana przy opodatkowaniu zysków będących podstawą wypłat spółek Zjednoczonego Królestwa. Z uwagi na to, że dywidendy krajowe podlegają zwolnieniu, żadna stawka ustawowa nie znajduje do nich zastosowania.

49. Koncepcja stawki efektywnej jest o wiele mniej jednoznaczna³⁰. Może odnosić się do rzeczywistego stopnia opodatkowania danego dochodu lub przedmiotu opodatkowania, ale może również odnosić się do miary statystycznej opracowanej celem dokonania oceny podatku obciążającego niektóre czynności³¹.

50. Koncepcja efektywnej stawki podatkowej stosowana przez High Court oraz popierana przez Test Claimants odnosi się do proporcjonalnej kwoty podatku rzeczywiście zapłaconego od zysków księgowych. Wydaje się bezsporne pomiędzy stronami oraz uznane przez High Court, że ta stawka efektywna może być niższa niż stawka ustawowa z uwagi na zwolnienia i ulgi, które obniżają ciężar podatkowy spółki zależnej mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Przyjmuje się również, że występuje to często, a nie „tylko w okolicznościach raczej wyjątkowych”.

51. Zastosowanie niniejszego pojęcia do efektywnej stawki podatkowej prowadziłoby – przy porównywaniu podatku obciążającego dywidendy zagraniczne i krajowe – do znacznych problemów teoretycznych i praktycznych. Efektywna stawka podatkowa jest inna dla każdej spółki i dla każdego roku obrotowego, w zależności od ulg podatkowych i zwolnień mających wpływ na definicję podstawy opodatkowania (takich jak straty przenoszone lub grupowa ulga podatkowa).

52. W tym względzie Irlandia słusznie podnosi, że dla celów podatkowych zyski odnoszą się raczej do zysków księgowych skorygowanych przez wymóg nałożony przez właściwe przepisy prawne. W związku z powyższym bardzo mało prawdopodobne jest, by w konkretnym przypadku kwota zysków księgowych zbiegła się z kwotą zysków dla celów podatkowych. Irlandia twierdzi, że przy wydawaniu pierwszego wyroku w sprawie FII Trybunał zdawał sobie sprawę, w oparciu o przedłożone mu uwagi, że gdyby występowała różnica pomiędzy zyskiem księgowym a zyskami dla celów podatkowych, co ma niemal zawsze miejsce, efektywna stawka podatkowa różniłaby się od ustawowej stawki podatkowej. W istocie spowodowane byłoby to prawdopodobieństwem, że stawka ustawowa i stawka efektywna różniłyby się, co rzecznik generalny L.A. Geelhoed skłonił do twierdząc, że obecne art. 49 TFUE i art. 63 TFUE sprzeciwiają się jednoczesnemu stosowaniu systemu zwolnienia i zaliczenia³².

30 — „Efektywna stawka opodatkowania” została scharakteryzowana jako „rzeczywiste zobowiązanie podatkowe podatnika (lub jego uzasadnione oszacowanie) wyrażone raczej jako procent podstawy dochodu przed opodatkowaniem niż procent dochodu podlegającego opodatkowaniu, tj. stawki podatkowe, które uwzględniają nie tylko ustawową stawkę podatkową, ale inne aspekty systemu podatkowego, które określają kwotę podatku zapłaconego. Efektywna stawka podatku wskazuje rzeczywisty, ekonomiczny ciężar podatkowy w przeciwieństwie do związku pomiędzy zobowiązaniem podatkowym a dochodami itd., sztucznie skorygowanego dla celów podatkowych”. Zobacz B. Larking, op.cit. (ww. w przypisie 22), s. 146.

31 — W przedmiocie zagadnień dotyczących efektywnych stawek podatkowych zob. np. G. Nicodème, Computing effective corporate tax rates: comparisons and results, European Commission, Economic paper, No 153, czerwiec 2001 r., dostępny pod adresem: http://europa.eu.int/economy_finance.

32 — Większość w Court of Appeal (zob. aneks 3 do wyroku Court of Appeal z dnia 23 lutego 2010 r. ww. w przypisie 11) podnosi, że założenie, iż Trybunał chciał nawiązać do stawek efektywnych w pierwszym wyroku w sprawie FII, prowadzi do przyjęcia, że nie zrozumiał on argumentacji rządu Zjednoczonego Królestwa oraz opinii rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda.

53. Podsumowując, efektywne stawki podatkowe obliczone w oparciu o podatek dochodowy od osób prawnych rzeczywiście zapłacony z tytułu zysków księgowych tylko wyjątkowo odpowiadałyby stawkom ustawowym lub nominalnym znajdującym zastosowanie do zysków podlegających opodatkowaniu. Co więcej, porównanie to nie może zostać przeprowadzone w uzasadniony sposób bez pełnej wiedzy o podatkowo istotnych uwarunkowaniach spółek, które mają zostać porównane, oraz o ich działalności.

54. W związku z powyższym moim zdaniem połączenie stawek nominalnych i efektywnych od początku nie ma znaczenia. System taki byłby trudny lub nawet niemożliwy do obiektywnego zastosowania.

d) Stawka ustawowa

55. Trzecia możliwość interpretacji pkt 56 pierwszego wyroku w sprawie FII wiąże się z zastosowaniem ustawowych lub nominalnych stawek podatkowych. W ramach tego wariantu Trybunał nawiązał do ustawowych stawek podatkowych celem dokonania oceny wpływu jednoczesnego zastosowania metod zaliczenia i zwolnienia.

56. W świetle dyskusji stron oraz odrzucenia przez Trybunał rozwiązania zaproponowanego przez rzecznika generalnego wydaje mi się, iż jest to najbardziej przekonująca wykładnia pierwszego wyroku w sprawie FII. Kwestia pozostawiona do rozstrzygnięcia przez sąd krajowy obejmowałaby zatem zbadanie, czy prawdą jest, że jedynie w przypadkach wyjątkowych stosowane byłyby niższe stawki nominalne niż standardowa stawka ustawowa w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych zysków, które podlegają reżimowi podatkowemu dotyczącemu dywidend krajowych w Zjednoczonym Królestwie.

57. Mimo iż zamierzam zaproponować udzielenie odpowiedzi na pytanie pierwsze w ten sposób, że Trybunał miał na myśli stawki ustawowe lub nominalne, będę kontynuować rozważania w tym przedmiocie oraz uwzględnię te kwestie, które moim zdaniem nieodzownie wynikają z takiej odpowiedzi.

e) Występowanie ograniczenia i jego uzasadnienie

58. Jak już wspomniałem, uważam, że rzecznik generalny L.A. Geelhoed miał rację, uznając, że połączenie zwolnienia dywidend krajowych z zaliczeniem w przypadku dywidend zagranicznych niewątpliwie prowadzi do mniej korzystnego traktowania dywidend zagranicznych³³. W przypadku Zjednoczonego Królestwa konkluzja ta wydaje się prawidłowa niezależnie od tego, czy porównanie to opiera się wyłącznie o stawki ustawowe czy też o kombinację stawek ustawowych i efektywnych.

59. W istocie, jeśli porównanie opiera się o stawki ustawowe, mniej korzystne traktowanie dywidend zagranicznych stanowi systemową konsekwencję różnic pomiędzy dwoma metodami w związku z możliwością przeniesienia ulg podatkowych znajdujących zastosowanie do podatku dochodowego od osób prawnych. Niemniej jednak jeśli porównanie oparte jest o kombinację stawek ustawowych i efektywnych, mniej korzystne traktowanie dywidend zagranicznych stanowi ustalanie stanu faktycznego dotyczącego rzeczywistego funkcjonowania systemu Zjednoczonego Królestwa i jako takie nie jest kwestionowane w postępowaniu przed sądem krajowym.

33 — Wyżej wymieniona w pkt 29 opinia, pkt 50.

60. W związku z powyższym celem prawidłowego wsparcia sądu krajowego i celem uniknięcia przedłożenia trzeciego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w postępowaniu przed sądem krajowym moim zdaniem Trybunał powinien zająć się kwestią, czy sytuacja opisana powyżej stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości, a jeśli tak, to czy ograniczenie takie może być obiektywnie uzasadnione.

61. Jeśli Trybunał udzieli odpowiedzi, zgodnie z którą pkt 56 pierwszego wyroku w sprawie FII odnosi się do stawek ustawowych lub nominalnych i jeśli stawki ustawowe będą takie same (z wyjątkiem sytuacji wyjątkowych), pozostanie kwestia mniej korzystnego traktowania dywidend zagranicznych jako systemowa konsekwencja zastosowania dwóch różnych zasad w porównywalnych sytuacjach oraz kwestia, czy stanowi to ograniczenie, a jeśli tak, to czy może być ono uzasadnione. W tym samym duchu, jeśli Trybunał opowie się za łącznym zastosowaniem stawek ustawowych i efektywnych, sąd krajowy będzie potrzebował wskazówek dotyczących tego, w jaki sposób należy obliczyć stawki efektywne. Sąd krajowy będzie również potrzebował wskazówek w zakresie zagadnienia, czy ewentualna różnica pomiędzy stawkami efektywnymi zawsze stanowi ograniczenie, bądź też czy dozwolony może być pewien margines, zanim różnica zacznie stanowić ograniczenie. Zagadnienie uzasadnienia jest również istotne w przedstawionej sytuacji.

62. Jeśli uznamy, że występuje ograniczenie, to nie powstaje dlatego, że część dywidend zagranicznych podlegała podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym, z którego byłyby wyłączone dywidendy krajowe³⁴. Ograniczenie powstaje, ponieważ część zysków będących podstawą wypłat dywidend krajowych w ogóle nie podlega opodatkowaniu ze względu na okoliczność, że efektywna stawka podatku od osób prawnych spółki dokonującej wypłaty jest niższa niż stawka ustawowa, a zwolnienie dywidend przenosi tę ulgę na udziałowców. W związku z powyższym ważne porównanie występuje nie pomiędzy podwójnym opodatkowaniem w wymiarze ekonomicznym a opodatkowaniem pojedynczym, lecz pomiędzy opodatkowaniem pojedynczym a częściowym opodatkowaniem zerowym. Z punktu widzenia wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym metody zaliczenia i zwolnienia stanowią systemy równie efektywne.

63. Następnym pytaniem jest, czy występuje ograniczenie swobody przedsiębiorczości, a jeśli tak, to czy ograniczenie takie może być uzasadnione. Jak już zauważyłem, zgodnie z moją interpretacją orzecznictwa poprzedzającego pierwszy wyrok w sprawie FII właściwe przepisy krajowe znajdujące zastosowanie w Zjednoczonym Królestwie tworzyły ograniczenie odnośnie do sytuacji transgranicznych i ograniczenie to nie mogło być uzasadnione.

64. Niemniej jednak w oparciu o pierwszy wyrok w sprawie FII oraz późniejsze orzecznictwo możliwy jest również alternatywny wniosek.

65. Jeśli chodzi o dywidendy portfelowe, cel przemawiający za stosowaniem metody zaliczenia, która polega na dopełnianiu opodatkowania dywidend zagranicznych do krajowego stopnia opodatkowania, był w sposób wyraźny przyjęty przez Trybunał w wyroku w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen. Trybunał orzekł, że: „zastosowanie metody zaliczenia do dywidend od spółek niebędących rezydentami w istocie pozwala na zapewnienie, że zagraniczne i krajowe dywidendy portfelowe zostaną jednakowo obciążone pod względem podatkowym, zwłaszcza jeśli państwo pochodzenia dywidend w ramach podatku dochodowego od osób prawnych stosuje niższą stawkę opodatkowania niż mająca zastosowanie w państwie członkowskim siedziby spółki otrzymującej dywidendy. W takim wypadku zwolnienie dywidend pochodzących od spółek niebędących rezydentami uprzywilejowałoby podatników, którzy zainwestowali w udziały zagraniczne w stosunku do tych, którzy zainwestowali w udziały krajowe”³⁵.

34 — W pierwszym wyroku w sprawie FII stwierdzono ograniczenie swobodnego przepływu kapitału dotyczące inwestycji portfelowych, gdyż nie była dostępna żadna ulga podatkowa, tym samym prowadząc do podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym.

35 — Punkt 89 wyroku.

66. Z powyższego można wywnioskować, że państwo członkowskie odbiorcy nie musi przenosić korzyści podatkowych przewidzianych w ustawodawstwie podatkowym państwa, w którym znajduje się źródło dochodów na odbiorców dywidend, ale może w sposób legalny wyeliminować skutek takich korzyści w swoim krajowym systemie podatkowym. Innymi słowy, choć państwo członkowskie dążące do wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym na poziomie krajowym musi uwzględnić podatki płacone za granicą, to nie jest ono zobowiązane do uznania korzyści podatkowych w innych państwach, w których znajduje się źródło dochodów.

67. Jednakże jak zauważyła rzecznik generalna J. Kokott w swojej opinii w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, jeśli dane państwo członkowskie zdecyduje się dążyć do unikania podwójnego opodatkowania zysków korporacyjnych poprzez zwolnienie dywidend krajowych z podatku dochodowego od osób prawnych, należy przyjąć, że zamierzony poziom opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych został zapewniony już w drodze poboru podatku od osób prawnych na poziomie spółki wypłacającej. Z uwagi na to, że w konkretnej sytuacji wewnętrzny związek między zwolnieniem na poziomie akcjonariuszy a opodatkowaniem na poziomie spółki może nie istnieć w całości lub częściowo, analiza dotycząca tego, czy występuje dyskryminacja, musi opierać się nie na analizie konkretnych przypadków, lecz na całościowej ocenie systemu³⁶.

68. Dalej rzecznik generalna J. Kokott podnosi, że powszechnie stosowane możliwości zmniejszenia obciążenia podatkowego, takie jak odpisywanie strat oraz ulgi grupowe, nie mogą unicestwić bliskiego związku pomiędzy zwolnieniem znajdującym zastosowanie do dywidend krajowych a opodatkowaniem na poziomie spółki, jaki leży u podstaw systemu ulg podatkowych. Dopiero w przypadku gdy całościowa analiza systemu podatkowego wykaże, że związek pomiędzy zwolnieniem a uprzednio pobranym podatkiem istnieje jedynie pozornie lub nawet ewidentnie go brakuje, należałoby stwierdzić, że ten system w rzeczywistości nie służy wyeliminowaniu podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym³⁷.

69. Zatem metoda zwolnienia stosowana w przypadku opodatkowania grupy kapitałowej opiera się na zasadzie, wedle której na poziomie systemowym podatek dochodowy od osób prawnych pobierany z tytułu zysków podlegających opodatkowaniu jest wystarczający. Innymi słowy, ustawodawca krajowy postanowił uniknąć sytuacji, w której korzyści podatkowe, z których korzystała jedna spółka w grupie zostałyby wyeliminowane przy opodatkowaniu spółek znajdujących się na poziomie wyższym w grupie.

70. Zatem zgodnie z powyższym podejściem wobec braku harmonizacji na poziomie UE państwa członkowskie ani nie byłyby zobowiązane do uznania skutku gospodarczego wyborów polityki podatkowej państwa, w którym znajduje się źródło dochodów w zakresie traktowania przez nie pod względem podatkowym dywidend zagranicznych, ani nie byłyby zobowiązane do opodatkowania dywidend krajowych wypłacanych z dochodów, które podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych zgodnie ze znajdującymi zastosowanie przepisami prawa podatkowego. Państwa członkowskie są raczej uprawnione do zastosowania swoich reżimów podatkowych w zakresie stawek podatkowych i podstaw opodatkowania odnośnie do dywidend

36 — Zobacz opinię przedstawioną w tej sprawie, pkt 33, 34, 39. W istocie odpowiedź zaproponowana przez rząd francuski w niniejszym postępowaniu wymaga zasadniczo zbadania przez sąd krajowy w oparciu o efektywne stawki podatkowe obciążające spółki Zjednoczonego Królestwa dokonujące wypłat oraz otrzymujące wypłaty, czy zastosowany system zwolnienia w istocie nie dąży do ograniczenia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym bądź łańcucha opodatkowania, ale do umożliwienia spółkom otrzymującym skorzystania ze zwolnień podatkowych przysługujących spółce dokonującej wypłat, które nie mają charakteru wyjątkowego.

37 — Zobacz ww. przypisie 10 opinię rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 38.

zagranicznych oraz dywidend krajowych³⁸. W konsekwencji brak neutralności w stosunku do eksportu kapitału oraz odpowiadająca temu przeszkoda dla swobody przedsiębiorczości nie stanowiłyby zabronionego ograniczenia, pod warunkiem że zastosowanie znalazłyby te same nominalne stawki podatkowe.

71. Niemniej jednak takie asymetryczne opodatkowanie nie stanowi nieuniknionej konsekwencji odrębności jurysdykcji podatkowych na terenie UE, a raczej wynika z wyborów polityki podatkowej państwa członkowskiego spółki dominującej. W rzeczywistości tenże wybór obejmuje przyjęcie dwóch elementów polityki podatkowej, które same w sobie są uzasadnione w ramach prawa UE, ale których równoczesne stosowanie prowadzi do różnic w zakresie traktowania.

72. Konkludując, stosowanie asymetrycznego systemu mieszanego wydaje się zmierzać do mniej korzystnego traktowania dywidend zagranicznych, niezależnie od tego, czy uwzględniane są stawki efektywne, czy też ustawowe. Podejście nakreślone powyżej postrzegałoby tę różnicę w zakresie traktowania jako konsekwencję łącznego stosowania dwóch umotywowanych zasad polityki podatkowej, które jako takie nie stanowią ograniczenia lub stanowią ograniczenie uzasadnione. Najwyraźniej prowadziłoby to do bardziej elastycznego stosowania zasad rynku wewnętrznego na tym polu bezpośredniego opodatkowania niż w ogólności.

f) Konkluzja

73. W świetle powyższych rozważań odpowiedź na pytanie pierwsze powinna brzmieć w ten sposób, że odniesienia do „stawek podatkowych” i „odmiennego stopnia opodatkowania” w pkt 56 pierwszego wyroku w sprawie FII odnoszą się do stawek podatkowych ustawowych lub nominalnych. Z przyczyn wyjaśnionych powyżej odpowiedź ta pozostawia otwartą kwestię ograniczenia i jego uzasadnienia. Kwestia ta mogłaby zostać rozstrzygnięta albo poprzez ponowne sięgnięcie do odpowiedzi zasugerowanej przez rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda w pkt 56 wydanej przez niego opinii w pierwszej sprawie FII, która stanowi moją drugą propozycję, lub po prostu poprzez zaakceptowanie dopuszczalności następstw gospodarczych asymetrycznego systemu mieszanego w prawie UE w jego obecnej formie.

V – W przedmiocie pytania drugiego

A – Pytanie oraz otrzymane uwagi

74. Pytanie drugie dąży do wyjaśnienia odpowiedzi udzielonej przez Trybunał na pytania drugie i czwarte pierwszego wniosku w sprawie FII dotyczącego zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych Zjednoczonego Królestwa oraz reżimów, którym podlegają dywidendy z tytułu dochodu zagranicznego³⁹.

75. W odpowiedzi na pytanie drugie Trybunał orzekł w wydanym przez siebie wyroku w pierwszej sprawie FII, że art. 49 TFUE i art. 63 TFUE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które zezwalają spółce będącej rezydentem i otrzymującej dywidendy od innej spółki będącej rezydentem na odliczenie od kwoty podlegającej zapłacie przez tę pierwszą spółkę z tytułu ACT kwoty tego podatku

38 — Komisja słusznie zauważa, że system asymetryczny prowadzi do odmiennego traktowania ulgi udzielonej w państwie, w którym znajduje się źródło dochodu względem ulg tego samego rodzaju w państwie siedziby. Niemniej jednak możliwe jest również, że państwo siedziby posiada system podatkowy, w którym różnice pomiędzy efektywnymi a ustawowymi poziomami opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych wynikają wyłącznie z licznych możliwości wykorzystania na poziomie grupy strat poniesionych przez którąkolwiek ze spółek należących do grupy, natomiast państwo, w którym znajduje się źródło dochodu, posiada politykę, w ramach której istotne korzyści podatkowe udzielane są w oparciu o uwarunkowania polityki branżowej i regionalnej.

39 — Zobacz przypis 5 powyżej.

zapłaconego w formie zryczałtowanej przez spółkę wypłacającą dywidendę, podczas gdy w przypadku spółki będącej rezydentem i otrzymującej dywidendy od spółki niebędącej rezydentem takie odliczanie nie jest możliwe w zakresie podatku od osób prawnych związanego z wypłaconymi zyskami, zapłaconego przez spółkę wypłacającą dywidendy w państwie członkowskim jej siedziby.

76. High Court zauważa, że w odpowiedzi Trybunał skupił się na ACT zapłaconym przez spółkę będącą rezydentem, która otrzymała bezpośrednio dywidendy zagraniczne w przypadkach, w których podatek od osób prawnych został zapłacony przez spółkę wypłacającą dywidendy niebędącą rezydentem (tzw. „water’s edge company” lub spółkę D na wyżej przedstawionym wykresie⁴⁰). Jednakże w praktyce bardzo często water’s edge company nie płaciła żadnego podatku w państwie swojej siedziby od zysków, z których została wypłacona dywidenda jej spółce dominującej z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie (spółka C na wykresie) z powodu rozpowszechnionego wykorzystywania przez grupy międzynarodowe pośredniczących spółek holdingowych, które odprowadzały niski podatek od swoich dochodów lub nie odprowadzały go w ogóle.

77. Kiedy sprawa wróciła do High Court HMRS twierdził, że odpowiedź Trybunału na pytanie drugie w pierwszym wniosku w sprawie FII obejmowała jedynie przypadek, w którym sama water’s edge company odprowadziła podatek od osób prawnych w państwie swojej siedziby. Natomiast Test Claimants przeciwnie uznali, że wyrok Trybunału znajdował równorzędnie zastosowanie, gdy dywidenda została wypłacona z zysków obejmujących dywidendy wypłacone przez spółkę zależną niższego szczebla mającą siedzibę w innym państwie członkowskim z zysków, od których został odprowadzony podatek od osób prawnych w tym państwie (spółka E na wykresie).

78. To samo zagadnienie powstaje w związku z odpowiedzią Trybunału na pytanie czwarte pierwszego wniosku w sprawie FII, w której Trybunał orzekł, że artykuły 49 TFUE i 63 TFUE sprzeciwiają się ustawodawstwu państwa członkowskiego, które zwalniając z ACT spółki będące rezydentami wypłacające swoim akcjonariuszom dywidendy, które mają swoje źródło w dywidendach krajowych, umożliwiały spółkom dominującym będącym rezydentami wypłacającym swoim akcjonariuszom dywidendy zagraniczne wybór opodatkowania w ramach reżimu FID. Reżim FID, po pierwsze, umożliwiał im odzyskanie zapłaconego ACT, ale wymagał od nich w pierwszej kolejności zapłacenia go i ubiegania się o zwrot, a po drugie, prowadził w przypadku akcjonariuszy do utraty ulgi podatkowej związanej z dywidendami wypłacanymi z dywidend krajowych.

79. Test Claimants i Komisja sugerują, aby odpowiedź Trybunału na pytania drugie i czwarte pierwszego wyroku w sprawie FII znajdowała zastosowanie w przypadkach opisanych w pytaniach drugim lit. a) i drugim lit. b). Niemniej jednak rząd Zjednoczonego Królestwa proponuje, aby wyrok interpretowany był jako oznaczający, że art. 49 TFUE i art. 63 TFUE nie zostały naruszone w żadnym przypadku.

B – Analiza

80. Na pierwszy rzut oka nie widzę powodu, dla którego zmiana w spółce zależnej płacącej podatek (spółki D lub E na przedstawionym powyżej wykresie) miałaby prowadzić do wykładni odmiennej niż przedstawiona przez Trybunał w pierwszym wyroku w sprawie FII. W istocie zasadą prawną stosowaną przez Trybunał w odpowiednich punktach owego wyroku był brak dyskryminacji pomiędzy dywidendami zagranicznymi a krajowymi przy wdrażaniu celu, jakim jest zapobieganie opodatkowaniu kaskadowemu, którego ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa starało się uniknąć⁴¹.

40 — Zobacz pkt 11 powyżej.

41 — Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w pierwszej sprawie FII, pkt 87.

81. Zasadniczo sąd krajowy zmierza do uzyskania wskazówek, czy podobne zobowiązanie istniało w przypadku państw członkowskich już w oparciu o postanowienia traktatowe niezależnie od sytuacji objętych postanowieniami dyrektywy 90/435⁴², gdyż wydaje się jasne, iż dyrektywa 90/435 i w szczególności jej zmienione postanowienia nie znajdują zastosowania, biorąc pod uwagę zakres merytoryczny i czasowy.

82. W przypadku tego pytania zgadzam się z analizą Komisji. Zauważa ona, że zgodnie z systemem ACT spółka będąca rezydentem mogłaby dokonać wypłaty dywidend swoim udziałowcom bez odprowadzania ACT w zakresie, w jakim dywidendy te wywodzą się z dywidend wypłaconych jej przez spółkę zależną będącą rezydentem. Tego rodzaju zwolnienie z ACT nie przysługiwało w przypadku dywidend finansowanych przez dywidendy wypłacane przez zagraniczną spółkę zależną. Odprowadzanie ACT w związku z takimi wypłatami skutkowało przynajmniej dolegliwością przy przepływie gotówki w porównaniu z wypłatami finansowanymi przez dywidendy krajowe. W wielu przypadkach skutkowało to dodatkowym obciążeniem podatkowym ciężącym na dochodach zagranicznych, które nie istniało i nie mogło istnieć w związku z dochodem krajowym. To dodatkowe obciążenie stanowiło podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym.

83. Istotne jest przypomnienie, że ACT stanowił zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych płacony z góry. Zatem jakiegokolwiek odprowadzenie ACT od wypłat, które obejmowały dywidendy zagraniczne było uzasadnione wyłącznie w zakresie, w którym dywidendy zagraniczne wywodziły się z zysków opodatkowanych po stawce niższej niż znajdująca zastosowanie w Zjednoczonym Królestwie.

84. W scenariuszu czysto krajowym ACT będzie odprowadzony jednorazowo, bądź to przez spółkę zależną z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie od wypłacenia dywidend z jej zysków, bądź też przez spółkę dominującą od ostatecznej wypłaty na rzecz poszczególnych udziałowców. Następnie zapłacony ACT zostanie odliczony od podatku od osób prawnych, który jedna z tych spółek zobowiązana jest odprowadzić. W scenariuszu transgranicznym nie ma podstaw uiszczenia ACT, ponieważ nie występuje zobowiązanie z tytułu podatku od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie (poza przypadkiem mającym na celu pokrycie różnicy w zakresie stawek pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a państwem, w którym znajduje się źródło dochodów).

85. Jak orzekł Trybunał w pkt 87 pierwszego wyroku w sprawie FII, uwzględniając cel polegający na zapobieganiu opodatkowaniu kaskadowemu, któremu to celowi służą przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, spółka otrzymująca dywidendy zagraniczne znajduje się w sytuacji *porównywalnej* do sytuacji spółki otrzymującej dywidendy krajowe, nawet jeżeli jedynie ta ostatnia spółka otrzymuje dywidendy, od których został zapłacony ACT. Moim zdaniem ma to miejsce niezależnie od okoliczności, że otrzymuje ona te dywidendy przez pośredniczącą spółkę zależną.

86. Przyczyny te są również ważne dla odpowiedzi na pytanie drugie lit. b). Spółka będąca rezydentem, która otrzymuje dywidendy od spółki zagranicznej, nie powinna mieć obowiązku odprowadzania ACT, ponieważ nie podlega ogólnemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych w zakresie dotyczącym tych dywidend (z zastrzeżeniem jakiegokolwiek płatności kompensacyjnej jak już wyżej wspomniano). Tak samo jej spółka dominująca, której przekazuje swoje zyski w tym owe dywidendy, nie podlega ogólnemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych w zakresie dotyczącym części zysków odpowiadających tym dywidendom, a zatem nie ma żadnej podstawy dla domagania się zapłacenia podatku ACT.

42 — Tytułem uzupełnienia powinienem nadmienić, że kwestia ta jest w pewnym zakresie uregulowana art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435. W istocie pierwotna wersja art. 4 ust. 1 tiret drugie tej dyrektywy odnosiła się do „[podatku] płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków”. Jednakże w 2003 r. Komisja zaproponowała zmianę niniejszej części w następującym brzmieniu: „podatku płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków i każdą podporządkowaną spółkę zależną”, zob. COM(2003) 462, pkt 17–19. Rada przyjęła tę zmianę w dyrektywie 2003/123/WE, jednakże dodała warunek w brzmieniu „pod warunkiem, że na każdym poziomie spółka i jej podporządkowane spółki mają takie samo znaczenie, jak określone w art. 2 i 3” [zob. dyrektywa Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. (Dz.U. L 7, s. 41)].

87. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na pytanie drugie udzielić odpowiedzi, że dwa scenariusze przedstawione w lit. a) i b) nie mają znaczenia dla odpowiedzi Trybunału na pytania drugie i czwarte pierwszego wniosku w sprawie FII.

VI – W przedmiocie pytania trzeciego

A – Pytanie i uzyskane uwagi

88. Pytaniem trzecim sąd krajowy zmierza do zbadania konsekwencji ostatecznie wynikających z odpowiedzi na pytanie drugie lit. b), a mianowicie jeśli spółka dominująca w Zjednoczonym Królestwie, która otrzymała dywidendy zagraniczne w sposób pośredni przez pośredniczącą spółkę zależną będącą rezydentem, została w sposób niezgodny z prawem zobowiązana do zapłacenia ACT, czy uprawniona jest ona do zwrotu podatku niesłusznie pobranego, czy też wyłącznie do odszkodowania zgodnie z przesłankami ustanowionymi w wyroku w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*⁴³.

89. W tym względzie sąd krajowy zauważa, że pytanie drugie pierwszego wniosku w sprawie FII oparte było na uproszczonym przypadku, w którym ACT został odprowadzony przez spółkę będącą rezydentem w Zjednoczonym Królestwie (spółka C na wykresie przedstawionym powyżej), która otrzymała dywidendę bezpośrednio od spółki zależnej *water's edge* niebędącej rezydentem (spółka D na wykresie). Niemniej jednak w praktyce ACT został odprowadzony przez nadrzędną spółkę dominującą będącą rezydentem (spółka A na wykresie), która mogła być bądź to bezpośrednią, bądź pośrednią spółką dominującą spółki będącej rezydentem (spółka C na wykresie) i która w istocie otrzymała dochód zagraniczny⁴⁴.

90. Kiedy sprawa powróciła do sądu krajowego, HMRC przyjął pogląd, zgodnie z którym ACT odprowadzony przez nadrzędną spółkę dominującą został nałożony zgodnie z prawem⁴⁵. Jednakże *Test Claimants* podniosła, że w tych okolicznościach nastąpiło naruszenie prawa UE bez względu na to, czy spółka będąca rezydentem otrzymująca dywidendy od spółki niebędącej rezydentem odprowadziła ACT, czy też dokonała wyboru systemu opodatkowania grupowego skutkującego tym, że spółka będąca rezydentem znajdująca się wyżej w strukturze korporacyjnej zapłaciła ACT. Odpowiednio zasady ustalone przez Trybunał wymagają zapewnienia spółce znajdującej się na wyższym szczeblu w strukturze korporacyjnej, która rzeczywiście zapłaciła ACT, środka zaradczego w postaci zwrotu.

91. Komisja proponuje, aby spółce odprowadzającej ACT przysługiwało jedynie roszczenie o zwrot niesłusznie pobranego podatku. Natomiast rząd Zjednoczonego Królestwa przeciwnie twierdzi, że jeśli spółka będąca rezydentem, która otrzymała dywidendy od spółki niebędącej rezydentem, skorzystała ze zwolnienia z ACT, późniejsze odprowadzenie ACT przez spółkę bezpośrednio lub pośrednio dominującą nie może stanowić podstawy skargi na podstawie prawa UE o zwrot niesłusznie pobranego podatku.

43 — Wyżej wymieniony w przypisie 13.

44 — Zobacz również wyrok Trybunału z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 *Metallgesellschaft i in.*, Rec. s. I-1727.

45 — Zobacz pkt 83 powyżej.

B – *Analiza*

92. Biorąc pod uwagę odpowiedź zaproponowaną na pytanie drugie lit. b) powyżej nie jest całkowicie jasne, w jakim zakresie pytanie trzecie wymaga odrębnej odpowiedzi. Wydaje mi się, że zobowiązanie państw członkowskich do zwrotu podatku odprowadzonego z naruszeniem prawa UE zostało już omówione szczegółowo w dotychczasowym orzecznictwie⁴⁶, chyba że wystąpi podstawowe zagadnienie prawa krajowego, które nie wynika w sposób oczywisty z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i w którego zakresie Trybunał w żadnym razie nie byłby właściwy do udzielenia odpowiedzi.

93. W istocie w swoich uwagach na piśmie rząd Zjednoczonego Królestwa wskazuje, że jeśli Trybunał uzna, że prawo UE zakazuje nakładania podatku ACT na spółkę dominującą spółki *water's edge* z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, wówczas rząd ów uzna, że spółce dominującej odprowadzającej ACT przysługiwać będzie roszczenie o niesłusznie pobrany podatek. Jak wspomniano powyżej, sądzę, że odpowiedź udzielona w pierwszym wyroku w sprawie FII na pytania drugie i czwarte powinna również znajdować zastosowanie w sytuacjach opisanych w pytaniu drugim lit. b) powyżej.

94. Zgodnie z tym, co Trybunał przypominał w pierwszym wyroku w sprawie FII: „[...] 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”⁴⁷. W takich okolicznościach państwo członkowskie zobowiązane jest do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem przepisów prawa wspólnotowego.

95. Zobowiązanie takie stanowi zobowiązanie skutku. Jego wykonanie stanowi zagadnienie krajowego prawa procesowego podlegającego zasadom równoważności i skuteczności⁴⁸. Niemniej jednak w krajowym porządku prawnym musi istnieć skuteczny środek prawny umożliwiający podatnikowi zmuszenie państwa członkowskiego do wykonania tego zobowiązania, tj. dokonania zwrotu podatku pobranego z naruszeniem prawa⁴⁹.

96. Zgodnie z tym, co Trybunał stwierdził ostatnio w wyroku w sprawie *Accor*: „do sądu krajowego należy również ustalenie, w jaki sposób w praktyce należy naprawić naruszenie zakazu ograniczeń w swobodzie przedsiębiorczości i w swobodnym przepływie kapitału”⁵⁰.

97. Następnie Trybunał przypominał w pierwszym wyroku w sprawie FII, że: „gdy państwo członkowskie pobrało podatki z naruszeniem zasad prawa wspólnotowego, jednostkom przysługuje prawo do zwrotu nie tylko nienależnie pobranego podatku, lecz także kwot zapłaconych na rzecz tego państwa lub pobranych przez to państwo bezpośrednio w związku z tym podatkiem”, w tym również strat spowodowanych utratą możliwości dysponowania środkami finansowymi w wyniku przedterminowego pobrania podatku”⁵¹. W tym względzie Trybunał orzekł już w wyroku w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, że: „w takich okolicznościach, gdzie naruszenie prawa wspólnotowego wynika nie z samej zapłaty podatku, lecz z tego, że został on pobrany przedwcześnie, przyznanie odsetek stanowi zwrot tego, co zostało niesłusznie zapłacone, i wydaje się niezbędne dla przywrócenia równości traktowania, którą gwarantuje art. 52 traktatu”⁵².

46 — Zobacz na przykład ww. w przypisie 44 wyrok w sprawie *Metallgesellschaft i in.* i pierwszy wyrok w sprawie FII.

47 — Punkt 202 pierwszego wyroku w sprawie FII przywołujący ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie *San Giorgio*, pkt 12. Zobacz też ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie *Accor*, pkt 71.

48 — Wyroki: z dnia 6 września 2011 r. w sprawie C-398/09 *Lady & Kid i in.*, Zb.Orz. s. I-7375, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 8 września 2011 r. w sprawach połączonych C-89/10 i C-96/10 *Q-Beef i Bosschaert*, Zb.Orz. s. I-7819, pkt 32.

49 — Wyrok z dnia 19 czerwca 1990 r. w sprawie C-213/89 *Factortame i in.*, Rec. s. I-2433, pkt 19.

50 — Wyżej wymieniony w przypisie 10 wyrok w sprawie *Accor*, pkt 80.

51 — Zobacz pkt 205 pierwszego wyroku w sprawie FII.

52 — Zobacz ww. w przypisie 44 wyrok w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, pkt 87.

98. Należy zauważyć, że Trybunał omówił również zagadnienie odszkodowania w pierwszym wyroku w sprawie FII. W tym kontekście wystarczy zauważyć, że niezgodne z prawem opodatkowanie oznacza również czynność, która może skutkować powstaniem roszczenia odszkodowawczego na podstawie orzecznictwa w sprawie *Francovich i in.*⁵³, które należy ocenić zgodnie z przesłankami sformułowanymi w ww. w przypisie 13 wyroku w sprawie *Brasserie du Pêcheur*. Zobowiązanie do zwrotu podatku niezgodnego z prawem wraz z odsetkami nie podlega tym warunkom. Niemniej jednak charakter prawny takiego zobowiązania zdefiniowany został w krajowym systemie prawnym, a nie w prawie UE⁵⁴.

99. W związku z powyższym o ile spółki dominujące, o których mowa w pytaniu drugim lit. b), zobowiązane zostały do odprowadzenia ACT z naruszeniem praw podstawowych zagwarantowanych w traktacie, uprawnione są one do zwrotu podatku lub straty z tytułu niemożliwości rozporządzania środkami finansowymi, którą poniosły z tytułu przedwczesnego odprowadzenia podatku. Na państwie członkowskim ciąży obowiązek zapewnienia, by skutek ten został osiągnięty w krajowym porządku prawnym. Dokonując tego, musi ono zastosować zasady równoważności i skuteczności ustanowione w orzecznictwie Trybunału.

100. Prawo do zwrotu jest odrębne od prawa do odszkodowania z tytułu straty wynikającej z takiego bezprawnego opodatkowania, o której mowa w pkt 207 pierwszego wyroku w sprawie FII. Tego rodzaju strata ekonomiczna może zostać naprawiona na podstawie orzeczenia w sprawie *Francovich i in.*

101. W związku z powyższym na pytanie trzecie należy udzielić odpowiedzi, że w okolicznościach opisanych w pytaniu drugim lit. b) spółce odprowadzającej podatek ACT przysługuje roszczenie o zwrot niesłusznie pobranego podatku bez konieczności udowodnienia, że spełnione zostały przesłanki zobowiązania państwa członkowskiego z tytułu odszkodowania za naruszenie prawa UE.

VII – W przedmiocie pytania czwartego

A – Pytanie i uzyskane uwagi

102. Pytanie czwarte dotyczy dywidend otrzymanych od spółek w państwach trzecich. Sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy spółka będąca rezydentem (np. spółka C na wykresie) może powołać się na art. 63 TFUE odnośnie do dywidend otrzymanych od spółki zależnej, na którą wywiera decydujący wpływ oraz która posiada siedzibę w państwie trzecim (np. spółka F na wykresie).

103. High Court podnosi, że to zagadnienie nie zostało w sposób wyraźny przedstawione Trybunałowi w pierwszym wniosku w sprawie FII. Pytanie to powstaje, gdy w następstwie odpowiedzi Trybunału na pytanie pierwsze sąd krajowy stwierdzi, że obowiązujące w Zjednoczonym Królestwie przepisy dotyczące opodatkowania dywidend otrzymywanych od spółek posiadających siedzibę w innych państwach członkowskich są sprzeczne z art. 49 TFUE bądź art. 63 TFUE.

104. Pytanie pierwsze wniosku w sprawie FII dotyczyło dywidend otrzymywanych od spółek będących rezydentami w innych państwach członkowskich. Jednakże kiedy sprawa powróciła do High Court Test Claimants twierdziła, że w świetle rozwoju orzecznictwa Trybunału reżim Zjednoczonego Królestwa jest również sprzeczny z art. 63 TFUE w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie do dywidend otrzymywanych od spółek zależnych będących rezydentami w państwach trzecich. HMRC

53 — Wyrok z dnia 19 listopada 1991 r. w sprawach połączonych C-6/90 i C-9/90, Rec. s. I-5357.

54 — Roszczenia o wyegzekwowanie takiego obowiązku mogą wchodzić w zakres krajowych systemów prawnych pod różnymi pojęciami takimi jak *condictio indebiti*, *répétition de l'indû*, czy też *unjust enrichment* lub *restitution*.

twierdził, że art. 63 TFUE nie znajdował zastosowania do sytuacji, w których spółka będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie miała rozstrzygający wpływ na decyzje spółki z siedzibą w państwie trzecim i była w stanie określić jej działania, ponieważ taka sytuacja wchodziła jedynie w zakres art. 49 TFUE.

105. Test Claimants i Komisja uważają, że w sytuacji opisanej powyżej spółka będąca rezydentem może powołać się na art. 63 TFUE odnośnie do dywidend otrzymanych od spółek zależnych będących rezydentami w państwach trzecich, na które wywiera decydujący wpływ. Natomiast zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa, rządu niemieckiego, rządu francuskiego, jak również rządu niderlandzkiego spółka będąca rezydentem nie może powoływać się na art. 63 TFUE, ponieważ jedynie postanowienia traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości mogą znaleźć zastosowanie do takich holdingów, a nie znajdują zastosowania odnośnie do państw trzecich.

B – Analiza

106. Trybunał dokonał odrębnej analizy traktowania pod względem podatkowym dywidend w zakresie dotyczącym państw członkowskich oraz w zakresie dotyczącym państw trzecich.

107. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem opodatkowanie dywidend pochodzących z innych państw członkowskich może wchodzić w zakres art. 49 TFUE dotyczącego swobody przedsiębiorczości oraz art. 63 TFUE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału⁵⁵. Jeśli chodzi o odpowiedź na pytanie, czy ustawodawstwo krajowe objęte jest zakresem określonej swobody, należy wziąć pod uwagę przedmiot danego ustawodawstwa⁵⁶.

108. Gdy ustawodawstwo krajowe ma znajdować zastosowanie wyłącznie do tych udziałów w kapitale spółki, które pozwalają ich posiadaczowi wywierać rozstrzygający wpływ na decyzje tej spółki i określanie jej działalności, wówczas wchodzi ono w zakres swobody przedsiębiorczości⁵⁷. Natomiast gdy przepisy krajowe mają zastosowanie do udziałów w kapitale spółki nabytych jedynie w celu lokaty kapitału bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania w niej kierowniczej roli, tj. jako inwestycje portfelowe, należy je wówczas badać wyłącznie w świetle swobodnego przepływu kapitału⁵⁸.

109. Jeśli chodzi o traktowanie pod względem podatkowym dywidend otrzymanych od państw trzecich, orzecznictwo jak dotychczas dotyczyło tylko jednego aspektu tego zagadnienia. W pierwszym wyroku FII Trybunał dokonał analizy sytuacji spółki będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie otrzymującej dywidendy od spółki posiadającej siedzibę w państwie trzecim w oparciu o holding, co nie daje spółce otrzymującej rozstrzygającego wpływu na decyzje spółki dokonującej wypłaty i co nie pozwala jej na określenie działalności spółki dokonującej wypłaty. Trybunał orzekł, że środki krajowe, takie jak stanowiące przedmiot sporu w postępowaniu przed sądem krajowym, są sprzeczne z art. 63 TFUE⁵⁹.

55 — Zobacz pierwszy wyrok w sprawie FII, pkt 36; ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 33.

56 — Zobacz ww. w przypisie 23 wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 31, 33; wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-452/04 Fidium Finanz AG przeciwko Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, Zb.Orz. s. I-9521, pkt 34, 44–49; ww. w przypisie 24 wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 37, 38; pierwszy wyrok w sprawie FII, pkt 36; wyrok z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt. 26–34; ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 34. Zobacz też B. Terra, P. Wattel, op.cit., s. 77, 78.

57 — Zobacz wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. s. I-2787, pkt 22; pierwszy wyrok w sprawie FII, pkt 37; wyrok z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-81/09 Idryma Typou AE przeciwko Ypourgos Typou kai Meson Mazikis Enimerosis, Zb.Orz. s. I-10161, pkt 47; ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 35.

58 — Zobacz pierwszy wyrok w sprawie FII, pkt 38; wyrok z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 40, 45–52.

59 — Zobacz pierwszy wyrok w sprawie FII, pkt 38, 165, 166.

110. Kwestią, którą należy rozstrzygnąć w niniejszej sprawie, jest to, które z postanowień traktatowych, jeśli w ogóle ma to miejsce, znajdują zastosowanie do traktowania pod względem podatkowym dywidend wywodzących się ze spółek, które posiadają siedzibę w państwach trzecich i w których udziały pozwalają ich posiadaczowi na wywieranie rozstrzygającego wpływu na decyzje spółki oraz określanie jej działalności, jednocześnie mając na uwadze, że omawiane ustawodawstwo krajowe nie znajduje zastosowania wyłącznie do takich sytuacji.

111. Istnieją dwie podstawowe możliwości klasyfikacji sytuacji, w których akcjonariusz wywiera rozstrzygający wpływ na decyzje spółki państwa trzeciego oraz określa jej działalność.

112. Pierwszą możliwością jest zaproponowanie równoległości z sytuacjami wewnątrzunijnymi. Innymi słowy, gdy wpływ w spółce posiadającej siedzibę w państwie trzecim jest rozstrzygający, należy dokonać oceny w zakresie swobody przedsiębiorczości. Zastosowanie swobody przepływu kapitału byłoby więc wyłączone. Niemniej jednak skoro prawo do swobody przedsiębiorczości nie istnieje w stosunkach z państwami trzecimi, to sytuacja ta nie jest objęta traktatem. Jest to stanowisko zaproponowane przez państwa członkowskie uczestniczące w niniejszym postępowaniu⁶⁰.

113. Drugą możliwością jest stwierdzenie, że rozdział pomiędzy swobodą przedsiębiorczości a swobodnym przepływem kapitału jest istotny wyłącznie w sytuacjach wewnątrzunijnych. W stosunkach z państwami trzecimi nie jest konieczny ani nawet wymagany żaden taki podział. Zatem przepisy dotyczące swobodnego przepływu kapitału znajdowałyby zastosowanie do stosunków z państwami trzecimi nie tylko w przypadku inwestycji portfelowych, ale również w przypadku sytuacji, w których ma miejsce rozstrzygający wpływ na wypłacającą dywidendy spółkę z siedzibą w państwie trzecim.

114. Co do opcji pierwszej należy zauważyć, że kryteria stosowania swobody przedsiębiorczości oraz swobodnego przepływu kapitału zostały stworzone i były stosowane przez Trybunał w stosunkach wewnątrzunijnych. Zgodnie z orzecnictwem, gdy prawo głosu przekracza próg 10% w sytuacjach wewnątrzunijnych, punkt ciężkości przesunął się z przepisów traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału na przepisy dotyczące swobody przedsiębiorczości.

115. W stosunkach z państwami trzecimi takie kryteria dla stosowania tych dwóch swobód nie muszą zostać ustalone lub w istocie nie mogą zostać ustalone, gdyż zastosowanie znaleźć mogą jedynie zasady dotyczące swobodnego przepływu kapitału. W traktacie nie ma alternatywnego artykułu, który mógłby znaleźć zastosowanie zamiast art. 63 TFUE w stosunkach z państwami trzecimi, gdy następuje przekroczenie 10% progu praw głosu. Co więcej, nic w brzmieniu traktatu nie sugeruje, że swobodny przepływ kapitału nie znajdowałaby zastosowania w stosunkach z państwami trzecimi, gdy poziom właścicielski wykracza poza poziom portfelowy⁶¹.

116. Jeśli przepis krajowy znajduje zastosowanie bez względu na rozmiar udziałów, orzecznictwo wymaga zbadania w świetle okoliczności faktycznych punktu ciężkości ograniczenia, tzn. zidentyfikowania ograniczonej swobody. Takie było podejście Trybunału w pierwszym wyroku w sprawie FII (zob. pkt 37, 38). Uwzględnić należy cel ustawodawstwa krajowego i gdy przepis krajowy jedynie dotyka innej swobody w sposób wyłącznie drugorzędny, analizie poddana zostanie jedynie swoboda przeważająca⁶². Niemniej jednak nie uznaję takiego podejścia skierowanego na stan faktyczny za pomocne w niniejszej sytuacji, ponieważ pytanie prejudycjalne skupia się na innych udziałach niż portfelowe, a żadne zasady swobody przedsiębiorczości nie znajdują zastosowania.

60 — W ostatnim czasie również rzecznik generalny V. Trstenjak poparł to stanowisko. Zobacz opinię z dnia 20 marca 2012 r. w sprawie C-31/11 Scheunemann, pkt 64.

61 — W czasie gdy WE w pełni uwolniła przepływy kapitału nie tylko pomiędzy państwami członkowskimi, ale również pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi, nie było wyraźnych oznak przyszłego rozwoju orzecznictwa Trybunału w obszarze opodatkowania bezpośredniego.

62 — Zobacz przypis 56 powyżej.

117. W związku z powyższym moim zdaniem Trybunał powinien udzielić odpowiedzi, że odnośnie do państw trzecich zasada prawa, zgodnie z którą państwo członkowskie udziela ulgi służącej zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu dywidend w wymiarze ekonomicznym w odniesieniu do wszystkich udziałów bez względu na ich ilość, mieści się w zakresie art. 63 TFUE.

118. Stwierdziwszy powyższe, istnieją dwie kolejne kwestie, które wymagają uwagi.

119. Po pierwsze, zastosowanie art. 63 TFUE ma miejsce na mocy art. 64 ust. 1 TFUE bez uszczerbku dla stosowania do państw trzecich jakichkolwiek ograniczeń, które istniały w dniu 31 grudnia 1993 r. Wydaje się, że przepisy krajowe stanowiące przedmiot sporu w postępowaniu przed sądem krajowym istniały przed tym dniem. Co więcej, o ile przepisy krajowe, które przyjęte zostały po dniu 31 grudnia 1993 r., w istocie prowadziły do złagodzenia skutku przepisów regulujących odprowadzanie ACT względem spółek posiadających spółki zależne niebędące rezydentami, przepisy te nie stanowiły nowego ograniczenia⁶³. Weryfikacja powyższego należy do sądu krajowego.

120. Po drugie, jeśli Trybunał przyjmie zaproponowane przeze mnie podejście, powstanie kwestia uzasadnienia odnośnie do ograniczenia swobodnego przepływu kapitału w kontekście kontrolowania inwestycji w spółkach państw trzecich.

121. Jak zauważył Trybunał, inwestycje państw trzecich mają miejsce w innym kontekście prawnym niż inwestycje wewnątrzunijne, szczególnie odnośnie do współpracy administracyjnej z organami podatkowymi. Nie można też wykluczyć, że państwo członkowskie będzie w stanie wykazać, iż ograniczenie przepływu kapitału do lub z państw trzecich jest uzasadnione określonymi względami w okolicznościach, w których względy te nie mogłyby stanowić skutecznego uzasadnienia ograniczenia przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi. Niemniej jednak zgodnie z orzecznictwem obniżenia dochodów podatkowych nie można uznać za nadrzędną przyczynę uzasadniającą ograniczenie, a zasada ta ma również zastosowanie do dochodów pochodzących z państw trzecich nawet w przypadku braku wzajemności pomiędzy państwami trzecimi, w których znajduje się źródło dochodu, a państwami członkowskimi będącymi rezydentami⁶⁴.

122. Stwierdziwszy powyższe, Trybunał nie może pominąć okoliczności, że proponowana przeze mnie wykładnia stosowania art. 63 TFUE może doprowadzić do osłabienia sytuacji państw członkowskich pod względem szkodliwej konkurencji podatkowej ze strony państw trzecich. Znajduje to zastosowanie w szczególności, jeśli w kontekście pytania pierwszego uzna się, że Zjednoczone Królestwo powinno zwolnić dywidendy zagraniczne ze względu na to, że zastosowanie systemu zaliczania do tego rodzaju dywidend prowadzi do wyższego efektywnego stopnia opodatkowania niż zastosowanie systemu zwolnień do dywidend krajowych⁶⁵. W związku z powyższym wykładnia dokonana przez Trybunał nie powinna ostatecznie skutkować jednostronnym rozszerzeniem swobody przedsiębiorczości na państwa trzecie niejako zakulisowo, gdyż nie był to wyraźnie cel TFUE.

123. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił na pytanie czwarte odpowiedzi, zgodnie z którą odnośnie do państw trzecich zasada prawa, zgodnie z którą państwo członkowskie udziela ulgi służącej zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu dywidend w wymiarze ekonomicznym w odniesieniu do wszystkich udziałów bez względu na ich ilość, mieści się w zakresie art. 63 TFUE.

63 — Zobacz pierwszy wyrok w sprawie FII, pkt. 189–196.

64 — Zobacz pierwszy wyrok w sprawie FII, pkt 171; ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 119–131 i przytoczone tam orzecznictwo, w tym wyrok z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-72/09 Établissements Rimbaud, Zb.Orz. s. I-10659.

65 — Komisja zauważa, że zwolnienie dywidend otrzymanych z innych państw, których ustawodawstwo przewiduje niższą stawkę podatku, oznaczałoby, że spółki będące rezydentami byłyby opodatkowane wyłącznie po niższej stawce od odpowiadającego dochodu, co skutkowałoby korzystniejszym traktowaniem inwestycji zagranicznych.

VIII – W przedmiocie pytania piątego

A – Pytanie i uzyskane uwagi

124. Pytanie piąte dotyczy przekazania ACT oraz transgranicznego zwrotu ACT. Pytanie to zmierza do wyjaśnienia odpowiedzi udzielonej przez Trybunał na pytanie trzecie wniosku w pierwszej sprawie FII. Pytanie to dotyczyło przepisów ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa dotyczącego ACT, które pozwalały spółce dominującej będącej rezydentem (spółka A w przedstawionym powyżej wykresie) na przekazanie nadwyżki ACT swoim spółkom zależnym będącym *rezydentami* (spółki B i C na wykresie), tak by zapłacony ACT mógł zostać odliczony od podatku dochodowego od osób prawnych spółek zależnych. Oznaczało to, że nadwyżka ACT nie mogła być przekazana spółkom zależnym niebędącym rezydentami, nawet jeśli podlegałyby one podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, gdyż posiadały tam stałą siedzibę.

125. Rzecznik generalny L.A. Geelhoed w wydanej przez siebie opinii w pierwszej sprawie FII doszedł do wniosku, że miało miejsce ograniczenie, które naruszało art. 49 TFUE i art. 63 TFUE. Niemniej jednak Trybunał zawęził omówienie tej kwestii, podnosząc w pkt 115, że „spór przed Trybunałem ogranicza się do braku możliwości przekazania przez spółkę będącą rezydentem nadwyżki ACT jej spółkom zależnym, tak aby mogły one dokonać zaliczenia tego podatku w ramach podatku dochodowego od osób prawnych, który zobowiązane są zapłacić [w Zjednoczonym Królestwie] w związku z działalnością wykonywaną w tym państwie członkowskim”. Odpowiedź Trybunału w pkt 139 była odpowiednio ograniczona do tego pytania i nie obejmowała przypadku, w którym spółka zależna niebędąca rezydentem nie podlegała podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie.

126. Kiedy sprawa powróciła do High Court, Test Claimants podniosła, że Trybunał błędnie zrozumiał jej stanowisko, gdy podkreślała w trakcie rozprawy przed Trybunałem, że nie jest dozwolone żadne odliczenie ACT, nawet jeśli zagraniczna spółka zależna prowadzi działalność w Zjednoczonym Królestwie poprzez oddział. Niemniej jednak Test Claimants nie zamierzała ograniczyć omawianego zagadnienia do tej sytuacji. High Court uznał tę argumentację i skonkludował, że to nieporozumienie doprowadziło do tego, że Trybunał ograniczył zakres swej odpowiedzi.

127. Test Claimants podnoszą w swoich uwagach, że odpowiedź Trybunału na pytanie trzecie pierwszego wniosku w sprawie FII znajduje zastosowanie również wówczas, gdy zyski spółek zależnych niebędących rezydentami, na których rzecz nie mogło nastąpić żadne przekazanie, nie podlegają opodatkowaniu w państwie członkowskim spółki dominującej. Natomiast rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja przeciwnie sugerują, że odpowiedź Trybunału na pytanie trzecie pierwszego wniosku w sprawie FII nie znajduje zastosowania w takiej sytuacji.

B – Analiza

128. Warto przypomnieć, że w pierwszym wyroku w sprawie FII Trybunał orzekł, że ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa umożliwiało przekazanie nadwyżki ACT spółce zależnej będącej rezydentem celem odliczenia od podatku dochodowego od osób prawnych, który ta spółka zobowiązana była zapłacić w Zjednoczonym Królestwie. Niemniej jednak ustawodawstwo nie umożliwiało przekazania ACT i odliczenia go od podatku dochodowego od osób prawnych, który spółka niebędąca rezydentem zobowiązana była zapłacić w Zjednoczonym Królestwie. Trybunał orzekł, że takie rozwiązanie stanowiło korzyść podatkową dla spółek zależnych będących rezydentami, z której nie mogły skorzystać spółki zależnie niebędące rezydentami, i w związku z tym stanowiło ograniczenie swobody przedsiębiorczości⁶⁶.

66 — Zobacz pierwszy wyrok w sprawie FII, pkt 132.

129. Niemniej jednak wydaje się, że nie występuje żadna niekorzyść, jeśli spółka zależna niebędąca rezydentem nie jest zobowiązana do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie. Celem przekazania ACT jest zapewnienie, że przekazany ACT może zostać odliczony od podatku dochodowego podlegającego zapłacie w Zjednoczonym Królestwie, gdyż ACT stanowi kwotę podatku dochodowego od osób prawnych płaconego z góry. W przypadku braku zobowiązania do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie nie powstaje potrzeba przekazania ani odliczania.

130. Gdyby ustawodawstwo miało zezwalać na przekazanie ACT przez spółkę dominującą z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie na rzecz spółki zależnej niebędącej rezydentem, która nie jest zobowiązana do odprowadzania podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, przyznawałoby ono korzyść takiej grupie spółek, z której nie skorzystała grupa spółek całkowicie krajowych. Komisja słusznie zauważa, że umożliwienie spółkom niebędącym rezydentami, niezobowiązanym do odprowadzania podatku w Zjednoczonym Królestwie uzyskania zwrotu nadwyżki ACT, umożliwiłaby grupie niesłuszne obniżanie ciężącego na niej zobowiązania podatkowego w owym państwie, pozbawiając je podatku od zysków, które podlegają tam opodatkowaniu.

131. Spółka zależna niebędąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie mogłaby oczywiście być zobowiązana do odprowadzania podatku od osób prawnych w innym państwie członkowskim. W takim przypadku to do państwa członkowskiego należałoby rozstrzygnięcie, czy podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym powinno dawać prawo do ulgi poprzez odliczenie zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie od zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych w tym państwie członkowskim.

132. Podsumowując, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytanie piąte, że odpowiedź Trybunału na pytanie trzecie w pierwszym wyroku w sprawie FII nie znajduje zastosowania, gdy spółki zależne niebędące rezydentami, na których rzecz nie może nastąpić żadne przekazanie, nie są zobowiązane do zapłacenia podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie.

IX – Wnioski

133. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na przedłożone przez High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division pytania w następujący sposób:

- 1) Odniesienia do „stawek podatkowych” oraz „odmiennych stopni opodatkowania” w pkt 56 wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation dotyczą wyłącznie ustawowych lub nominalnych stawek podatkowych.

Alternatywnie proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytanie pierwsze, że jest niezgodne z art. 49 TFUE i 63 TFUE, aby państwo członkowskie utrzymywało w mocy i stosowało przepisy, takie jak te będące przedmiotem niniejszej sprawy, które zwalniają od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy otrzymane przez spółkę mającą siedzibę w tym państwie członkowskim od innych spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim i które poddają dywidendy otrzymane przez spółkę będącą rezydentem od spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich podatkowi dochodowemu od osób prawnych, zapewniając wyeliminowanie podwójnego opodatkowania obejmujące podatek pobrany u źródła od dywidendy i pod pewnymi warunkami podatek zapłacony przez spółki niemające siedziby w tym państwie członkowskim od zysków w państwie ich siedziby.

- 2) Na odpowiedź Trybunału na pytania drugie i czwarte wniosku w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation nie ma wpływu, czy:
 - a) zagraniczny podatek dochodowy od osób prawnych nie został zapłacony (lub nie został zapłacony w całości) przez spółkę niebędącą rezydentem wypłacającą dywidendę spółce będącej rezydentem, lecz dywidenda ta została wypłacona z dochodów obejmujących dywidendy wypłacone przez jej bezpośrednią lub pośrednią spółkę zależną posiadającą siedzibę w państwie członkowskim i które zostały wypłacone z dochodów, od których został odprowadzony podatek w tym państwie; lub
 - b) zryczałtowany podatek dochodowy od osób nie został zapłacony przez spółkę będącą rezydentem, która otrzymuje dywidendę od spółki niebędącej rezydentem, ale został zapłacony przez jej bezpośrednią lub pośrednią spółkę dominującą będącą rezydentem z chwilą dalszej wypłaty dochodów spółki otrzymującej, które bezpośrednio lub pośrednio obejmują dywidendę?
- 3) W okolicznościach przedstawionych w pytaniu drugim lit. b) powyżej spółce odprowadzającej zryczałtowany podatek od osób prawnych przysługuje roszczenie o zwrot podatku niesłusznie pobranego bez konieczności wykazania, że zostały spełnione przesłanki zobowiązania odszkodowawczego państwa członkowskiego z tytułu naruszenia prawa UE.
- 4) Zasada prawa, zgodnie z którą państwo członkowskie przyznaje ulgę służącą zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu dywidend w odniesieniu do wszystkich udziałów bez względu na ich ilość, odnośnie do państw trzecich mieści się w zakresie art. 63 TFUE.
- 5) Odpowiedź Trybunału na pytanie trzecie wniosku w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation nie znajduje zastosowania, gdy spółki zależne niebędące rezydentami, na których rzecz nie może odbyć się przekazanie, nie są zobowiązane do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie.