

Sprawa C-446/04

Test Claimants in the FII Group Litigation

przeciwko

Commissioners of Inland Revenue

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

Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału – Dyrektywa 90/435/EWG –
Podatek dochodowy od osób prawnych – Wypłata dywidend – Zapobieganie opodatkowaniu
kaskadowemu lub zmniejszenie opodatkowania kaskadowego – Zwolnienie – Dywidendy
otrzymane od spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim
– Ulga podatkowa – Zryczaśtowany podatek dochodowy od osób prawnych – Zasada równego
traktowania – Roszczenie o zwrot lub roszczenie o odszkodowanie

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału
– Przepisy podatkowe*

(art. 43 WE i 56 WE)

2. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału
– Przepisy podatkowe*

(art. 43 WE i 56 WE)

3. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe*

(art. 56 WE)

4. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału
– Przepisy podatkowe*

(art. 43 WE i 56 WE)

5. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału
– Przepisy podatkowe*

(art. 43 WE i 56 WE)

6. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Przepisy podatkowe*

(art. 43 WE)

7. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału
– Przepisy podatkowe*

(art. 43 WE i 56 WE)

8. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenie w przepływie kapitału do lub z państw trzecich*

(art. 56 WE i 57 ust. 1 WE)

9. *Prawo wspólnotowe – Prawa przyznane jednostkom – Naruszenie przez państwo członkowskie – Obowiązek naprawienia szkody wyrządzonej jednostkom*

10. *Prawo wspólnotowe – Prawa przyznane jednostkom – Naruszenie przez państwo członkowskie – Obowiązek naprawienia szkody wyrządzonej jednostkom*

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

(por. pkt 72 oraz pkt 1 sentencji)

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

Okoliczności, że w porównaniu do systemu zwolnienia system odliczenia nakłada na podatników dodatkowe obciążenia administracyjne, bowiem kwota rzeczywiście zapłaconego podatku w państwie siedziby przez spółkę dokonującą wypłaty musi zostać wykazana, nie może być uznana za różnicę w traktowaniu niezgodną ze swobodą podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej lub swobodnym przepływem kapitału, gdy szczególne obciążenia administracyjne nałożone na spółki będące rezydentami i otrzymujące dywidendy zagraniczne są nieodzownym elementem funkcjonowania systemu ulgi podatkowej.

(por. pkt 53, 60, 73 oraz pkt 1 sentencji)

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

W istocie ta różnica w traktowaniu stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, bowiem ma taki skutek, że zniechęca spółki mające siedzibę w danym państwie członkowskim do inwestowania ich kapitału w spółkach mających siedzibę w innym państwie członkowskim.

Ponadto ma ona również skutek ograniczający w stosunku do spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich, bowiem stanowi ona dla nich przeszkodę w pozyskiwaniu kapitału w danym państwie członkowskim.

Niezależnie od okoliczności, że państwo członkowskie dysponuje, w każdym przypadku, różnymi możliwymi rozwiązaniami w celu zapobiegania lub obniżenia opodatkowania kaskadowego wypłaconych zysków, ewentualne trudności związane z określeniem rzeczywiście zapłaconego w innym państwie członkowskim podatku nie mogą usprawiedliwiać ograniczenia swobodnego przepływu kapitału, jakie wynika z tego ustawodawstwa.

(por. pkt 64, 65, 70, 74 oraz pkt 1 sentencji)

4. Artykuły 43 WE i 56 WE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które zezwalają spółce będącej rezydentem i otrzymującej dywidendy od innej spółki będącej rezydentem na odliczenie od kwoty podlegającej zapłacie przez tę pierwszą spółkę z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych kwoty tego podatku zapłaconego w formie zryczałtowanej przez drugą spółkę, podczas gdy w przypadku spółki będącej rezydentem i otrzymującej dywidendy od spółki niebędącej rezydentem takie odliczenie nie jest możliwe w zakresie podatku związanego z wypłaconymi zyskami zapłaconego przez tę ostatnią spółkę w państwie jej siedziby.

Metoda ta prowadzi w praktyce do mniej korzystnego traktowania spółki otrzymującej dywidendy zagraniczne niż spółki otrzymującej dywidendy krajowe. W przypadku mającej następnie miejsce wypłaty dywidend pierwsza spółka podlega obowiązkowi zapłaty podatku w formie ryczałtu w pełnej wysokości, podczas gdy druga spółka zobowiązana jest do zapłaty podatku w formie ryczałtu tylko wówczas, gdy wypłata dywidend na rzecz jej własnych udziałowców przekracza wysokość wypłaty, jaką sama otrzymała.

Okoliczności, iż podmiot nie jest zobowiązany do zapłaty podatku w formie ryczałtu, stanowi korzyść w zakresie płynności finansowej, bowiem dana spółka może zatrzymać środki, które musiałyby wpłynąć z tytułu tego podatku w formie ryczałtu a do chwili, gdy podatek dochodowy od osób prawnych będzie wymagalny.

Taka różnica w traktowaniu nie może być uzasadniona koniecznością zachowania spójności systemu podatkowego obowiązującego w danym państwie członkowskim z uwagi na bezpośredni związek między przyznaną korzyścią podatkową, czyli ulgą podatkową przyznaną spółce będącej rezydentem, która otrzymuje dywidendy od innej spółki będącej rezydentem, a odpowiadającym jej zobowiązaniem podatkowym, czyli podatkiem dochodowym od osób prawnych w formie ryczałtu zapłaconym przez tę ostatnią spółkę w związku z tą wypłatą. Konieczność istnienia takiego bezpośredniego związku powinna bowiem prowadzić w każdym razie do przyznania tej samej korzyści podatkowej spółkom, które otrzymują dywidendy od spółek niebędących rezydentami, skoro są one również zobowiązane do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych od wypłaconych zysków w państwie ich siedziby.

(por. pkt 84, 86, 93, 112 oraz pkt 2 sentencji)

5. Artykuły 43 WE i 56 WE nie sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które przewidują, że wszelkie ulgi z tytułu podatku zapłaconego za granicą, z których korzysta spółka będąca rezydentem i otrzymująca dywidendy zagraniczne, obniżają kwotę podatku dochodowego od osób prawnych, od której może ona odliczyć podatek dochodowy od osób prawnych zapłacony w formie ryczałtu przy późniejszej wypłacie dywidend na rzecz jej własnych udziałowców.

W istocie okoliczności, że spółka, która otrzymuje dywidendy zagraniczne, korzysta z ulgi z tytułu podatku zapłaconego za granicą, co prowadzi do obniżenia kwoty podatku dochodowego od osób prawnych, od którego może zostać odliczona nadwyżka podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w formie ryczałtu, prowadzi do dyskryminacji między takimi spółkami a spółkami otrzymującymi dywidendy krajowe jedynie wtedy, gdy pierwsza spółka nie dysponowała w rzeczywistości takimi samymi środkami jak druga spółka w celu odliczenia nadwyżki podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w formie ryczałtu od kwoty należnego podatku dochodowego od osób prawnych.

(por. pkt 120, 125, 138 oraz pkt 3 sentencji)

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

(por. pkt 139 oraz pkt 3 sentencji)

7. Artykuły 43 WE i 56 WE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które, zwalniając z obowiązku zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych spółki będące rezydentami i dokonując na rzecz swych udziałowców wypłat dywidend, które wynikają z dywidend krajowych otrzymanych przez te spółki, przyznają spółkom będącym rezydentami i dokonującym na rzecz swych udziałowców wypłaty dywidend, które wynikają z dywidend zagranicznych otrzymanych przez te spółki, możliwość wyboru systemu umożliwiającego im odzyskanie podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w formie zryczałtowanej, ale po pierwsze, zobowiązując te spółki do zapłaty wspomnianego podatku zryczałtowanego oraz do wystąpienia następnie z wnioskiem o jego zwrot, a po drugie, nie przewidując ulgi podatkowej dla udziałowców tych spółek, gdy tymczasem udziałowcy ci uzyskaliby taką ulgę w przypadku wypłaty przez spółkę będącą rezydentem dokonanej na podstawie dywidend krajowych.

W istocie, o ile prawdą jest, że państwo członkowskie powinno dysponować określonym czasem, aby w celu określenia kwoty ostatecznie należnej z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych mogło uwzględnić wszelkie podatki, którymi obciążone zostały wypłacone zyski, o tyle nie może to stanowić uzasadnienia dla przepisów krajowych, które nie zezwalają w żadnym przypadku, by spółka będąca rezydentem i otrzymująca dywidendy zagraniczne odliczyła od kwoty należnej z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych podatku obciążającego zyski wypłacone za granicą, podczas gdy w przypadku dywidend krajowych rzeczona kwota podlega z urzędu odliczeniu od zapłaconego podatku, nawet jeżeli jest to zapłacone w formie zryczałtowanej, przez spółkę dokonującą wypłaty i będącą rezydentem.

W odniesieniu do okoliczności, że przedmiotowe ustawodawstwo nie przewiduje ulgi podatkowej dla udziałowców spółek będących rezydentami, wypłacających dywidendy, które wynikają z dywidend zagranicznych, ryzyko podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym występuje nie tylko w przypadku dywidend pochodzących od spółki będącej rezydentem i podlegającej obowiązkowi zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w formie ryczałtu od wypłaconych dywidend, lecz również w przypadku dywidend wypłaconych przez

spółka? niebędąc? rezydentem, której zyski są tak?e opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych w państwie jej siedziby według stawki i zasad tam obowiązujących.

(por. pkt 156, 158, 159, 172, 173 oraz pkt 4 sentencji)

8. Artyku? 57 ust. 1 WE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e gdy przed dniem 31 grudnia 1993 r. państwo członkowskie przyj??o przepisy, które zawieraj? ograniczenia w przepływie kapitału do lub z państw trzecich zakazane przez art. 56 WE i po tej dacie przyjmuje przepisy, które równie?, stanowi?c ograniczenie przepływu kapitału, są co do istoty takie same jak przepisy poprzednio obowiązujące lub ograniczaj? się do zmniejszenia lub zniesienia przeszkody w wykonywaniu praw i swobód wspólnotowych, która znajdowa?a się w przepisach poprzednio obowiązujących, art. 56 WE nie sprzeciwia się stosowaniu tych?e przyjętych przepisów do państw trzecich, je?eli odnoszą się one do przepływu kapitału dotycz?cego inwestycji bezpo?rednich, w tym inwestycji w nieruchomo?ci, zwi?zanych z przedsi?biorczo?ci?, ?wiadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów warto?ciowych na rynki kapita?owe. Za inwestycje bezpo?rednie nie mog? być uznane udziały w spółce, które nie zosta?y obj?te w celu ustanowienia lub utrzymania trwa?ych i bezpo?rednich powi?za? między udziałowcem a daną spółką i umo?liwiaj?cych mu aktywny udział w zarz?dzaniu tą spółką lub w sprawowaniu nad nią kontroli.

(por. pkt 196 oraz pkt 5 sentencji)

9. Wobec braku uregulowania wspólnotowego wewn?trzny porządek prawny ka?dego z państw członkowskich powinien okre?la? s?dy w?a?ciwe oraz szczegó?owe zasady proceduralne dotycz?ce wnoszenia skarg maj?cych na celu zabezpieczenie praw, które podmioty prawa wywodzą z prawa wspólnotowego, w tym rodzaje roszczeń wnoszonych przez osoby poszkodowane do sądów krajowych. S?dy krajowe są niemniej jednak zobowi?zane zagwarantowa?, by jednostki miały do dyspozycji skuteczny ?rodek zaskarżenia umo?liwiaj?cy im uzyskanie zwrotu nienależnie pobranego podatku oraz kwot zapłaconych na rzecz tego państwa członkowskiego lub pobranych przez to państwo w bezpo?rednim zwi?zku z tym podatkiem.

W odniesieniu do innych szkód, jakie dany podmiot poniósł z powodu naruszenia prawa wspólnotowego, które mo?na przypisać państwu członkowskiemu, b?dzie ono zobowi?zane do naprawienia szkód wyrz?dzonych jednostkom w warunkach wymienionych w orzecznictwie Trybunału, a mianowicie ?e naruszona norma prawna jest dla jednostek ?ród?em uprawnienia, ?e postępowanie państwa stanowi wystarczaj?co istotne naruszenie prawa i wreszcie ?e istnieje bezpo?redni zwi?zek przyczynowy między naruszeniem ci???cego na państwie zobowi?zania a poniesion? przez poszkodowanych szkod?, nie wykluczaj?c, ?e na gruncie prawa krajowego odpowiedzialno?? państwa mo?e być uzale?niona od mniej restrykcyjnych warunków.

Z zastrzeżeniem prawa do odszkodowania, którego podstaw? stanowi bezpo?rednio prawo wspólnotowe, je?eli te przes?anki wskazane w orzecznictwie zostan? spe?nione, naprawienie przez państwo wyrz?dzonej szkody powinno nast?pi? zgodnie z prawem krajowym reguluj?cym zasady odpowiedzialno?ci, przy czym zasady dotycz?ce naprawienia szkody, ustanowione przez prawo krajowe, nie mog? być mniej korzystne ni? zasady dotycz?ce podobnych krajowych ?rodków prawnych i nie mog? prowadzi? do uniemo?liwienia w praktyce otrzymania odszkodowania lub nadmiernego utrudnienia w jego otrzymaniu.

(por. pkt 209, 219, 220 oraz pkt 6 sentencji)

10. Dla ustalenia, czy nast?piło wystarczaj?co istotne naruszenie prawa wspólnotowego powoduj?ce powstanie odpowiedzialno?ci pozaumownej państwa członkowskiego za szkody wyrz?dzone jednostkom, sąd krajowy musi wzi?? pod uwag? wszystkie elementy

charakteryzujące przedstawioną mu sytuację. Do elementów tych należy w szczególności stopień jasności i precyzji naruszonej normy, umyślny lub nieumyślny charakter popełnionego uchybienia lub spowodowanej szkody, usprawiedliwiony lub nieusprawiedliwiony charakter ewentualnego błędu w stosowaniu prawa, okoliczności, że postępowanie jednej z instytucji Wspólnoty mogło przyczynić się do wydania lub utrzymania w mocy przepisów lub praktyki krajowej sprzecznych z prawem wspólnotowym.

W każdym razie wystarczające istotne naruszenie prawa wspólnotowego nastąpiło w sposób oczywisty, jeżeli uchybienie trwało mimo ogłoszenia wyroku stwierdzającego zarzucane uchybienie, wydania orzeczenia prejudycjalnego lub istnienia utrwalonego orzecznictwa Trybunału w danej dziedzinie, z których wynika bezprawny charakter omawianego postępowania.

W takiej dziedzinie jak podatki bezpośrednio sęd krajowy powinien poddać ocenie wymienione czynniki, w szczególności stopień jasności i precyzji naruszonych norm, jak również usprawiedliwiony lub nieusprawiedliwiony charakter ewentualnego błędu w stosowaniu prawa w świetle faktu, że konsekwencje wynikające ze swobód przepływu zagwarantowanych przez traktat są jedynie stopniowo uwydatniane, w szczególności poprzez zasady formułowane przez orzecznictwo Trybunału.

(por. pkt 204, 213–215, 217)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 12 grudnia 2006 r. (*)

Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału – Dyrektywa 90/435/EWG – Podatek dochodowy od osób prawnych – Wypłata dywidend – Zapobieganie opodatkowaniu kaskadowemu lub zmniejszenie opodatkowania kaskadowego – Zwolnienie – Dywidendy otrzymane od spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim – Ulga podatkowa – Zryczaśtowany podatek dochodowy od osób prawnych – Zasada równego traktowania – Roszczenie o zwrot lub rozczenie o odszkodowanie

W sprawie C-446/04

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

Test Claimants in the FII Group Litigation

przeciwko

Commissioners of Inland Revenue,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

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

rzecznik generalny: L. A. Geelhoed,

sekretarz: K. Sztranc, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 listopada 2005 r.,
rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Test Claimants in the FII Group Litigation, przez G. Aaronsona, QC, oraz P. Farmera i D. Cavendera, barristers, wspieranych przez S. Whiteheada i M. Andersona, solicitors,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa, pocz?tkowo przez E. O'Neill, a nast?pnie przez C. Gibbs, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników, wspieranych przez G. Barlinga, QC, oraz D. Ewarta i S. Stevens, barristers,
- w imieniu Irlandii, przez D. O'Hagana, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, wspieranego przez G. Clohessy, BL, i A. Collinsa, SC,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 kwietnia 2006 r.,
wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 43 i 56 WE oraz art. 4 ust. 1 i art. 6 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominuj?cych i spółek zale?nych ró?nych pa?stw cz?onkowskich (Dz.U. L 225, str. 6).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu mi?dzy spółkami maj?cymi siedzib? w Zjednoczonym Królestwie a Commissioners of Inland Revenue (organem administracji podatkowej Zjednoczonego Królestwa) w przedmiocie opodatkowania dywidend otrzymanych przez te spółki od spółek niemaj?cych siedziby w tym pa?stwie cz?onkowskim.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artyku? 4 ust. 1 dyrektywy 90/435, w swoim pierwotnym brzmieniu, stanowi?:

„Je?li spółka dominuj?ca, przez swój zwi?zek ze spółk? zale?n?, ma udzia? w zyskach podzielonych, to pa?stwo siedziby spółki dominuj?cej, z wyj?tkiem sytuacji, gdy spółka ulega likwidacji:

- powstrzymuje si? od opodatkowania takich zysków, albo
- opodatkowuje te zyski, jednocze?nie upowa?niaj?c spółk? dominuj?c? do odliczenia od

kwoty podatku należącego do podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we wszystkich przypadkach, kwoty podatku potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu, należnego w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma stałą siedzibę, z uwzględnieniem odstępstw przewidzianych w art. 5, do wysokości odpowiedniego podatku krajowego”.

4 Zgodnie z art. 6 tej dyrektywy państwa członkowskie spółki dominujące nie mogą pobierać podatku u źródła dochodu od zysków, które spółka ta otrzymuje od spółki zależnej.

5 Artykuł 7 dyrektywy 90/435 stanowi:

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

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

Uregulowanie krajowe

6 Zgodnie z przepisami podatkowymi obowiązującymi w Zjednoczonym Królestwie zyski osiągnięte w danym roku obrotowym przez spółki mające siedzibę w tym państwie członkowskim, jak również przez spółki niemające siedziby w Zjednoczonym Królestwie, lecz wykonujące na jego terytorium działalność gospodarczą za pośrednictwem oddziału lub agencji, podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych w tym państwie.

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

Zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych

8 Zgodnie z art. 14 Income and Corporation Taxes Act 1988 (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „ICTA”), w brzmieniu obowiązującym w chwili wystąpienia zdarzeń będących przedmiotem postępowania przez sąd krajowy, spółka mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, która dokonuje wypłaty dywidend na rzecz swoich udziałowców, jest zobowiązana do zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych („advance corporation tax”, zwanego dalej „ACT”), obliczonego na podstawie kwoty lub wartości dokonanej wypłaty.

9 Spółce przysuguje prawo odliczenia ACT zapłaconego z tytułu wypłaty dokonanej w ciągu danego roku obrotowego od należnego podatku dochodowego od osób prawnych

(„mainstream corporation tax”) w tym?e roku obrotowym, do okre?lonej wysoko?ci. Je?eli zobowi?zanie podatkowe spó?ki z tytu?u podatku dochodowego od osób prawnych nie pozwala na dokonanie odliczenia ACT w ca?o?ci, nadwy?ka ACT mo?e zosta? przeniesiona na poczet poprzedniego lub nast?pnego roku podatkowego b?d? na rzecz spó?ek zale?nych tej spó?ki, które mog? dokona? jej odliczenia od podatku dochodowego od osób prawnych, który zobowi?zane s? zap?aci?. Nadwy?ka ACT mo?e zosta? przeniesiona jedynie na spó?ki zale?ne maj?ce siedzib? w Zjednoczonym Królestwie.

10 Grupa spó?ek maj?cych siedzib? w Zjednoczonym Królestwie mo?e równie? wybra? opodatkowanie grupy, które umo?liwia spó?kom do niej nale??cym odroczenie zap?aty ACT do chwili przyst?pienia przez spó?k? dominuj?c? nale??c? do tej grupy do wyp?aty dywidend. Regulacja ta, która by?a przedmiotem wyroku z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach po??czonych C?397/98 i C?410/98 Metallgesellschaft i in. (Rec. str. I?1727), nie jest przedmiotem niniejszego post?powania.

Sytuacja udzia?owców b?d?cych rezydentami, którzy otrzymuj? dywidendy od spó?ek b?d?cych rezydentami

11 Zgodnie z art. 208 ICTA spó?ka b?d?ca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, która otrzymuje dywidendy od spó?ki b?d?cej równie? rezydentem w tym pa?stwie cz?onkowskim, nie podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych z tytu?u tych dywidend.

12 Ponadto stosownie do art. 231 ust. 1 ICTA wyp?ata dywidend podlegaj?ca ACT przez spó?k? b?d?c? rezydentem na rzecz innej spó?ki b?d?cej rezydentem stanowi podstaw? uzyskania przez t? ostatni? spó?k? ulgi podatkowej odpowiadaj?cej cz??ci kwoty ACT zap?aconej przez pierwsz? spó?k?. Zgodnie z art. 238 ust. 1 ICTA w przypadku spó?ki b?d?cej beneficjentem wyp?at otrzymana dywidenda oraz ulga podatkowa stanowi? ??cznie „franked investment income” (dochód z inwestycji zwolniony od podatku, zwany dalej „FIL”).

13 Spó?ka maj?ca siedzib? w Zjednoczonym Królestwie, która otrzyma?a od innej spó?ki maj?cej siedzib? w Zjednoczonym Królestwie dywidendy, których wyp?ata spowodowa?a powstanie prawa do ulgi podatkowej, mo?e przej?? ACT zap?acony przez ow? spó?k? oraz odliczy? go od kwoty ACT, któr? sama powinna zap?aci?, gdy przyst?pi do dokonania wyp?at dywidend na rzecz jej w?asn?ch udzia?owców, tak i? dokonuje ona zap?aty ACT jedynie w wysoko?ci nadwy?ki.

14 Zgodnie z tabel? F zawart? w ICTA osoba fizyczna maj?ca miejsce zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dywidend otrzymanych od spó?ki maj?cej siedzib? w tym pa?stwie cz?onkowskim. Przys?uguje jej jednak prawo do ulgi podatkowej odpowiadaj?cej cz??ci ACT zap?aconej przez t? spó?k?. Ulga podatkowa mo?e zosta? odliczona przez t? osob? fizyczn? od podatku dochodowego nale?nego z tytu?u dywidendy lub mo?e zosta? wyp?acona jej w gotówce, je?eli przewy?sza ona podatek podlegaj?cy zap?acie prze t? osob? fizyczn?.

Sytuacja udzia?owców b?d?cych rezydentami, którzy otrzymuj? dywidendy od spó?ek nieb?d?cych rezydentami

15 Spó?ka maj?ca siedzib? w Zjednoczonym Królestwie, która otrzymuje dywidendy od spó?ki maj?cej siedzib? poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych z tytu?u tych dywidend.

16 W takim przypadku, spó?ka b?d?ca beneficjentem rzeczonych dywidend nie ma prawa do ulgi podatkowej, a otrzymane przez ni? dywidendy nie s? traktowane jako dochody z inwestycji

zwolnione od podatku. Natomiast, zgodnie z art. 788 i 790 ICTA, przysuguje jej ulga podatkowa z tytułu podatku zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłaty w państwie jej siedziby, która jest przyznawana albo zgodnie z przepisami obowiązującymi w Zjednoczonym Królestwie albo zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania (zwaną dalej „uoupo”) zawartą przez Zjednoczone Królestwo z tym państwem.

17 Zatem przepisy krajowe umożliwiają spółce będącej rezydentem i otrzymującą dywidendy odliczenie od należnego podatku dochodowego od osób prawnych podatku pobranego u źródła z tytułu tych dywidend, wypłaconych przez spółkę niebędącą rezydentem. Jeżeli spółka będąca rezydentem i otrzymująca dywidendy posiada, bezpośrednio lub pośrednio, lub jest spółką zależną spółki, która posiada, bezpośrednio lub pośrednio, 10% lub więcej praw głosu w spółce dokonującą wypłaty, ulga podatkowa obejmuje również podatek dochodowy od osób prawnych zapłacony za granicą od zysków, które są wypłacane w formie dywidend. Ten zapłacony za granicą podatek może stanowić przedmiot ulgi podatkowej jedynie do wysokości kwoty podatku należnego w Zjednoczonym Królestwie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych od rzeczonych dochodów.

18 Analogiczne przepisy znajdują zastosowanie na mocy uoupo zawartych przez Zjednoczone Królestwo.

19 Jeżeli spółka będąca rezydentem dokonuje wypłaty dywidend na rzecz własnych udziałowców, jest ona zobowiązana do zapłaty ACT.

20 W odniesieniu do możliwości odliczenia ACT zapłaconego z tytułu takiej wypłaty [dywidend] od podatku dochodowego od osób prawnych, który podlega zapłacie przez tę spółkę będącą rezydentem, okoliczności, że taka spółka otrzymuje dywidendy od spółki niebędącej rezydentem, może prowadzić do powstania nadwyżki ACT z dwóch powodów.

21 Po pierwsze, jak wskazano to w pkt 16 niniejszego wyroku, wypłata dywidend przez spółkę niebędącą rezydentem nie powoduje powstania prawa do ulgi podatkowej, która mogłaby zostać odliczona od kwoty ACT, którą spółka będąca rezydentem jest zobowiązana zapłacić w związku z wypłatą dywidend na rzecz własnych udziałowców.

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

System FID

23 Od dnia 1 lipca 1994 r. spółka będąca rezydentem, która otrzymuje dywidendy od spółki niebędącej rezydentem, może w przypadku wypłaty dywidendy na rzecz własnych udziałowców dokonać wyboru, czy dywidenda ta zostanie zakwalifikowana jako „foreign income dividend” („dywidenda od dochodów zagranicznych”, zwana dalej „FID”), która podlega ACT, lecz umożliwia tej spółce, gdy FID osiągnie wysokość otrzymanych dywidend zagranicznych, wystąpienie z wnioskiem o zwrot nadwyżki ACT.

24 ACT podlega zapłacie w terminie 14 dni od ostatniego dnia trzymiesięcznego okresu, w trakcie którego dokonano wypłaty dywidendy, natomiast nadwyżka ACT podlega zwrotowi, w chwili gdy spółka będąca rezydentem staje się zobowiązana do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych, czyli po upływie 9 miesięcy od końca roku obrotowego.

25 Gdy dywidenda zakwalifikowana jako FID zostanie wypłacona udziałowcowi będącemu

osob? fizyczn?, nie przys?uguje mu ju? prawo do ulgi podatkowej, lecz jest on traktowany, na potrzeby podatku dochodowego, jako osi?gaj?cy doch?d, który zosta? opodatkowany najni?sze stawki podatkowe. Udzia?owcy zwolnieni od podatku, tacy jak fundusze emerytalne maj?ce siedzib? w Zjednoczonym Królestwie, które otrzymuj? FID, równie? nie maj? prawa do ulgi podatkowej.

26 System ACT, w tym system FID (zwany dalej „systemem FID”), zosta? zniesiony w odniesieniu do wyp?at dywidend dokonanych po dniu 6 kwietnia 1999 r.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

27 Post?powanie przed s?dem krajowym jest post?powaniem typu „group litigation” [powództwo zbiorowe] dotycz?cym dochodu z inwestycji zwolnionego od podatku („Franked Investment Income Group Litigation”), na które sk?adaj? si? skargi wniesione do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, przez spółki maj?ce siedzib? w Zjednoczonym Królestwie i posiadaj?ce udzia?y w spółkach maj?cych siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim lub w pa?stwie trzecim.

28 Sprawy wybrane przez s?d krajowy jako sprawy „pilota?owe” dla celów niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotycz? skarg z?o?zonych przez spółki maj?ce siedzib? w Zjednoczonym Królestwie i nale??ce do grupy British American Tobacco (BAT, zwane dalej „skar??cymi w post?powaniu przed s?dem krajowym”). Na czele grupy znajduje si? spółka dominuj?ca posiadaj?ca, bezpo?rednio lub po?rednio, 100% kapita?u pozosta?ych spółek, które z kolei posiadaj? 100% kapita?u spółek maj?cych siedzib? w ró?nych pa?stwach cz?onkowskich Unii Europejskiej oraz Europejskiego Obszaru Gospodarczego, jak i w pa?stwach trzecich.

29 Sprawy te dotycz?, po pierwsze, dywidend wyp?aconych przez te spółki nieb?d?ce rezydentami na rzecz skar??cych w post?powaniu przed s?dem krajowym poczynaj?c od roku obrachunkowego zamkni?tego w dniu 30 wrze?nia 1973 r. i, wed?ug postanowienia odsy?aj?cego, co najmniej do dnia wydania tego? postanowienia, po drugie, dywidend wyp?aconych przez spółk? dominuj?c? grupy BAT jej udzia?owcom poczynaj?c od tego samego roku obrachunkowego do dnia 31 marca 1999 r., po trzecie, zap?aty ACT dokonanej przez skar??ce w post?powaniu przed s?dem krajowym od tego? roku obrachunkowego do dnia 14 kwietnia 1999 r. oraz, po czwarte, dywidend zakwalifikowanych jako FID, wyp?aconych mi?dzy dniem 30 wrze?nia 1994 r. a dniem 30 wrze?nia 1997 r.

30 Skar??ce w post?powaniu przed s?dem krajowym ??daj? zwrotu ?wiadcze? lub wyrównania strat wynikaj?cych z zastosowania do nich przepisów obowi?zuj?cych w Zjednoczonym Królestwie w szczególno?ci w zakresie:

- podatku dochodowego od osób prawnych zap?aconego z tytu?u otrzymania dywidend zagranicznych oraz ulg stosowanych do tego podatku, które w przypadku niepowstania takiego zobowi?zania podatkowego, mog?yby zosta? wykorzystane lub przeniesione w celu odliczenia od innych zobowi?za? podatkowych;
- ACT zap?aconego od kwot wyp?aconych na rzecz ich udzia?owców wynikaj?cych z dywidend zagranicznych, w takim zakresie, w jakim stanowi on nadwy?k?;
- w tym ostatnim przypadku pozbawienia mo?liwo?ci wykorzystania rzeczonych kwot w okresie pomi?dzy zap?at? ACT i chwil?, gdy ACT zosta? odliczony od podatku dochodowego od osób prawnych, oraz
- w odniesieniu do wyp?at dywidend zakwalifikowanych jako FID, pozbawienia mo?liwo?ci

wykorzystania kwot zapłaconych jako ACT w okresie między zapłatą ACT a jego zwrotem, jak również kwot dodatkowych, które skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym muszą wypłacić na rzecz ich udziałowców w celu zrekompensowania im braku ulgi podatkowej.

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

„1. Czy art. 43 lub 56 WE sprzeciwiają się temu, aby państwo członkowskie utrzymywało w mocy i stosowało przepisy, które zwalniają od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy otrzymane przez spółkę brytyjską rezydentem w tym państwie członkowskim (»spółka brytyjską rezydentem«) od innych spółek brytyjskich rezydentami i które przewidują opodatkowanie dywidend otrzymanych przez spółkę brytyjską rezydentem od spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich (»spółki niebrytyjskich rezydentami«) podatkiem dochodowym od osób prawnych (po udzieleniu ulgi służącej zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu obejmującej podatki pobrane u źródła, które należą zapłacić od tej dywidendy i, pod pewnymi warunkami, obejmującej podstawowy podatek od dochodów zapłacony przez spółki niebrytyjskie rezydentami w państwie ich siedziby)?

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

3. Czy przepisy prawa wspólnotowego wskazane powyżej w pytaniu drugim sprzeciwiają się, aby państwo członkowskie utrzymywało w mocy i stosowało przepisy, które przewidują odliczenie kwoty należnej z tytułu ACT od podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez spółkę wypłacającą dywidendę oraz przez inne spółki należące do grupy i mające siedzibę w tym państwie członkowskim:

a) ale które nie przewidują żadnej formy odliczenia należnego ACT ani analogicznej ulgi (takiej jak zwrot ACT) z tytułu osiągniętych dochodów, ani w tym państwie, ani w innych państwach członkowskich, przez spółki należące do grupy, które nie mają siedziby w tym państwie członkowskim, lub

b) które przewidują, że jakkolwiek ulga zapobiegająca podwójnemu opodatkowaniu, z której korzysta spółka mająca siedzibę w tym państwie członkowskim, zmniejsza podatek dochodowy od osób prawnych, od którego należy ACT może zostać odliczony?

4. Czy w przypadku gdy w państwie członkowskim obowiązują przepisy, które w pewnych okolicznościach zezwalają spółkom brytyjskim rezydentami, jeżeli dokonają one takiego wyboru, na uzyskanie zwrotu ACT zapłaconego z tytułu kwot wypłaconych na rzecz udziałowców, o ile te płatności zostały otrzymane przez spółki brytyjskie rezydentami od spółek niebrytyjskich rezydentami (w tym przez spółki mające siedzibę w państwie trzecim), naruszone zostają art. 43, 56 WE lub art. 4 ust. 1 [dyrektywy 90/435] lub art. 6 tej dyrektywy, jeżeli przepisy te:

- a) zobowiązuje spółki będące rezydentami do zapłaty ACT, a następnie do wystąpienia o jego zwrot, i
- b) nie przewiduje ulgi podatkowej dla udziałowców spółek będących rezydentami, którzy otrzymaliby oni z tytułu dywidendy wypłaconej przez spółkę będącą rezydentem, która sama nie otrzymała dywidend od spółek niebędących rezydentami?
5. Jeśli przed dniem 31 grudnia 1993 r. państwo członkowskie przyjmie przepisy opisane co do istoty w pytaniach pierwszym i drugim, a po tej dacie przyjmie inne przepisy, opisane co do istoty w pytaniu czwartym, i jeżeli te ostatnie przepisy stanowią ograniczenie zakazane przez art. 56 WE, to czy ograniczenie to należy traktować jako nowe ograniczenie, które nie istniało w dniu 31 grudnia 1993 r.?
6. W przypadku, gdy jakikolwiek z przepisów opisanych w pytaniach od pierwszego do piątego jest niezgodny z jakimkolwiek z przepisów prawa wspólnotowego, których dotyczą te pytania, to czy w okolicznościach, gdy spółka będąca rezydentem lub inne spółki należące do tej samej grupy wnoszą następnie roszczenia dotyczące wskazanych naruszeń:
- a) roszczenie o zwrot podatku dochodowego od osób prawnych pobranego bezprawnie w okolicznościach opisanych w pytaniu pierwszym,
- b) roszczenie o przywrócenie ulg (lub odszkodowanie za ich utratę) stosowanych do podatku dochodowego od osób prawnych pobranego bezprawnie w okolicznościach wskazanych w pytaniu pierwszym,
- c) roszczenie o zwrot ACT (lub odszkodowanie), który nie mógł być odliczony od podatku dochodowego od osób prawnych lub który w żaden inny sposób nie dawał prawa do ulgi, a który nie zostałby zapłacony (lub zostałby odliczony), gdyby nie miało miejsce naruszenie,
- d) roszczenie, w przypadkach gdy ACT został odliczony od podatku dochodowego od osób prawnych, z tytułu utraty możliwości korzystania z rzeczonych środków finansowych między datą zapłaty ACT a tym odliczeniem,
- e) roszczenie o zwrot podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez daną spółkę lub przez inną spółkę należącą do grupy, gdy którakolwiek z tych spółek została opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych przy jednoczesnym zrzeczeniu się innych ulg, aby móc odliczyć należny ACT od podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie (gdy ograniczenia możliwości odliczenia ACT powodują powstanie nadwyżki podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez tę spółkę),
- f) roszczenie z tytułu utraty możliwości korzystania ze środków finansowych, z uwagi na wcześniejsze niż miało być to miejsce w innym przypadku zapłatę podatku dochodowego od osób prawnych lub z tytułu ulg utraconych w okolicznościach opisanych powyżej w punkcie e),
- g) roszczenie spółki będącej rezydentem o zwrot (lub odszkodowanie) nadwyżki ACT, który spółka ta przekazała innej spółce będącej członkiem grupy, a który nie był przedmiotem ulgi, gdy spółka ta została sprzedana, uległa podziałowi lub likwidacji,
- h) roszczenie, w przypadku gdy ACT został zapłacony, a następnie uzyskano jego zwrot na mocy przepisów opisanych w pytaniu czwartym, o odszkodowanie z tytułu utraty możliwości korzystania ze środków finansowych między datą zapłaty ACT a datą, w której nastąpił jego zwrot,

i) roszczenie o odszkodowanie, gdy spółka będąca rezydentem dokonała wyboru podania zwrotu ACT na podstawie przepisów opisanych w pytaniu czwartym i zrekompensowała udziałowcom brak możliwości uzyskania ulgi podatkowej, zwracając kwotę dywidendy,

roszczenia przedstawione powyżej, należy uważać za:

- roszczenie o zwrot sum niesuszenie pobranych, które wynikają i pozostają w związku z naruszeniem powyższych przepisów prawa wspólnotowego lub
- roszczenie o wyrównanie strat lub odszkodowanie, które musi spełniać przesłanki przedstawione w wyroku [z dnia 5 marca 1996 r. w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 *Brasserie du Pecheur i Factortame*, Rec. str. I-1029] dotyczącym odszkodowania lub
- roszczenie o zapłatę kwoty odpowiadającej korzyści, której bezzasadnie nie przyznano?

7. W przypadku, gdy odpowiedź na jakkolwiek z powyższych pytań szóstego jest taka, że dane roszczenie jest roszczeniem o zapłatę kwoty odpowiadającej bezzasadnie nieprzyznanej korzyści:

- a) czy takie roszczenie jest konsekwencją lub pozostaje w związku z prawem przyznany na podstawie powyższych przepisów prawa wspólnotowego lub
- b) czy musi być spełnione przesłanki określone w przywołanym wyżej wyroku [*Brasserie du Pecheur i Factortame*] lub
- c) czy musi być spełnione jakiejkolwiek inne przesłanki?

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

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

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

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

33 Zwracając się z pierwszym pytaniem sąd krajowy zmierza w istocie do uzyskania

odpowiedzi, czy art. 43 i 56 WE sprzeciwiają się temu, by przepisy państwa członkowskiego zwalniają od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy otrzymane przez spółkę b/d/c? rezydentem od spółki mającej siedzibę również w tym państwie (zwane dalej „dywidendami krajowymi”), podczas gdy przewidują one, że podatkiem tym opodatkowane są dywidendy otrzymane przez spółkę b/d/c? rezydentem od spółki niemającej siedziby w tym samym państwie (zwane dalej „dywidendami zagranicznymi”), ustanawiając w tym ostatnim przypadku ulgę dotyczącą podatku u źródła pobranego w państwie siedziby spółki dokonujących wypłat, oraz w przypadku, gdy spółka b/d/ca rezydentem i otrzymująca dywidendy posiada, bezpośrednio lub pośrednio, 10% lub więcej praw głosu w spółce dokonujących wypłat, ulgę dotyczącą podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę dokonujących wypłat z zysków b/d/cych podstaw wypłaconych dywidend.

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

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

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

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

38 Jak wskazał to rzecznik generalny w pkt 33 opinii, charakter udziału innych spółek b/d/cych stronami w rzeczonym postępowaniu nie został podniesiony przed Trybunałem. Nie można zatem wykluczyć, że postępowanie to dotyczy również wpływ przepisów krajowych b/d/cych przedmiotem postępowania przed sądem krajowym na sytuację spółek b/d/cych rezydentami, które otrzymują dywidendy na podstawie udziału, który nie przyznaje im niewątpliwego wpływ na decyzje spółki dokonujących wypłat i nie pozwala im na określanie jej

działalności. Zatem przepisy te powinny zostać zbadane także w kontekście przepisów traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału.

W przedmiocie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej

39 W kwestii, po pierwsze, sytuacji skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym należy przypomnieć, że swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, której art. 43 WE przyznaje obywatelom państw Wspólnoty i która oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach, co określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego pojęcia przedsiębiorstwa dla jego własnych obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 48 WE, przysługującą spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutowy siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty prawo wykonywania działalności w danych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. w szczególności wyroki z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 35; 13 grudnia 2005 r. C-446/03 Marks & Spencer, Rec. str. I-10837, pkt 30, oraz ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 41).

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

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

42 Zdaniem skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym, okoliczności, że obowiązuje w Zjednoczonym Królestwie przepisy przewidujące w odniesieniu do spółki będącej rezydentem, która otrzymuje dywidendy, system zwolnienia w przypadku dywidend krajowych oraz system odliczenia w przypadku dywidend zagranicznych, prowadzi do mniej korzystnego traktowania tych ostatnich dywidend na gruncie podatkowym.

43 Należy przede wszystkim wskazać, że państwo członkowskie zamierza zapobiec opodatkowaniu lub zmniejszyć opodatkowanie kaskadowe wypłaconych dochodów z zysku

dysponuje wieloma rozwiązaniami. Rozwiązania te stosowane wobec udziałowca otrzymującego dywidendy nie muszą prowadzić do tych samych rezultatów. Zatem w przypadku systemu polegającego na zwolnieniu od podatku udziałowiec otrzymujący wypłaty nie płaci, co do zasady, podatku od otrzymanych dywidend, i to niezależnie od stawki opodatkowania, której podlegają w ramach spółki dokonujących wypłaty dochody będące podstawą wypłaty, oraz od kwoty, którą spółka ta faktycznie zapłaciła z tytułu tego podatku. Natomiast w przypadku systemu odliczenia, takiego jak rozpatrywany w postępowaniu przed sądem krajowym, udziałowiec może dokonać odliczenia od podatku należnego od otrzymanych dywidend jedynie kwotę podatku, którą spółka dokonująca wypłaty powinna rzeczywiście zapłacić z tytułu dochodów, będących podstawą tych wypłat, która to kwota podlega odliczeniu jedynie do wysokości podatku należnego od tego udziałowca.

44 W odniesieniu do dywidend wypłaconych na rzecz spółki dominującej mającej siedzibę w państwie członkowskim przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, w kapitale której spółka dominująca posiada udział wynoszący co najmniej 25%, art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 pozostawia w wyraźny sposób państwowi członkowskiemu wybór między systemem zwolnienia a systemem odliczenia. Wskazano tam bowiem, że jeżeli spółka dominująca otrzymuje od spółki zależnej udział w wypłaconych zyskach, to państwo siedziby spółki dominującej, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka ulega likwidacji, powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków albo opodatkowuje te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tego podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we właściwych przypadkach, kwotę podatku pobranego u źródła dochodu w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma siedzibę, do wysokości odpowiedniego podatku krajowego.

45 Jednakże państwa członkowskie, kształtując swoje systemy podatkowe, a zwłaszcza, gdy ustanawiają one mechanizm mający służyć zapobieganiu lub zmniejszeniu opodatkowania kaskadowego, lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, powinny przestrzegać wymogów wynikających z prawa wspólnotowego, a w szczególności wymogów określonych przez przepisy traktatu dotyczące swobód przepływu.

46 Z orzecznictwa wynika zatem, że niezależnie od tego, jaki przyjęto mechanizm w celu zapobiegania lub zmniejszenia opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym, zagwarantowane w traktacie swobody przepływu sprzeciwiają się temu, by państwo członkowskie traktowało w sposób mniej korzystny dywidendy zagraniczne niż dywidendy krajowe, chyba że odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. podobnie wyroki z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. str. I-7063, pkt 20-49 oraz z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, pkt 20-55). Podobnie Trybunał przypomina, że uprawnienia przysługujące państwowi członkowskiemu, określone w dyrektywie 90/435, powinny być wykonywane z poszanowaniem przepisów podstawowych traktatu, a w szczególności przepisów dotyczących swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej (ww. wyrok w sprawie Keller Holding, pkt 45).

47 W odniesieniu do pytania, czy państwo członkowskie może stosować do dywidend krajowych system zwolnienia, podczas gdy stosuje system odliczenia do dywidend zagranicznych, należy wskazać, że każdemu państwu członkowskiemu przysuguje kompetencja w zakresie organizacji systemu opodatkowania dochodów z zysków, z poszanowaniem prawa wspólnotowego, a w szczególności w zakresie określenia znajdującej zastosowanie podstawy opodatkowania, jak również stawki podatkowej, gdy opodatkowane są one w tym państwie członkowskim w ramach spółki dokonujących wypłaty lub, gdy opodatkowaniu podlega

otrzymujący wypłaty udziałowic.

48 Zatem, co do zasady, prawo wspólnotowe nie zakazuje państwu członkowskiemu zapobiegania opodatkowaniu kaskadowemu dywidend otrzymanych przez spółkę białą rezydentem przez zastosowanie przepisów, na podstawie których dywidendy te są zwolnione od podatku, gdy zostały wypłacone przez spółkę białą rezydentem, przy wyeliminowaniu, przy pomocy systemu odliczenia, opodatkowania kaskadowego tych dywidend, gdy zostały one wypłacone przez spółkę niebiałą rezydentem.

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

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

51 Zatem, jeżeli dochody białej podstawy wypłaty dywidend zagranicznych podlegają w państwie członkowskim siedziby spółki dokonującą wypłat niższemu podatkowi niż podatek pobrany przez państwo członkowskie spółki otrzymującą wypłaty, państwo to powinno przyznać całkowitą ulgę podatkową, odpowiadającą podatkowi zapłaconemu przez spółkę dokonującą wypłat w państwie członkowskim jej siedziby.

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

53 W tym kontekście, okoliczności, że w porównaniu do systemu zwolnienia, system odliczenia nakłada na podatników dodatkowe obciążenia administracyjne, bowiem kwota rzeczywiście zapłaconego podatku w państwie siedziby przez spółkę dokonującą wypłat musi zostać wykazana, nie może być uznana za różnicę w traktowaniu niezgodną ze swobodą podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, gdy szczególne obciążenia administracyjne nakładane na spółki białe rezydentami i otrzymujące dywidendy zagraniczne są nieodłącznym elementem funkcjonowania systemu ulgi podatkowej.

54 Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym wskazują jednak, że na mocy przepisów obowiązujących w Zjednoczonym Królestwie wypłacone dywidendy krajowe są zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych po stronie spółki otrzymującej dywidendy, niezależnie od podatku zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłat, czyli również wtedy, gdy spółka ta ze względu na ulgi z jakich korzysta, nie jest zobowiązana do zapłaty podatku lub płaci podatek dochodowy od osób prawnych niższy od stawki nominalnej stosowanej w Zjednoczonym Królestwie.

55 Okoliczności ta nie została zakwestionowana przez rząd Zjednoczonego Królestwa, który podnosi jednak, że stosowanie do spółki dokonującą wypłat i do spółki otrzymującej wypłaty odmiennego stopnia opodatkowania ma miejsce jedynie w okolicznościach raczej wyjątkowych,

które nie zachodzą w sprawie, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym.

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

57 Z powyższego wynika, że w kontekście przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, okoliczności, że do dywidend krajowych stosowany jest system zwolnienia, a do dywidend zagranicznych system odliczenia, nie jest niezgodna z zasadą swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej ustanowioną w art. 43 WE, o ile stawka podatkowa dotycząca dywidend zagranicznych nie jest wyższa od stawki podatkowej stosowanej do dywidend krajowych oraz o ile ulga podatkowa jest równa co najmniej kwocie zapłaconej w państwie członkowskim spółki dokonującej wypłaty, a nie wyższa od kwoty opodatkowania stosowanej w państwie członkowskim spółki otrzymującej wypłaty.

W przedmiocie swobodnego przepływu kapitału

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

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

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

61 Wreszcie w odniesieniu do spółek będących rezydentami, które otrzymały dywidendy od spółek, w których posiadają one mniej niż 10% praw głosu, zgodnie z przepisami krajowymi będącymi przedmiotem postępowania przed sądem krajowym dywidendy krajowe są zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych, podczas gdy dywidendy zagraniczne podlegają temu podatkowi i wiążą się jedynie z prawem do ulgi obejmującej ewentualnie pobranie podatku u źródła dokonane od tych dywidend w państwie siedziby spółki dokonującej wypłaty.

62 W tej kwestii należy przede wszystkim wskazać, że na gruncie przepisu podatkowego skutecznego zapobieganiu lub zmniejszeniu opodatkowania wypłaconych zysków sytuacja spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy zagraniczne jest porównywalna z sytuacją spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy krajowe, bowiem w obu przypadkach uzyskane dochody, co do zasady, będą stanowiły przedmiot opodatkowania kaskadowego.

63 Natomiast, podczas gdy po stronie spółki będącej rezydentem i otrzymującej dywidendy od innej spółki będącej rezydentem stosowany system zwolnienia eliminuje ryzyko opodatkowania kaskadowego wypłaconych zysków, to nie dotyczy to zysków wypłaconych przez spółki niebędące rezydentami. Jeżeli, w tym ostatnim przypadku, państwo siedziby spółki otrzymującej wypłaty przyznaje ulgę odpowiadającą podatkowi pobranemu u źródła w państwie siedziby

spółki dokonujących wypłat, ulga taka skutkuje jedynie wyeliminowaniem podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym po stronie spółki otrzymujących wypłaty. Ulga ta nie eliminuje natomiast opodatkowania kaskadowego, które ma miejsce, gdy wypłacone zyski są opodatkowane, najpierw, z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez spółkę dokonującą wypłat w państwie jej siedziby, a następnie, z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez spółkę otrzymującą wypłaty.

64 Ta różnica w traktowaniu ma taki skutek, że zniechęca spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie do inwestowania ich kapitału w spółkach mających siedzibę w innym państwie członkowskim. Ponadto ma ona również skutek ograniczający w stosunku do spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich, bowiem stanowi ona dla nich przeszkodę w pozyskiwaniu kapitału w Zjednoczonym Królestwie. Jeżeli bowiem dochody z kapitału pochodzącego z zagranicy są traktowane na gruncie podatkowym w sposób mniej korzystny niż dywidendy wypłacone przez spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, udziały spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich są dla inwestorów zamieszkających w Zjednoczonym Królestwie mniej atrakcyjne niż udziały spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim (zob. ww. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 34 i 35, wyrok w sprawie Lenz, pkt 20 i 21, oraz wyrok w sprawie Manninen, pkt 22 i 23).

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

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

67 Niewątpliwie, co do zasady, do państw członkowskich należy, w przypadku wprowadzenia przez nie mechanizmów skutujących zapobieganiem lub zmniejszeniu opodatkowania kaskadowego wypłaconych zysków, określenie kręgu podatników mogących skorzystać z tych mechanizmów oraz ustanowienie w tym celu progów opartych na wysokości udziałów, jakie podatnicy posiadają we wspomnianych spółkach dokonujących wypłat. Artykuł 4 dyrektywy 90/435 w związku z art. 3 tej dyrektywy, w brzmieniu obowiązującym w stanie faktycznym w postępowaniu przed sądem krajowym, jedynie w odniesieniu do spółek państw członkowskich posiadających w kapitale spółki innego państwa członkowskiego minimalny udział w wysokości 25% nakłada na państwa członkowskie, jeżeli nie dokonują one zwolnienia dochodów otrzymanych przez spółkę dominującą będącą rezydentem od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, obowiązek zezwolenia tej spółce dominującej na odliczenie od kwoty podatku nie tylko kwoty pobranej u źródła przez państwo członkowskie siedziby spółki zależnej, lecz również części podatku podlegającego zapłacie przez spółkę zależną dotyczącej tych dochodów.

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

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

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

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

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

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

74 Artykuł 56 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, które zwalniają od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy, jakie spółka będąca rezydentem otrzymuje od innej spółki będącej rezydentem, a przewidują opodatkowanie dywidend, jakie spółka będąca rezydentem otrzymuje od spółki niebędącej rezydentem, w której posiada ona mniej niż 10%

praw g?osu, bez jednoczesnego przyznania tej sp??ce ulgi podatkowej z tytu?u podatku rzeczywi?cie zap?aconego przez sp??k? dokonuj?c? wyp?at w pa?stwie jej siedziby.

W przedmiocie pytania drugiego

75 Zwracaj?c si? z drugim pytaniem, s?d krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 43 i 56 WE oraz art. 4 ust. 1 i art. 6 dyrektywy 90/435 nale?y interpretowa? w ten spos?b, ?e sprzeciwiaj? si? one przepisom krajowym, takim jak te w post?powaniu przed s?dem krajowym, które przyznaj?c ulg? podatkow? sp??ce b?d?cej rezydentem, która otrzymuje dywidendy od innej sp??ki b?d?cej rezydentem, odpowiadaj?c? ACT zap?aconemu przez t? sp??k? z tytu?u tych wyp?at, zezwalaj? tej pierwszej sp??ce na wyp?at? dywidend na rzecz w?asnych udziałowców, nie zobowi?zuj?c jej do zap?aty ACT, podczas gdy sp??ka b?d?ca rezydentem, która otrzyma?a dywidendy od sp??ki nieb?d?cej rezydentem, jest zobowi?zana w takim przypadku do zap?aty ACT w pe?nej wysokości.

76 Na wst?pie nale?y zauwa?y?, ?e w odniesieniu do wyp?aty zysków otrzymanej przez sp??ki pa?stwa cz?onkowskiego i pochodz?cej od sp??ek zale?nych maj?cych siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich, dyrektywa 90/435 zgodnie z art. 3 ust. 1 w brzmieniu obowi?zuj?cym w stanie faktycznym w post?powaniu przed s?dem krajowym znajduje zastosowanie do sp??ek dominuj?cych posiadaj?cych w kapitale ich sp??ek zale?nych minimalny udział w wysokości 25%. Jak przypomniano w pkt 38 niniejszego wyroku, postanowienie odsy?aj?ce nie wskazuje charakteru udziału innych sp??ek b?d?cych stronami w post?powaniu zawis?ym przed s?dem krajowym, nie mo?na zatem wykluczy?, ?e post?powanie to dotyczy równie? udziałów, które nie podlegaj? z tego tytu?u zakresowi przedmiotowemu dyrektywy.

77 Ponadto w zakresie, w jakim sprawy „pilota?owe” b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym odnosz? si? do wyp?aty dywidend zwi?zanych z rokiem podatkowym zamkni?tym w dniu 31 grudnia 1973 r., dotycz? one, przynajmniej w cz??ci, sytuacji, które nie podlegaj? zakresowi czasowemu stosowania dyrektywy 90/435.

78 Zatem, aby odpowiedzie? na przedstawione pytanie, nale?y najpierw zbada?, czy przepisy takie jak te b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym s? zgodne z postanowieniami traktatu.

W przedmiocie postanowie? traktatu dotycz?cych swobody podejmowania i wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej oraz swobodnego przep?ywu kapita?u

79 Zgodnie z przepisami krajowymi b?d?cymi przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym sp??ka b?d?ca rezydentem, która otrzymuje dywidendy wyp?acone przez inn? sp??k? b?d?ca rezydentem, korzysta z ulgi podatkowej odpowiadaj?cej cz??ci kwoty ACT zap?aconego przez t? sp??k?, co umo?liwia jej wyp?at? dywidend na rzecz w?asnych udziałowców przy jednoczesnym odliczeniu od nale?nego ACT podatku ACT zap?aconego przez inn? sp??k?. Natomiast sp??ka b?d?ca rezydentem, która otrzymuje dywidendy zagraniczne, nie uzyskuje takiej ulgi podatkowej, a zatem jest zobowi?zana do zap?aty ACT w pe?nej wysokości w przypadku wyp?at dywidend na rzecz w?asnych udziałowców.

80 Zatem gdy przepisy te stosowane s? do wyp?aty dywidend na rzecz sp??ek b?d?cych udziałowcami, niezale?nie od wysokości ich udziału, mog? one podlega? zarówno zakresowi stosowania art. 43 WE dotycz?cego swobody podejmowania i wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej, jak i art. 56 WE dotycz?cego swobodnego przep?ywu kapita?u.

81 Jednak?e, w zakresie udziału, który zapewnia jego posiadaczowi niew?tpliwy wp?yw na decyzje sp??ki i umo?liwia mu okre?lanie jej dzia?alno?ci, zastosowanie znajd? przepisy traktatu

dotyczy?ce swobody podejmowania i wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej. Uwzgl?dniaj?c okoliczno?ci przedstawione w sprawach „pilota?owych” w post?powaniu przed s?dem krajowym, nale?y dokona? oceny przepisów krajowych w kontek?cie art. 43 WE (zob. pkt 37 niniejszego wyroku).

82 Jak wskazuj? skar??ce w post?powaniu przed s?dem krajowym, na mocy przepisów takich jak te b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, spółka b?d?ca rezydentem, która otrzyma?a dywidendy zagraniczne i dokona?a na rzecz w?asných udziałowców wyp?at dywidend w takiej samej kwocie, jest zobowi?zana do zap?aty ACT w pe?nej wysoko?ci, podczas gdy w przypadku spółki b?d?cej rezydentem, która otrzyma?a dywidendy krajowe i przyst?pi?a do wyp?aty dywidend na rzecz w?asných udziałowców w wysoko?ci odpowiadaj?cej otrzymanym dywidendom, podlegaj?cy zap?acie ACT jest kompensowany przez przyznan? ulg? podatkow? tak, i? spółka taka nie jest ju? zobowi?zana do zap?aty ACT.

83 W przypadku spółki b?d?cej rezydentem, która otrzyma?a dywidendy od innej spółki b?d?cej rezydentem, system ten zapewnia, ?e gdy spółka otrzymuj?ca wyp?aty sama dokona wyp?at na rzecz w?asných udziałowców, ACT podlega zap?acie tylko jeden raz. Zatem przyznane tej spółce otrzymuj?cej wyp?aty zwolnienie od ACT odpowiada zwolnieniu, z którego korzysta ona w podatku dochodowym od osób prawnych, w odniesieniu do dywidend otrzymanych od innej spółki b?d?cej rezydentem.

84 Nale?y stwierdzi?, ?e okoliczno??, i? podmiot nie jest zobowi?zany do zap?aty ACT, stanowi korzy?? w zakresie p?ynno?ci finansowej, bowiem dana spółka mo?e zatrzyma? ?rodki, które musia?aby wp?aci? z tytu?u ACT, a? do chwili, gdy podatek dochodowy od osób prawnych b?dzie wymagalny (ww. wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in., pkt 44).

85 Zdaniem rz?du Zjednoczonego Królestwa taka ró?nica w traktowaniu nie stanowi dyskryminacji zakazanej przez prawo wspólnotowe, bowiem nie opiera si? ona na rozró?nieniu mi?dzy dywidendami krajowymi a dywidendami zagranicznymi, lecz na rozró?nieniu mi?dzy dywidendami, od których zap?acono ACT, oraz dywidendami, od których nie zap?acono ACT. Ulga podatkowa przyznana spółce b?d?cej rezydentem, która otrzymuje dywidendy od innej spółki b?d?cej rezydentem s?u?y zapobie?eniu podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym w zakresie ACT. Natomiast w sytuacji, gdy spółka otrzymuje dywidendy od spółki nieb?d?cej rezydentem, uwzgl?dniaj?c, ?e ACT nie zosta? przez t? ostatni? spółk? zap?acony, nie wyst?pi ryzyko podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym w zakresie ACT.

86 O ile prawd? jest, ?e przepisy krajowe b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym uzale?niaj? zakres ACT, który powinna zap?aci? spółka b?d?ca rezydentem w zwi?zku z wyp?at? dywidend na rzecz jej w?asných udziałowców, od tego czy spółka ta otrzyma?a dywidendy od spółki, która dokona?a zap?aty ACT, to niemniej jednak metoda ta prowadzi w praktyce do mniej korzystnego traktowania spółki otrzymuj?cej dywidendy zagraniczne ni? spółki otrzymuj?cej dywidendy krajowe. W istocie, w przypadku maj?cej nast?pnie miejsce wyp?aty dywidend pierwsza spółka podlega obowi?zkowi zap?aty ACT w pe?nej wysoko?ci, podczas gdy druga spółka zobowi?zana jest do zap?aty ACT tylko wówczas, gdy wyp?ata dywidend na rzecz jej w?asných udziałowców przekracza wysoko?? wyp?aty, jak? sama otrzyma?a.

87 W przeciwie?stwie do tego, co utrzymuje rz?d Zjednoczonego Królestwa, uwzgl?dniaj?c cel polegaj?cy na zapobieganiu opodatkowaniu kaskadowemu, któremu s?u?? przepisy b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, spółka otrzymuj?ca dywidendy zagraniczne znajduje si? w sytuacji porównywalnej do sytuacji spółki otrzymuj?cej dywidendy krajowe, nawet je?eli jedynie ta ostatnia spółka otrzymuje dywidendy, od których zosta? zap?acony ACT.

88 W istocie, jak wskaza? to rzecznik generalny w pkt 65–68 opinii, ACT podlegaj?cy zap?acie

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

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

90 W tym kontekście nie można powoływać się na okoliczność, że spółka niebędąca rezydentem nie byłaby zobowiązana do zapłaty ACT w związku z dokonaniem wypłaty dywidend na rzecz spółki będącej rezydentem w celu odmowy tej ostatniej spółce możliwości obniżenia kwoty ACT, który będzie zobowiązana zapłacić w związku z dokonaniem wypłaty dywidend. W istocie niepodleganie ACT przez taką spółkę niebędącą rezydentem wynika z okoliczności, że podlega ona podatkowi dochodowemu od osób prawnych w państwie swojej siedziby, a nie w Zjednoczonym Królestwie. Natomiast nie można wymagać od spółki, aby dokonała wpłaty na poczet zobowiązania podatkowego, które w odniesieniu do niej nigdy nie powstanie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in., pkt 55–56).

91 Zatem, gdy zarówno spółki będące rezydentem, które dokonują wypłaty dywidend na rzecz innych spółek będących rezydentem, jak i spółki niebędące rezydentami, które dokonują takiej wypłaty, podlegają w państwie ich siedziby podatkowi dochodowemu od osób prawnych, przepis krajowy, który służy zapobieganiu opodatkowaniu kaskadowemu wypłaconych zysków jedynie w przypadku spółek otrzymujących dywidendy od innych spółek będących rezydentami przy jednoczesnym narażeniu spółek otrzymujących dywidendy od spółek niebędących rezydentami na niekorzystne skutki w zakresie płynności finansowej, nie jest usprawiedliwiony istotną odmienną sytuacją.

92 Nie można zatem twierdzić, jak czyni to rząd Zjednoczonego Królestwa, że w rzeczywistości ta nierówność traktowania nie występuje, bowiem spółka mająca siedzibę poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, która dokonała wypłaty dywidend niebędąc zobowiązana do zapłaty ACT, ma możliwość dokonania wyszych wypłat na rzecz własnych udziałowców. Argument ten nie uwzględnia bowiem okoliczności, że taka spółka również podlega w państwie swojej siedziby podatkowi dochodowemu od osób prawnych zgodnie z zasadami i stawkami mającymi w tym państwie zastosowanie.

93 Różnica w traktowaniu nie może również być uzasadniona koniecznością zachowania spójności systemu podatkowego obowiązującego w Zjednoczonym Królestwie z uwagi na bezpośredni związek między przyznaniem korzyści podatkowej, czyli ulgi podatkowej przyznanej spółce będącej rezydentem, która otrzymuje dywidendy od innej spółki będącej rezydentem, a odpowiadającym jej zobowiązaniem podatkowym, czyli ACT zapłaconym przez tę ostatnią spółkę w związku z tą wypłatą. Konieczność istnienia takiego bezpośredniego związku powinna abowiem prowadzić władze do przyznania tej samej korzyści podatkowej spółkom, które otrzymują

dywidendy od spółek niebędących rezydentami, skoro są one również zobowiązane do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych od wypłaconych zysków w państwie ich siedziby.

94 Z powyższego wynika, że art. 43 WE sprzeciwia się przepisom krajowym, które zezwalają spółce będącej rezydentem, która otrzymała dywidendy od innej spółki będącej rezydentem, na odliczenie od kwoty należącej od pierwszej spółki z tytułu ACT kwoty ACT zapłaconego przez drugą spółkę, podczas gdy w przypadku spółki będącej rezydentem, która otrzymała dywidendy od spółki niebędącej rezydentem, takie odliczenie nie jest możliwe w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych, któremu spółka ta podlega w państwie swojej siedziby.

95 Ponieważ nie można wykluczyć, że postępowanie zawisłe przed sądem krajowym dotyczy również spółek będących rezydentami, które otrzymały dywidendy na podstawie udziału, który nie przyznaje im niewątpliwego wpływu na decyzje spółki dokonujące wypłat i nie pozwala im na określanie jej działalności, przepisy te powinny także zostać zbadane w kontekście art. 56 WE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału.

96 W tej kwestii należy przypomnieć, że spółki będące rezydentami, które otrzymały dywidendy zagraniczne, podlegają odmiennemu traktowaniu, a mianowicie ponoszą niekorzystne skutki w zakresie płynności finansowej, co nie jest uzasadnione istotną odmiennością ich sytuacji.

97 To odmierne traktowanie prowadzi do zniechęcania spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie do inwestowania ich kapitału w spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim oraz ma również skutek ograniczający w stosunku do spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich, gdy jest dla nich przeszkodą w gromadzeniu kapitału w tym pierwszym państwie członkowskim.

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

W przedmiocie dyrektywy 90/435

99 Zdaniem skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym krajowe przepisy podatkowe, o których mowa w drugim pytaniu prejudycjalnym, są również sprzeczne z art. 4 ust. 1 i art. 6 dyrektywy 90/435.

100 Po pierwsze, ich zdaniem naruszony został art. 4 ust. 1 dyrektywy, bowiem w przeciwieństwie do spółki dominującej będącej rezydentem, która otrzymała dywidendy krajowe, spółka dominująca będąca rezydentem, która otrzymuje dywidendy zagraniczne, jest zobowiązana w związku z wypłatą dywidend na rzecz własnych udziałowców do zapłaty ACT w pełnej wysokości, bez możliwości skorzystania z tego tytułu z ulgi obejmującej podatek dochodowy od zagranicznych osób prawnych zapłacony przez spółkę zależną od wypłaconych zysków.

101 Po drugie, ACT podlegający zapłacie od dywidend zagranicznych stanowi zakazane przez art. 6 dyrektywy 90/435 pobranie u źródła, które nie jest także dopuszczalne na mocy art. 7 tej dyrektywy.

102 W tej kwestii należy przypomnieć, że zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 państwo członkowskie, które nie zwalnia zysków uzyskanych przez spółkę dominującą będącą rezydentem od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, powinno

upoważniłby spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego także podatku płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we wszystkich przypadkach kwoty podatku pobieranego u źródła dochodu nałożonego w państwie czeskim, w którym spółka zależna ma siedzibę do wysokości odpowiedniego podatku krajowego.

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

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

105 Jednakże w przeciwieństwie do tego, co utrzymuje skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym, przepis ten nie zobowiązuje państwa czeskiego przewidującego system zryczałtowanej zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych, któremu podlega spółka dominująca bądźca rezydentem w związku z wypłatą przez nią dywidend otrzymanych od spółki zależnej niebędącej rezydentem, do zapewnienia by zryczałtowana kwota podlegała zapłacie byłą określoną, w każdym przypadku, odpowiednio do podatku dochodowego od osób prawnych płaconego przez spółkę zależną w państwie jej siedziby.

106 Po drugie, należy wskazać, że w przeciwieństwie do tego, co podnosi skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym, rozpatrywane przepisy krajowe nie są objęte zakresem zakazu określonego w art. 6 dyrektywy 90/435, zgodnie z którym państwa czeskie nie mogą pobierać podatku u źródła od zysków otrzymanych przez spółkę dominującą bądźcej rezydentem od jej spółki zależnej niebędącej rezydentem.

107 Należy tu przypomnieć, że w kontekście tej dyrektywy określenie „potrącenie [pobranie] u źródła” nie ogranicza się do określonych rodzajów opodatkowania krajowego oraz że to do Trybunału należy dokonanie kwalifikacji danej daniny jako podatku, cła lub opłaty na gruncie prawa wspólnotowego, w oparciu o jej obiektywne cechy, niezależnie od sposobu zakwalifikowania jej na gruncie prawa krajowego (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Athinaiki Zythopoiia, pkt 26–27, jak również wyrok z dnia 25 września 2003 r. w sprawie C-58/01 Océ van der Grinten, Rec. str. I-9809, pkt 46).

108 W odniesieniu do zawartego w art. 5 dyrektywy 90/435 zakazu pobierania przez państwa czeskie podatku u źródła od zysków wypłaconych przez spółkę zależną bądźcej rezydentem na rzecz spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie czeskim Trybunał orzekł już, że pobranie podatku u źródła jest każdym rodzajem opodatkowania dochodów uzyskanych w państwie, w którym dywidendy są wypłacane i dla którego przesłanką powstania zobowiązania jest wypłata dywidend lub jakiegokolwiek innego dochodu z tytułu udziałów, gdy podstawą opodatkowania jest dochód z tytułu tych udziałów oraz gdy podatnik jest posiadaczem

tych?e udzia?ów (wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C?375/98 Epson Europe, Rec. str. I?4243, pkt 23; ww. wyrok w sprawie Athinaiki Zythopoiia, pkt 28 i 29, oraz ww. wyrok w sprawie Océ Van der Grinten, pkt 47).

109 Poj?cie „potr?cenie [pobranie] u ?ród?a” nale?y interpretowa? w taki sam sposób w kontek?cie art. 6 dyrektywy 90/435. Zatem w rozumieniu tego artyku?u „potr?cenie [pobranie] u ?ród?a” stanowi wszelkie opodatkowanie dochodów uzyskanych przez spółk? dominuj?c? od spółki zale?nej maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, którego przedmiotem jest wyp?ata dywidend lub jakiegokolwiek innego dochodu z tytu?u udzia?ów, gdy podstaw? opodatkowania jest dochód z tytu?u tych udzia?ów oraz gdy podatnik jest posiadaczem tych?e udzia?ów.

110 Natomiast, jak podkre?la to rz?d Zjednoczonego Królestwa, spółka b?d?ca rezydentem jest zobowi?zana do zap?aty ACT w zwi?zku z wyp?at? dywidend na rzecz w?asn?ch udzia?owców. Przes?ank? powstania zobowi?zania w ACT, do zap?aty którego zobowi?zana jest spółka otrzymuj?ca dywidendy zagraniczne, nie jest zatem otrzymanie tych dywidend, lecz wyp?ata dywidend na rzecz w?asn?ch udzia?owców.

111 Z powy?szego wynika, ?e ACT podlegaj?cy zap?acie przez spółk? otrzymuj?c? dywidendy zagraniczne w przypadku maj?cej nast?pnie miejsce wyp?aty dywidend nie podlega zakazowi pobrania u ?ród?a, o którym mowa w art. 6 dyrektywy 90/435.

112 Na pytanie drugie nale?y zatem odpowiedzie?, ?e art. 43 i 56 WE sprzeciwiaj? si? przepisom pa?stwa cz?onkowskiego, które zezwalaj? spółce b?d?cej rezydentem i otrzymuj?cej dywidendy od innej spółki b?d?cej rezydentem na odliczenie od kwoty podlegaj?cej zap?acie przez t? pierwsz? spółk? z tytu?u zrycza?towanego podatku dochodowego od osób prawnych kwoty tego podatku zap?aconego w formie zrycza?towanej przez drug? spółk?, podczas gdy w przypadku spółki b?d?cej rezydentem i otrzymuj?cej dywidendy od spółki nieb?d?cej rezydentem takie odliczenie nie jest mo?liwe w zakresie podatku zwi?zanego z wyp?aconymi zyskami zap?aconego przez t? ostatni? spółk? w pa?stwie jej siedziby.

W przedmiocie pytania trzeciego

113 W pytaniu trzecim s?d krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 43 i 56 WE oraz art. 4 ust. 1 i art. 6 dyrektywy 90/435 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one przepisom krajowym, takim jak te w post?powaniu przed s?dem krajowym, które:

- przewiduj?, ?e jakakolwiek ulga, z której korzysta spółka b?d?ca rezydentem, otrzymuj?ca dywidendy zagraniczne z tytu?u podatku zap?aconego za granic?, zmniejsza podatek dochodowy od osób prawnych, od którego mo?e zosta? odliczony nale?ny ACT oraz
- nie zezwalaj? spółce b?d?cej rezydentem na przeniesienie kwoty zap?aconego ACT, który nie mo?e zosta? odliczony od podatku dochodowego od osób prawnych nale?nego w danym roku obrachunkowym albo poprzednich, lub nast?pnych latach obrachunkowych na spółki zale?ne nieb?d?ce rezydentem, tak by mog?y one dokona? odliczenia tego podatku od podatku dochodowego od osób prawnych, który zobowi?zane s? zap?aci?.

114 Pytanie to porusza okre?lone problemy, na które napotyka spółka b?d?ca rezydentem, posiadaj?ca spółki zale?ne nieb?d?ce rezydentami lub otrzymuj?ca dywidendy zagraniczne, w zakresie mo?liwo?ci odliczenia od nale?nego podatku dochodowego od osób prawnych ACT, który ta spółka b?d?ca rezydentem zobowi?zana jest zap?aci? w zwi?zku z wyp?at? dywidend na rzecz w?asn?ch udzia?owców.

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

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

117 Należy uznać, że przepisy krajowe będące przedmiotem trzeciego pytania prejudycjalnego mogą podlegać zarówno zakresowi art. 43 WE dotyczącego swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, jak i art. 56 WE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału. W odniesieniu do ulg, z których korzysta spółka będąca rezydentem i otrzymująca dywidendy zagraniczne z tytułu podatku zapłaconego za granicą, ocena przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym w ramach odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne pozwoliła na stwierdzenie, że są to odmienne ulgi, zależnie od wysokości udziału, jaki posiadają te spółki.

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

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

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

121 W tej kwestii należy przypomnieć, że z poprzedzających rozważań wynika, iż w odniesieniu do ACT, który zobowiązana jest zapłacić spółka otrzymująca dywidendy od spółki niebędącej rezydentem w związku z wypłatą dywidend na rzecz własnych udziałowców, art. 43 i 56 WE w każdym przypadku sprzeciwiają się wszelkiej dyskryminacji w zakresie opodatkowania ACT między spółkami otrzymującymi dywidendy krajowe oraz spółkami otrzymującymi dywidendy zagraniczne (zob. pkt 112 niniejszego wyroku).

122 Oczywiście, nie można wykluczyć, że nawet w przypadku niewystąpienia takiej dyskryminacji, spółka otrzymująca znaczące dywidendy zagraniczne zapłaci ACT w kwocie, która przewyższa jej zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych i

która b?dzie skutkowa?a powstaniem nadwy?ki ACT. Jednak?e taka sytuacja wynika bezpo?rednio z zastosowania przepisu krajowego, który s?u?y zapobie?eniu lub obni?eniu opodatkowania zysków wyp?aconych w formie dywidend.

123 W ramach mechanizmów s?u??cych zapobie?eniu lub zmniejszeniu opodatkowania kaskadowego wyp?aconych zysków przepis taki mo?e by? uznany za sprzeczny z postanowieniami traktatu dotycz?cymi swobód przep?ywu jedynie wówczas, gdy traktuje on dywidendy wyp?acane przez spółki zagraniczne w sposób mniej korzystny ni? dywidendy wyp?acane przez spółki b?d?ce rezydentami, podczas gdy ich sytuacja jest obiektywnie porównywalna, a odmienne traktowanie nie jest uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego.

124 Z akt sprawy nie wynika, aby okoliczno??, ?e w przypadku spółek otrzymuj?cych dywidendy zagraniczne przyznana ulga w odniesieniu do podatku zap?aconego za granic? zmniejsza kwot? podatku dochodowego od osób prawnych podlegaj?cego zap?acie w Zjednoczonym Królestwie, stanowi?a mniej korzystne traktowanie rzeczonych dywidend w porównaniu do dywidend krajowych. W istocie, jak podnosi to rz?d Zjednoczonego Królestwa, taka nadwy?ka ACT mo?e powsta? równie? w wypadku spółki otrzymuj?cej dywidendy krajowe w ka?dym przypadku, gdy kwota ACT, któr? zap?aci?a, jest wy?sza od zobowi?zania z tytu?u podatku dochodowego od osób prawnych, w szczególno?ci, gdy spółka taka korzysta ze zwolnienia lub ulgi, które spowodowa?y obni?enie jej zobowi?zania z tytu?u podatku dochodowego od osób prawnych.

125 Okoliczno??, ?e spółka, która otrzymuje dywidendy zagraniczne korzysta z ulgi z tytu?u podatku zap?aconego za granic?, co prowadzi do obni?enia kwoty podatku dochodowego od osób prawnych, od którego mo?e zosta? odliczona nadwy?ka ACT, prowadzi do dyskryminacji mi?dzy tak? spółk? a spółk? otrzymuj?c? dywidendy krajowe jedynie wtedy, gdy pierwsza spółka nie dysponowa?a w rzeczywisto?ci takimi samymi ?rodkami jak druga spółka w celu odliczenia nadwy?ki ACT od kwoty nale?nego podatku dochodowego od osób prawnych.

126 Natomiast z opisu przepisów krajowych rozpatrywanych w post?powaniu przed s?dem krajowym nie wynika, aby w tym wzgl?dzie spółka b?d?ca rezydentem, która otrzymuje dywidendy zagraniczne by?a traktowana odmiennie ni? spółka b?d?ca rezydentem, która otrzymuje dywidendy krajowe.

127 Z powy?szego wynika, ?e postanowienia traktatu dotycz?ce swobody podejmowania i wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej nie sprzeciwiaj? si? przepisowi krajowemu, który przewiduje, ?e wszelkie ulgi z tytu?u podatku zap?aconego za granic?, z których korzysta spółka b?d?ca rezydentem i otrzymuj?ca dywidendy zagraniczne, obni?aj? kwot? podatku dochodowego od osób prawnych, od której spółka ta mo?e odliczy? ACT.

128 Jako ?e przepis taki nie stanowi dyskryminacji wobec spółek otrzymuj?cych dywidendy zagraniczne, wnioski zawarte w poprzednim punkcie nale?y odnie?? równie? do postanowie? traktatu dotycz?cych swobodnego przep?ywu kapita?u.

129 W odniesieniu do drugiego aspektu przepisów krajowych, przywo?anego w trzecim pytaniu prejudycjalnym, nale?y wskaza?, ?e, jak przypomina s?d krajowy, o ile spółka b?d?ca rezydentem mo?e przekaza? kwot? ACT, który nie zosta? odliczony od nale?nego podatku dochodowego od osób prawnych w danym roku podatkowym albo w poprzednich lub nast?pnych latach podatkowych, na rzecz spółek zale?nych b?d?cych rezydentami, które mog? nast?pnie odliczy? ten podatek od kwoty, któr? s? zobowi?zane zap?aci? z tytu?u podatku dochodowego od osób prawnych, to nie jest mo?liwe, aby spółka taka przekaza?a nadwy?k? ACT spółkom powi?zanym nieb?d?cym rezydentami, tak by mog?y one odliczy? ACT od podatku dochodowego

od osób prawnych, który s? zobowi?zane zap?aci? w Zjednoczonym Królestwie.

130 Zdaniem rz?du Zjednoczonego Królestwa spółka b?d?ca rezydentem nie mo?e powo?ywa? si? na okoliczno??, ?e jej spółki zale?ne nieb?d?ce rezydentami nie maj? mo?liwo?ci odliczenia nadwy?ki ACT od podlegaj?cego zap?acie podatku dochodowego od osób prawnych, bowiem okoliczno?? ta nie powoduje niekorzystnego traktowania spółki b?d?cej rezydentem.

131 Nale?y jednak?e wskaza?, ?e postanowienia traktatu dotycz?ce swobody podejmowania i wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej sprzeciwiaj? si? temu, by pa?stwo cz?onkowskie nak?ada?o ograniczenia na podejmowanie dzia?alno?ci w innym pa?stwie cz?onkowskim przez jednego z jego obywateli lub przez spółk? utworzon? zgodnie z jego ustawodawstwem (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C?264/96 ICI, Rec. str. I?4695, pkt 21; ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 31, jak równie? ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 42).

132 Jednak?e przewidziana przez rozpatrywane przepisy krajowe mo?liwo?? przeniesienia przez grup? spółek okre?lonej kwoty podatku, której jedna ze spółek nale??ca do grupy nie mo?e odliczy? od podatku dochodowego od osób prawnych, który zobowi?zana jest zap?aci? w Zjednoczonym Królestwie, na rzecz innej spółki nale??cej do grupy, tak aby mog?a ona odliczy? ten podatek od podatku dochodowego od osób prawnych, który zobowi?zana jest zap?aci? w tym pa?stwie cz?onkowskim, stanowi korzy?? podatkow? dla rzeczonych spółek. Wykluczenie takiej korzy?ci w przypadku spółek nieb?d?cych rezydentami, które nale?? do wspomnianej grupy, ogranicza korzystanie przez spółki b?d?ce rezydentami, które nale?? do grupy ze swobody podejmowania i wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej, zniech?caj?c je do tworzenia spółek zale?nych w innych pa?stwach cz?onkowskich (zob. podobnie w odniesieniu do ulgi grupowej w zakresie strat poniesionych przez spółki zale?ne nieb?d?ce rezydentami ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 32 i 33).

133 Jak podnosz? to skar??ce w post?powaniu przed s?dem krajowym i Komisja Wspólnot Europejskich okoliczno??, ?e spółka b?d?ca rezydentem nie mo?e przenie?? nadwy?ki ACT na spółki zale?ne nieb?d?ce rezydentami, które s? zobowi?zane do zap?aty podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, stanowi zatem ograniczenie swobody podejmowania i wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej. Natomiast ani postanowienie odsy?aj?ce, ani uwagi przedstawione przez rz?d Zjednoczonego Królestwa nie wskazuj? na istnienie jakiegokolwiek uprawnionego celu zgodnego z traktatem, który móg?by uzasadnia? takie ograniczenie.

134 Z powy?szego wynika, ?e art. 43 WE sprzeciwia si? przepisowi krajowemu, który nie zezwala spółce b?d?cej rezydentem na przeniesienie na rzecz spółek zale?nych nieb?d?cych rezydentami nadwy?ki ACT, nawet je?li spółki te s? zobowi?zane do zap?aty podatku dochodowego od osób prawnych w tym pa?stwie cz?onkowskim.

135 Wreszcie skar??ce w post?powaniu przed s?dem krajowym podnosz?, ?e w zakresie, w jakim powy?sze aspekty przepisów krajowych prowadz? do tego, i? spółka dominuj?ca b?d?ca rezydentem jest zobowi?zana do zap?aty nadwy?ki ACT, przepisy te s? równie? niezgodne z art. 4 ust. 1 i art. 6 dyrektywy 90/435.

136 Jak wskazano to w pkt 106–111 niniejszego wyroku, istotne aspekty przepisów krajowych b?d?cych przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym nie podlegaj? art. 6 tej dyrektywy.

137 W odniesieniu do art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 wystarczy wskaza?, ?e o ile przepis ten zobowi?zuje pa?stwo cz?onkowskie do zapewnienia spółce dominuj?cej, która otrzymuje dywidendy od spółki zale?nej maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, aby podatek

zapłacony przez spółkę za granicą od wypłaconych zysków podlega w pełnej wysokości odliczeniu przez spółkę dominującą od kwoty podatku dochodowego od osób prawnych, podlegającej przez nią zapłacie w pierwszym państwie członkowskim (zob. pkt 104 niniejszego wyroku), to z przepisu tego nie wynika obowiązek, aby państwo to zapewniało, by w takich przypadkach ulga przyznana tej spółce dominującej z tytułu podatku zapłaconego za granicą nie obniżała kwoty, od której może ona odliczyć część podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w formie ryczałtu w związku z wypłatą dywidend na rzecz własnych udziałowców, ani aby rozszerza ono możliwość przeniesienia przez tę spółkę dominującą kwoty podatku zapłaconego w formie ryczałtu, której nie może ona odliczyć od zobowiązania podatkowego na rzecz spółek zależnych niebędących rezydentami, podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w tym państwie.

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

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

W przedmiocie pytania czwartego

140 Zwracając się z czwartym pytaniem, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 43 i 56 WE, jak również art. 4 ust. 1 oraz art. 6 dyrektywy 90/435 sprzeciwia się przepisom krajowym takim jak te w postępowaniu przed sądem krajowym, które przyznają spółkom będącym rezydentami, które otrzymują dywidendy zagraniczne, możliwość wyboru systemu pozwalającego im na odzyskanie ACT zapłaconego w związku z mającym nastąpić miejsce wypłat na rzecz ich własnych udziałowców, po pierwsze, zobowiązuje te spółki do zapłaty ACT oraz do wystąpienia następnie z wnioskiem o jego zwrot oraz, po drugie, nie przewidują ulgi podatkowej dla ich udziałowców, podczas gdy otrzymaliby oni taką ulgę, jeżeli spółki będące rezydentami dokonałyby wypłat w oparciu o dywidendy krajowe.

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

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

wykonywania działalności gospodarczej, jak i art. 56 WE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału.

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

144 Jak wskazał to rzecznik generalny w pkt 94 opinii, zwracając się z tym pytaniem, sąd krajowy oczekuje od Trybunału oceny legalności systemu FID wprowadzonego w Zjednoczonym Królestwie od dnia 1 lipca 1994 r. System ten umożliwia spółkom będącym rezydentami, które otrzymują dywidendy zagraniczne, uzyskanie zwrotu nadwyżki ACT, czyli kwoty ACT, która nie może zostać odliczona od kwoty należnej z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

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

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

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

148 Po drugie, udziałowiec otrzymujący wypłaty dywidend od spółki będącej rezydentem w oparciu o dywidendy zagraniczne zakwalifikowane jako FID nie ma prawa do ulgi podatkowej, lecz przyjmuje się, że uzyska on dochód, który zostanie opodatkowany według najniższej stawki podatkowej obowiązującej w danym roku podatkowym. Z powodu nieuzyskania ulgi podatkowej takiemu udziałowcowi nie przysuguje prawo do jakiegokolwiek zwrotu w przypadku, gdy nie jest on zobowiązany do zapłaty podatku dochodowego lub gdy należy podatek dochodowy jest niższy niż podatek od dywidendy obliczony według najniższej stawki podatkowej.

149 Jak wskazują skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, prowadzi to do tego, że spółka, która dokonała wyboru systemu FID musi zwiększyć kwotę dokonanych wypłat, jeżeli chce zapewnić udziałowcom dochód odpowiadający dochodowi z wypłaty dywidend krajowych.

150 Zdaniem rzędu Zjednoczonego Królestwa te różnice w traktowaniu nie stanowią jakiegokolwiek ograniczenia swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.

151 W odniesieniu do obowiązku zapłaty ACT przez spółkę, która dokonała wyboru systemu FID, a następnie oczekiwania na zwrot, rząd Zjednoczonego Królestwa przedstawia argumenty, zgodnie z którymi sytuacja spółki otrzymującej dywidendy zagraniczne nie jest porównywalna z

sytuacji spółki otrzymującej dywidendy krajowe, gdy obowiązek zapłaty ACT cięcy na pierwszej z nich w związku z mając nastąpić miejsce wypłaty dywidend, wynika z faktu, że w przeciwieństwie do drugiej spółki, otrzymała ona dywidendy, od których nie zapłacono ACT. Jeżeli, w tej odmiennej sytuacji, spółka otrzymująca dywidendy zagraniczne, która dokonała wyboru systemu FID, uzyska prawo do zwrotu zapłaconego ACT, to traktowanie takie w żadnym przypadku nie stanowi dyskryminacji.

152 Nie mniej jednak, jak wskazano to w pkt 87–91 niniejszego wyroku w przypadku, gdy zyski wypłacone przez spółkę podlegają w państwie jej siedziby podatkowi dochodowemu od osób prawnych, a system zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, któremu podlega spółka otrzymująca wypłaty dywidend, określa kwotę podlegającą zapłacie, uwzględniając podatek od wypłaconych zysków zapłacony przez będący rezydentem spółkę dokonującą wypłaty, lecz bez uwzględnienia podatku zapłaconego za granicą przez niebędący rezydentem spółkę dokonującą wypłaty, to system taki stanowi mniej korzystne traktowanie spółki otrzymującej dywidendy zagraniczne niż spółki otrzymującej dywidendy krajowe, mimo że ich sytuacja jest porównywalna.

153 O ile niewątpliwie sytuacja pierwszej spółki ulega poprawie, z uwagi na okoliczność, że podatek zapłacony w formie zryczałtowanej, który nie może zostać odliczony od kwoty należnej z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, może zostać zwrócony, spółka taka pozostaje w sytuacji mniej korzystnej niż spółka otrzymująca dywidendy krajowe, bowiem poniesza ona niekorzystne skutki w zakresie plynności finansowej.

154 Tego rodzaju odmienne traktowanie, które czyni udział w spółce niebędącej rezydentem mniej interesującym niż udział w spółce będącej rezydentem, stanowi naruszenie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej z uwagi na brak obiektywnego uzasadnienia.

155 W przeciwieństwie do tego, co twierdzi rząd Zjednoczonego Królestwa, niekorzystne skutki w zakresie plynności finansowej, na które narażone są spółki, które dokonały wyboru systemu FID, nie są usprawiedliwione ograniczeniami o charakterze praktycznym, związanymi z faktem, że w ramach opodatkowania rzeczowej dywidendy uwzględnienie przez państwo członkowskie wszelkich podatków obciążających wypłacone zyski, niezależnie czy w tym państwie, czy za granicą, wymaga określonego czasu.

156 W istocie prawdą jest, że państwo członkowskie powinno dysponować określonym czasem, aby w celu określenia kwoty ostatecznie należnej z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych mogło uwzględnić wszelkie podatki, którymi obciążone zostały wypłacone zyski. Jednakże nie może to usprawiedliwiać tego, że w przypadku dywidend krajowych państwo członkowskie jest skonne uwzględnić, w celu określenia kwoty należnej z tytułu ACT od spółki dokonującej wypłaty dywidend, części ACT zapłaconego przez spółkę będącą rezydentem, od której wspomniana spółka dokonującą wypłaty otrzymała dywidendy w chwili, gdy kwota podlegająca ostatecznie zapłacie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych przez tę spółkę będącą rezydentem nie została nawet określona, podczas gdy w przypadku dywidend zagranicznych państwo to określa kwotę należną z tytułu ACT bez przyznania spółce będącej rezydentem, która wypłaca dywidendy na rzecz własnych udziałowców, możliwość dokonania odliczenia od rzeczowej kwoty podatku obciążającego zyski, które zostały jej wypłacone przez spółkę niebędącą rezydentem.

157 Jeżeli okazałoby się, że z przyczyn praktycznych, uwzględnienie podatku zapłaconego od wypłaconych zysków może zostać zagwarantowane w ramach systemu płatności zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych jedynie w odniesieniu do dywidend krajowych, to dane państwo członkowskie jest zobowiązane do zmiany zasad systemu

opodatkowania spółek będących rezydentami w celu wyeliminowania tej nierówności traktowania.

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

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

160 Z tego samego powodu rząd Zjednoczonego Królestwa nie może kwestionować mniej korzystnego charakteru sytuacji podatkowej dywidend otrzymanych od spółki niebędącej rezydentem, twierdząc, że spółka taka, z uwagi na to, iż nie podlega obowiązkowi zapłaty ACT, może wypłacać wyższe dywidendy na rzecz udziałowców.

161 Należy takież odrzucić argument, zgodnie z którym różnice w traktowaniu, które dotyczą wypłaty dywidend zagranicznych w ramach systemu FID, nie stanowią ograniczenia swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, jako że system ten ma charakter jedynie fakultatywny.

162 W istocie, jak wskazują to również skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, system krajowy ograniczający swobody przepływu jest niezgodny z prawem wspólnotowym, nawet gdy jego stosowanie ma charakter fakultatywny.

163 Wreszcie w odniesieniu do argumentu rządu Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którym rozpatrywane ograniczenia są uzasadnione konieczności zapewnienia spójności systemu podatkowego Zjednoczonego Królestwa, należy stwierdzić, że stanowisko to nawiązuje do argumentacji, która została już odrzucona w trakcie rozpatrywania pytania drugiego (zob. pkt 93 niniejszego wyroku).

164 Z powyższego wynika, że art. 43 WE sprzeciwia się zasadom systemu FID, powołanym przez sąd krajowy w pytaniu czwartym.

165 W zakresie, w jakim zdaniem sądu krajowego pytanie to dotyczy również przypadku spółek mających siedzibę w państwach trzecich, które w konsekwencji nie są objęte zakresem art. 43 WE dotyczącego swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, jak również z powodu wskazanego w pkt 38 niniejszego wyroku, powstaje pytanie, czy przepisy krajowe, takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, są również niezgodne z art. 56 WE dotyczącym swobodnego przepływu kapitału.

166 W tej kwestii należy wskazać, że odmienne traktowanie dywidend zagranicznych w przypadku, gdy pobierane są one przez spółkę będącą rezydentem, która dokonała wyboru systemu FID (zob. pkt 145–149 niniejszego wyroku), skutkuje zniechęceniem takiej spółki do inwestowania kapitału w spółce mającej siedzibę w innym państwie oraz ma również skutek

ograniczający w stosunku do spółek mających siedzibę w innych państwach, gdy jest dla nich przeszkodą w gromadzeniu kapitału w Zjednoczonym Królestwie.

167 Takie odmienne traktowanie może zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału jedynie wtedy, gdy dotyczy ono sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

168 Ponieważ rząd Zjednoczonego Królestwa przywołał w tym kontekście takie same uwagi, jak te powołane w odniesieniu do analizy art. 43 WE, wystarczy wskazać, że z powodów przedstawionych w pkt 150–163 niniejszego wyroku, to odmienne traktowanie dotyczy przypadków, które są obiektywnie porównywalne, i stanowi ograniczenie przepływu kapitału, w odniesieniu do którego nie wykazano, by było ono uzasadnione.

169 Jedyne argumenty powołane przez ten rząd wyrażone w odniesieniu do swobodnego przepływu kapitału oparte są na okoliczności, że w przypadku spółek dokonujących wypłat, mających siedzibę w państwach trzecich sprawdzenie podatku zapłaconego przez te spółki w państwie ich siedziby może okazać się trudniejsze niż w przypadku sytuacji czysto wspólnotowej.

170 Prawdą jest, że z uwagi na stopień integracji systemów prawnych występujących między państwami członkowskimi Unii Europejskiej, w szczególności istnienie wspólnotowych przepisów prawnych dotyczących współpracy między krajowymi organami podatkowymi, takich jak przepisy dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy w sąciwych wadach państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15), opodatkowanie przez państwo członkowskie działalności gospodarczej o charakterze transgranicznym prowadzonej w ramach Wspólnoty nie zawsze jest porównywalne do opodatkowania działalności gospodarczej obejmującej relacje między państwami członkowskimi i państwami trzecimi.

171 Ponadto, jak podkreślił to rzecznik generalny w pkt 121 opinii, nie można wykluczyć, że państwo członkowskie wykaże, iż ograniczenie w przepływie kapitału do lub z państw trzecich jest uzasadnione przez pewną okoliczność w określonej sytuacji, mimo że okoliczność ta nie może stanowić dopuszczalnego uzasadnienia dla ograniczenia przepływu kapitału między państwami członkowskimi.

172 Jednakże w odniesieniu do rozpatrywanych przepisów krajowych rząd Zjednoczonego Królestwa wskazał trudnościami związane ze zweryfikowaniem podatku zapłaconego za granicą jedynie dla wyjaśnienia długości okresu pomiędzy chwilą zapłaty ACT a chwilą jego zwrotu. Natomiast, jak wskazano w pkt 156 niniejszego wyroku, taki element nie może stanowić uzasadnienia dla przepisów krajowych, które nie zezwalają w żadnym przypadku, by spółka będąca rezydentem i otrzymująca dywidendy zagraniczne odliczyć ją od kwoty należnej z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych podatku obciężającego zyski wypłacone za granicą, podczas gdy w przypadku dywidend krajowych rzeczona kwota podlega z urzędu odliczeniu od zapłaconego podatku, nawet jeżeli jest to zapłacone w formie zryczałtowanej, przez spółkę dokonującą wypłat i będącą rezydentem.

173 Na pytanie czwarte należy zatem odpowiedzieć, że art. 43 i 56 WE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które zwalniają z obowiązku zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych spółki będące rezydentami i dokonujące na rzecz swych udziałowców wypłat dywidend, które wynikają z dywidend krajowych otrzymanych przez te spółki, przyznając spółkom będącym rezydentami i dokonującym na rzecz swych udziałowców wypłat dywidend, które wynikają z dywidend zagranicznych otrzymanych przez te spółki, możliwość wyboru systemu umożliwiającego im odzyskanie podatku dochodowego od osób

prawnych zapłaconego w formie zryczałtowanej, ale po pierwsze, zobowiązuje te spółki do zapłaty wspomnianego podatku zryczałtowanego oraz do wystąpienia następnie z wnioskiem o jego zwrot, a po drugie, nie przewiduje ulgi podatkowej dla udziałowców tych spółek, gdy tymczasem udziałowcy ci uzyskaliby taką ulgę w przypadku wypłaty przez spółkę będącą rezydentem dokonanej na podstawie dywidend krajowych.

W przedmiocie pytania piątego

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

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

176 Należy zatem ustalić, czy przepisy krajowe, o których mowa w pytaniu czwartym, objęte są zakresem art. 57 ust. 1 WE jako ograniczenia przepływu kapitału dotyczące inwestycji bezpośrednich, związanych z przedsięwzięciami, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe.

177 W odniesieniu w szczególności do pojęcia „inwestycji bezpośrednich” należy stwierdzić, że nie zostało ono zdefiniowane w traktacie.

178 Natomiast w prawie wspólnotowym pojęcie to jest przedmiotem definicji zawartej w nomenklaturze przepływów kapitału znajdującej się w Załączniku I do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł uchylony przez Traktat z Amsterdamu] (Dz.U. L 178, str. 5), która zawiera 13 kategorii przepływów kapitału.

179 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż ze względu na to, że art. 56 WE powtórzy zasadniczo treść art. 1 dyrektywy 88/361, oraz pomimo tego, iż dyrektywa ta została przyjęta na podstawie art. 69 i art. 70 ust. 1 traktatu EWG (art. 67–73 traktatu EWG zostały zastąpione przez art. 73b–73g WE, obecnie art. 56–60 WE), załączona do niej nomenklatura przepływów kapitału zachowuje przysługujący jej jeszcze przed dniem wejścia w życie owych przepisów walor wskazówki dla zdefiniowania pojęcia przepływów kapitału, przy czym zgodnie ze wstępem do niej zawarta w jej treści lista nie posiada wyczerpującego charakteru (zob. w szczególności wyroki z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. str. I-1661, pkt 21 i z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 Van Hilten-van der Heijden, Zb. Orzec. str. I-1957, pkt 39).

180 Należy przyjąć taki walor wskazówki tej nomenklatury dla zdefiniowania pojęcia inwestycji bezpośrednich. Pierwsza część rzeczowej nomenklatury, zatytułowana „Inwestycje bezpośrednie”, obejmuje utworzenie i powiększenie oddziałów lub nowych przedsięwzięć należących wyjątkowo do osoby wnoszącej kapitał oraz nabycie w całości istniejących przedsięwzięć, udział w nowym lub istniejącym już przedsięwzięciu mający na celu ustanowienie lub utrzymanie trwałych powiązań gospodarczych, połączki długoterminowe

maj?ce na celu ustanowienie lub utrzymanie trwa?ych powi?za? gospodarczych, jak równie? reinwestowanie zysków maj?ce na celu ustanowienie lub utrzymanie trwa?ych powi?za? gospodarczych.

181 Jak wynika z powy?szego wyliczenia i odnosz?cych si? do niego wyja?nie?, poj?cie inwestycji bezpo?rednich obejmuje wszelkiego rodzaju inwestycje dokonywane przez osoby fizyczne lub prawne, które s?u?? ustanowieniu lub utrzymaniu trwa?ych i bezpo?rednich powi?za? mi?dzy osob?, która wnios?a kapita?, a przedsi?biorc?, któremu udost?pnia ona kapita? w celu prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej.

182 W odniesieniu do udzia?u w nowych lub istniej?cych ju? przedsi?biorstwach, jak potwierdzaj? to równie? wspomniane wyja?nienia, cel polegaj?cy na ustanowieniu lub utrzymaniu trwa?ych powi?za? zak?ada, ?e akcje znajduj?ce si? w posiadaniu akcjonariusza umo?liwiaj? mu, na mocy przepisów krajowych dotycz?cych spółek akcyjnych lub w inny sposób, aktywny udzia? w zarz?dzaniu t? spółk? lub w sprawowaniu nad ni? kontroli.

183 W przeciwie?stwie do tego, co utrzymuj? skar??ce w post?powaniu przed s?dem krajowym, ograniczenia w przep?ywie kapita?u dotycz?ce inwestycji bezpo?rednich lub dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu art. 57 ust. 1 WE odnosz? si? nie tylko do przepisów krajowych, które stosowane do przep?ywu kapita?u do lub z pa?stw trzecich ograniczaj? inwestycje lub przedsi?biorczo??, lecz równie? do przepisów, które ograniczaj? wyp?aty dywidend wynikaj?cych z inwestycji lub dzia?alno?ci gospodarczej.

184 W istocie, z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e jakiegokolwiek mniej korzystne traktowanie dywidend zagranicznych w porównaniu do dywidend krajowych nale?y uzna? za ograniczenie swobodnego przep?ywu kapita?u, bowiem mo?e ono sprawi?, ?e udzia? w spółkach maj?cych siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich b?dzie mniej atrakcyjny (www. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 35; wyrok w sprawie Lenz, pkt 21, oraz wyrok w sprawie Manninen, pkt 23).

185 Z powy?szego wynika, ?e ograniczenie w przep?ywie kapita?u, takie jak mniej korzystne traktowanie dywidend zagranicznych na gruncie podatkowym, podlega art. 57 ust. 1 WE w zakresie, w jakim ograniczenie takie odnosi si? do udzia?ów obj?tych w celu ustanowienia lub utrzymania trwa?ych powi?za? mi?dzy udzia?owcem a dan? spółk? i umo?liwiaj?cych mu aktywny udzia? w zarz?dzaniu t? spółk? lub w sprawowaniu nad ni? kontroli.

186 Je?eli okoliczno?? taka nie zachodzi, ograniczenie przep?ywu kapita?u zakazane przez art. 56 WE nie mo?e by? stosowane, tak?e w relacjach z pa?stwami trzecimi.

187 Natomiast z art. 57 ust. 1 WE wynika, ?e pa?stwo cz?onkowskie mo?e stosowa? w stosunku do pa?stw trzecich ograniczenia w przep?ywie kapita?u, które podlegaj? zakresowi przedmiotowemu tego przepisu, nawet je?eli s? one niezgodne z zasad? swobodnego przep?ywu kapita?u, o której mowa w art. 56 WE, pod warunkiem, ?e istnia?y one ju? w dniu 31 grudnia 1993 r.

188 Zdaniem rz?du Zjednoczonego Królestwa, je?eli Trybuna? uzna, ?e art. 56 WE sprzeciwia si? przepisom krajowym dotycz?cym opodatkowania dywidend zagranicznych, rozpatrywanym w post?powaniu przed s?dem krajowym, dotyczy?oby to nie tylko przepisów, o których mowa w pierwszych trzech pytaniach prejudycjalnych, przyj?tych przed dniem 31 grudnia 1993 r., lecz równie? systemu FID, który wszed? w ?ycie w dniu 1 lipca 1994 r., w zakresie, w jakim w porównaniu do obowi?zuj?cych przepisów, system ten nie wprowadzi? nowych ogranicze? lecz, przeciwnie, ograniczy? si? do zmniejszenia okre?lonych skutków ograniczaj?cych obowi?zuj?cych przepisów.

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

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

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

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

193 Następnie w odniesieniu do relacji między systemem FID a przepisami krajowymi obowiązującymi w zakresie opodatkowania dywidend zagranicznych, takimi jak te przywołane przez sąd krajowy, wydaje się, że celem tego systemu jest zmniejszenie skutków ograniczających, wynikających z obowiązujących przepisów w odniesieniu do spółek będących rezydentami i otrzymujących dywidendy zagraniczne, w szczególności poprzez umożliwienie tym spółkom otrzymania zwrotu nadwyżki ACT należnego w związku z wypłatą dywidend na rzecz ich własnych udziałowców.

194 Jednakże do sądu krajowego należy ustalenie, czy okoliczność, że jak podkreślał to skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, udziałowcy otrzymujący wypłatę dywidend zakwalifikowani jako FID nie uzyskują ulgi podatkowej, powinna zostać uznana za nowe ograniczenie. W istocie, o ile prawdą jest, że w ramach krajowego systemu podatkowego, w który wpisuje się system FID, przyznanie takiej ulgi udziałowcowi otrzymującemu wypłatę odpowiada zapłać ACT przez spółkę dokonującą wypłaty, to na podstawie przedstawionego w postanowieniu opisy krajowych przepisów podatkowych nie można wnioskować, że okoliczność, iż spółka, która dokonała wyboru systemu FID, ma prawo do zwrotu nadwyżki zapłaconego ACT, uzasadnia, zgodnie z ratio legis przepisów obowiązujących w dniu 31 grudnia 1993 r., nieprzyznanie jej udziałowcom ulgi podatkowej.

195 W każdym razie, w przeciwieństwie do tego co utrzymuje rząd Zjednoczonego Królestwa, system FID nie może zostać uznany za istniejące ograniczenie na tej tylko podstawie, że z powodu jego fakultatywnego charakteru rzeczono spółki miały zawsze możliwość stosowania

systemu przej?tego wcze?niej, wraz z wynikaj?cymi z niego skutkami ograniczaj?cymi. W istocie, jak wskazano w pkt 162 niniejszego wyroku, system ograniczaj?cy swobody przep?ywu pozostaje niezgodny z prawem wspólnotowym, nawet je?li jego stosowanie ma charakter fakultatywny.

196 Na pytanie pi?te nale?y odpowiedzie?, ?e art. 57 ust. 1 WE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e gdy przed dniem 31 grudnia 1993 r. pa?stwo cz?onkowskie przyj??o przepisy, które zawieraj? ograniczenia w przep?ywie kapita?u do lub z pa?stw trzecich zakazane przez art. 56 WE i po tej dacie przyjmuje przepisy, które równie?, stanowi?c ograniczenie przep?ywu kapita?u, s? co do istoty takie same jak przepisy poprzednio obowi?zuj?ce lub ograniczaj? si? do zmniejszenia lub zniesienia przeszkody w wykonywaniu praw i swobód wspólnotowych, która znajdowa?a si? w przepisach poprzednio obowi?zuj?cych, art. 56 WE nie sprzeciwia si? stosowaniu tych?e przyj?tych przepisów do pa?stw trzecich, je?eli odnosz? si? one do przep?ywu kapita?u dotycz?cego inwestycji bezpo?rednich, w tym inwestycji w nieruchomo?ci, zwi?zanych z przedsi?biorczo?ci?, ?wiadczeniem us?ug finansowych lub dopuszczaniem papierów warto?ciowych na rynki kapita?owe. Za inwestycje bezpo?rednie nie mog? by? uznane udzia?y w spółce, które nie zosta?y obj?te w celu ustanowienia lub utrzymania trwa?ych i bezpo?rednich powi?za? mi?dzy udzia?owcem a dan? spółk? i umo?liwiaj?cych mu aktywny udzia? w zarz?dzaniu t? spółk? lub w sprawowaniu nad ni? kontroli.

W przedmiocie pyta? od szóstego do dziewi?tego

197 Zwracaj?c si? z pytaniami od szóstego do dziewi?tego, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d krajowy zapytuje co do istoty, czy w przypadku gdy przepisy krajowe, o których mowa w pytaniach poprzedzaj?cych, s? niezgodne z prawem wspólnotowym, to czy skargi takie jak te wniesione przez skar??ce w post?powaniu przed s?dem krajowym w celu zniesienia skutków takiej niezgodno?ci powinny zosta? zakwalifikowane jako roszczenie o zwrot podatku bezprawnie pobranego lub roszczenie o przywrócenie bezprawnie nieprzyznanych ulg czy te? roszczenie o naprawienie szkody. W tym ostatnim przypadku s?d krajowy zastanawia si?, czy powinny zosta? spe?nione przes?anki, o których mowa w przywo?anym wy?ej wyroku w sprawach po??czonych Brasserie du Pêcheur i Factortame, oraz czy nale?y w tym wzgl?dzie bra? pod uwag? form?, w jakiej skargi te powinny zosta? z?o?one wed?ug prawa krajowego.

198 Co si? tyczy przes?anek, przy których spe?nieniu pa?stwo cz?onkowskie zobowi?zane jest do naprawienia szkód wyrz?dzonych jednostkom w wyniku naruszenia prawa wspólnotowego, s?d krajowy zapytuje, czy Trybuna? uwa?a za odpowiednie w niniejszej sprawie udzielenie wskazówek w odniesieniu do okoliczno?ci, jakie s?d krajowy powinien wzi?? pod uwag?, aby ustali? czy nast?pi?o wystarczaj?co istotne naruszenie prawa wspólnotowego, jak równie? w odniesieniu do ustalenia istnienia bezpo?redniego zwi?zku przyczynowego pomi?dzy naruszeniem zobowi?zania ci???cego na pa?stwie cz?onkowskim a szkod? poniesion? przez osoby poszkodowane.

199 Skar??ce w post?powaniu przed s?dem krajowym podnosz?, ?e zg?oszone roszczenia, o których mowa w pytaniu szóstym, nale?? do kategorii skarg o zwrot ?wiadczenia, bowiem dotycz? one zarówno zwrotu nadp?aty podatku nienale?nie pobranego lub wyrównanie straty wynikaj?cej z pozbawienia mo?liwo?ci korzystania ze ?rodków finansowych pobranych jako zap?ata podatku przed terminem, jak i odzyskanie ulg podatkowych lub zwrot kwoty, o któr? wspomniane spółki b?d?ce rezydentami musia?y podwy?szy? dywidendy zakwalifikowane jako FID w celu zrekompensowania utraty ulgi podatkowej po stronie ich udzia?owców. O ile prawo wspólnotowe zezwala, by prawo krajowe przewidywa?o tylko jedno roszczenie o odszkodowanie, b?dzie ono, w ka?dym przypadku, innego rodzaju, ni? roszczenie, o którym mowa w przywo?anym wy?ej wyroku w sprawach po??czonych Brasserie du Pêcheur i Factortame.

200 Natomiast rz?d Zjednoczonego Królestwa twierdzi, ?e wszystkie ??dania zg?oszone przez

skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym stanowi roszczenie o odszkodowanie, podlegające warunkom określonym w przywołanym wyroku w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*. Sposób, w jaki wniesione zostały powództwa na gruncie prawa krajowego, nie ma znaczenia w zakresie ich zakwalifikowania na gruncie prawa wspólnotowego.

201 W tej kwestii należy wskazać, że klasyfikacja prawna powództw wniesionych przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym nie należy do Trybunału. W rozpatrywanej sprawie to skarżące powinny sprecyzować charakter i podstawy ich powództw (czy są to powództwa o zwrot świadczenia czy te powództwa o odszkodowanie) z zastrzeżeniem kontroli przez sąd krajowy (zob. ww. wyrok w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, pkt 81).

202 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa wspólnotowego jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy wspólnotowe, w takim kształcie, jaki nadała im wykładnia dokonana przez Trybunał (zob. w szczególności wyrok z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 *San Giorgio*, Rec. str. 3595, pkt 12, oraz ww. wyrok w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, pkt 84). Państwo członkowskie jest zatem zobowiązane, co do zasady, do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego (wyrok z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 *Comateb i in.*, Rec. str. I-165, pkt 20, oraz ww. wyrok w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, pkt 84).

203 W braku uregulowań wspólnotowych w przedmiocie zwrotu krajowych podatków pobranych nienależnie, do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy wyznaczenie warunków oraz uregulowanie trybów odwołań do nich, mających zapewnić ochronę praw jednostek wynikających z prawa wspólnotowego w taki sposób, aby, po pierwsze, zasady te nie były mniej korzystne od zasad dotyczących podobnych środków w prawie krajowym (zasada równoważności), a po drugie, aby nie czyniły one wykonywania praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) (zob. w szczególności wyrok z dnia 16 grudnia 1976 r. w sprawie 33/76 *Rewe*, Rec. str. 1989, pkt 5, oraz wyrok w sprawie 45/76 *Comet*, Rec. str. 2043, pkt 13 i 16, jak również ostatnio wyrok z dnia 15 września 1998 r. w sprawie C-231/96 *Edis*, Rec. str. I-4951, pkt 34; wyrok z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 *Dilexport*, Rec. str. I-579, pkt 25, oraz ww. wyrok w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, pkt 85).

204 Ponadto Trybunał orzekł w pkt 96 przywołanego wyroku w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, że w przypadku, gdy spółka brytyjska rezydentem lub spółka dominująca poniosła straty finansowe, której odpowiada korzyść odniesiona przez władze państwa członkowskiego w wyniku zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, któremu podlegała spółka brytyjska rezydentem z tytułu dywidend wypłaconych spółce dominującej niebrytyjskiej rezydentem, lecz od którego była zwolniona spółka brytyjska rezydentem, która dokonała wypłaty dywidend na rzecz spółki dominującej mającej siedzibę tak w tym państwie członkowskim, postanowienia traktatu dotyczące swobody przepływu wymagają by spółkom brytyjskim rezydentami i spółkom dominującym niebrytyjskim rezydentami przysługiwały skuteczne środki zaskarżenia, służące uzyskaniu zwrotu podatku lub odszkodowania za te straty.

205 Zgodnie z tym orzeczeniem w przypadku, gdy państwo członkowskie pobrało podatki z naruszeniem zasad prawa wspólnotowego, jednostkom przysuguje prawo do zwrotu nie tylko nienależnie pobranego podatku lecz także kwot zapłaconych na rzecz tego państwa lub pobranych przez to państwo bezpośrednio w związku z tym podatkiem. Jak Trybunał orzekł w pkt 87 i 88 przywołanego wyroku w sprawie *Metallgesellschaft i in.*, powyższe dotyczy również strat spowodowanych utratą możliwości dysponowania środkami finansowymi w wyniku

przedterminowego pobrania podatku.

206 Ponieważ przepisy prawa krajowego dotyczą ulg uczyniły niemożliwym to, by podatek taki jak ACT, pobrany z naruszeniem prawa wspólnotowego mógł zostać odzyskany przez podatnika, który dokonał jego zapłaty, podatnikowi temu przysuguje prawo do zwrotu tego podatku.

207 Jednak, w przeciwieństwie do tego co utrzymuje skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym, ani ulgi, z których podatnik nie skorzystał w celu odliczenia w pełnej wysokości nienależnie pobranego podatku, takiego jak ACT, od kwoty należnej z tytułu innego podatku, ani szkoda, jaką poniosły spółki będące rezydentami, które dokonały wyboru systemu FID z uwagi na to, że byłyby zmuszone zwiększyć kwotę dywidend w celu zrekompensowania utraty ulgi podatkowej po stronie ich udziałowców, nie mogą zostać wyrównane na podstawie prawa wspólnotowego przy pomocy powództwa zmierzającego do uzyskania zwrotu nienależnie pobranego podatku lub kwot zapłaconych na rzecz danego państwa członkowskiego, lub pobranych przez to państwo bezpośrednio w związku z tym podatkiem. W istocie rezygnacja z ulg lub zwiększenie kwoty dywidend wynikają z decyzji podjętych przez spółki i nie stanowi dla nich nieuniknionej konsekwencji odmowy przez Zjednoczone Królestwo stosowania wobec wspomnianych udziałowców takiego traktowania, jakie stosuje ono wobec udziałowców, którzy otrzymali wypłaty wynikające z dywidend krajowych.

208 W tych okolicznościach to do sądu krajowego należy ustalenie, czy rezygnacja z ulg lub zwiększenie kwoty dywidend stanowi dla danych spółek straty finansowe wynikające z naruszenia prawa wspólnotowego przez dane państwo członkowskie.

209 Nie wykluczając możliwości pociągnięcia państwa do odpowiedzialności na mniej restrykcyjnych zasadach na podstawie prawa krajowego, Trybunał orzekł, że istnieje trzy przesłanki, przy spełnieniu których państwo członkowskie zobowiązane jest do naprawienia szkód wyrządzonych jednostkom w wyniku naruszenia prawa wspólnotowego, które może mu zostać przypisane, a mianowicie że naruszona norma prawna jest dla jednostek różnym uprawnienie, że postępowanie państwa stanowi wystarczające istotne naruszenie prawa i wreszcie że istnieje bezpośredni związek przyczynowy między naruszeniem któregoś z tych na państwie zobowiązań a poniesioną przez poszkodowanych szkodę (ww. wyrok w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, pkt 51 i 66, jak również wyrok z dnia 30 września 2003 r. w sprawie C-224/01 *Köbler*, Rec. str. I-10239, pkt 51 i 57).

210 Stosowanie kryteriów pozwalających ustalić odpowiedzialność państw członkowskich za szkody wyrządzone jednostkom w wyniku naruszenia prawa wspólnotowego powinno, co do zasady, należeć do sądów krajowych (ww. wyrok w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, pkt 58, i wyrok w sprawie *Köbler*, pkt 100), zgodnie ze wskazówkami dotyczącymi postępowania w tym zakresie udzielonymi przez Trybunał (ww. wyrok w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, pkt 55–57; wyrok z dnia 26 marca 1996 r. w sprawie C-392/93 *British Telecommunications*, Rec. str. I-1631, pkt 41; ww. wyrok w sprawie *Denkavit i in.*, pkt 49, wyrok w sprawie *Konle*, pkt 58).

211 W sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym pierwsza przesłanka jest w sposób wyraźny spełniona w zakresie dotyczącym art. 43 i 56 WE. Przepisy te przyznają bowiem prawa jednostkom (zob. odpowiednio ww. wyrok w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, pkt 23 i 54, oraz wyrok z dnia 14 grudnia 1995 r. w sprawach połączonych C-163/94, C-165/94 i C-250/94 *Sanz de Lera i in.*, Rec. str. I-4821, pkt 43).

212 Jeżeli chodzi o drugą ze wskazanych przesłanek, to należy przypomnieć, że po pierwsze, nastąpiło wystarczające istotne naruszenie prawa, jeżeli państwo członkowskie przy

wykonywaniu swych kompetencji prawodawczych narusza w sposób oczywisty i powaŹny granice swoich uprawnieŹ (zob. ww. wyrok w sprawach poŹŹczonych *Brasserie du Pêcheur* i *Factortame*, pkt 55; wyrok w sprawie *British Telecommunications*, pkt 42, oraz wyrok z dnia 4 lipca 2000 r. w sprawie C-424/97 *Haim*, Rec. str. I-5123, pkt 38). Po drugie, w przypadku gdy danemu paŹstwu czŹonkowskiemu, w chwili dopuszczenia siŹ tego naruszenia, przysŹugiwaŹ jedynie znacznie ograniczony zakres swobodnego uznania albo nie przysŹugiwaŹo mu ono w ogŹle, juŹ nieznaczne odejŹcie od litery prawa wspólnotowego moŹe prowadziŹ do stwierdzenia, Źe nastŹpiŹo wystarczajŹco istotne naruszenie prawa (zob. wyrok z dnia 23 maja 1996 r. w sprawie C-5/94 *Hedley Lomas*, Rec. str. I-2553, pkt 28, i ww. wyrok w sprawie *Haim*, pkt 38).

213 Dla ustalenia, czy nastŹpiŹo wystarczajŹco istotne naruszenie prawa, sŹd krajowy musi wziŹŹ pod uwagŹ wszystkie elementy charakteryzujŹce przedstawionŹ mu sytuacjŹ. Do elementów tych naleŹŹ w szczególnoŹci stopieŹ jasnoŹci i precyzji naruszonej normy, umyŹlny lub nieumyŹlny charakter popeŹnionego uchybienia lub spowodowanej szkody, usprawiedliwiony lub nieusprawiedliwiony charakter ewentualnego bŹŹdu w stosowaniu prawa, okolicznoŹŹ, Źe postŹpowanie jednej z instytucji WspŹlnoty mogŹo przyczyniŹ siŹ do wydania lub utrzymania w mocy przepisŹ lub praktyki krajowej sprzecznych z prawem wspólnotowym (ww. wyrok w sprawach poŹŹczonych *Brasserie du Pêcheur* i *Factortame*, pkt 56, oraz wyrok w sprawie *Haim*, pkt 42 i 43).

214 W kaŹdym razie wystarczajŹco istotne naruszenie prawa wspólnotowego nastŹpiŹo w sposób oczywisty, jeŹeli uchybienie trwaŹo mimo ogŹoszenia wyroku stwierdzajŹcego zarzucane uchybienie, wydania orzeczenia prejudycjalnego lub istnienia utrwalonego orzecznictwa TrybunaŹu w danej dziedzinie, z których wynika bezprawny charakter omawianego postŹpowania (ww. wyrok w sprawach poŹŹczonych *Brasserie du Pêcheur* i *Factortame*, pkt 57).

215 W niniejszej sprawie sŹd krajowy w celu ustalenia, czy paŹstwo czŹonkowskie dopuŹciŹo siŹ wystarczajŹco istotnego naruszenia art. 43 WE, powinien uwzglŹdniŹ okolicznoŹŹ, Źe w dziedzinie takiej jak podatki bezpoŹrednie konsekwencje wynikajŹce ze swobŹd przepŹywu zagwarantowanych przez traktat sŹ jedynie stopniowo uwydatniane, w szczególnoŹci poprzez zasady formuŹowane przez TrybunaŹ, poczynajŹc od przywoŹanego wyŹej wyroku z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie *Komisja przeciwko Francji*. Ponadto w odniesieniu do opodatkowania dywidend otrzymanych przez spŹŹki bŹŹce rezydentami od spŹŹek niebŹŹcych rezydentami TrybunaŹ dopiero w przywoŹanych wyŹej wyroku w sprawie *Verkooijen*, wyroku w sprawie *Lenz* i wyroku w sprawie *Manninen* miaŹ moŹliwoŹŹ wyjaŹnienia wymogŹw zwiŹzanych z rzeczonymi swobodami przepŹywu, w szczególnoŹci, w odniesieniu do swobodnego przepŹywu kapitaŹu.

216 W istocie, poza przypadkami podlegajŹcymi dyrektywie 90/435, prawo wspólnotowe nie formuŹowaŹo w sposób wyraŹny obowiŹzku zapewnienia przez paŹstwo czŹonkowskie rŹwnego traktowania w odniesieniu do mechanizmŹw zapobiegania lub obniŹenia opodatkowania kaskadowego lub podwŹjnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend wypŹaconych na rzecz rezydentŹw przez spŹŹki bŹŹce rezydentami oraz dywidend wypŹaconych przez spŹŹki niebŹŹce rezydentami. Z powyŹszego wynika, Źe do chwili wydania przywoŹanych wyŹej wyroku w sprawie *Verkooijen*, wyroku w sprawie *Lenz* i wyroku w sprawie *Manninen*, problem podniesiony w niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie byŹ rozpatrywany jako taki w orzecznictwie TrybunaŹu.

217 W Źwietle tych wŹaŹnie rozwaŹaŹ sŹd krajowy powinien rozpatrywaŹ elementy wymienione w pkt 213 niniejszego wyroku, w szczególnoŹci stopieŹ jasnoŹci i precyzji naruszonych norm, jak rŹwnieŹ usprawiedliwiony lub nieusprawiedliwiony charakter ewentualnego bŹŹdu w stosowaniu prawa.

218 W odniesieniu do trzeciej przesŹanki, a mianowicie wymogu istnienia bezpoŹredniego

związku przyczynowego pomiędzy naruszeniem zobowiązania ciążącego na państwie a szkoda poniesiona przez osoby poszkodowane, to do sądu krajowego należy ustalenie, czy zarzucana szkoda wynika w sposób wystarczająco bezpośredni z naruszenia prawa wspólnotowego, tak aby państwo członkowskie było zobowiązane do jej naprawienia (zob. podobnie w kwestii odpowiedzialności pozaumownej Wspólnoty wyrok z dnia 4 października 1979 r. w sprawach połączonych 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 i 45/79 Dumortier frères i in. przeciwko Radzie, Rec. str. 3091, pkt 21).

219 Z zastrzeżeniem prawa do odszkodowania, którego podstawą stanowi bezpośrednio prawo wspólnotowe, jeżeli wskazane przesłanki zostaną spełnione, naprawienie przez państwo wyrządzonej szkody powinno nastąpić zgodnie z prawem krajowym regulującym zasady odpowiedzialności, przy czym zasady dotyczące naprawienia szkody, ustanowione przez prawo krajowe, nie mogą być mniej korzystne niż zasady dotyczące podobnych krajowych rodzajów prawnych i nie mogą prowadzić do uniemożliwienia w praktyce otrzymania odszkodowania lub nadmiernego utrudnienia w jego otrzymaniu (wyroki z dnia 19 listopada 1991 r. w sprawach połączonych C-6/90 i C-9/90 Francovich i in., Rec. str. I-5357, pkt 41–43; ww. wyrok w sprawach połączonych Brasserie du Pêcheur i Factortame, pkt 67, jak również ww. wyrok w sprawie Köbler, pkt 58).

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

W przedmiocie ograniczenia skutku niniejszego wyroku w czasie

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

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

223 Wskazana kwota jest kwestionowana przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, które twierdzi, że kwota ta mieści się raczej w przedziale od 100 milionów do 2 miliardów GBP. Ponadto podkreślają one, że o ile rzeczony przepis krajowy nie był nigdy przedtem kwestionowany przed sądami krajowymi w zakresie ich zgodności z art. 43 i 56 WE, to ich wpływ na działalność transgraniczną był przedmiotem licznych skarg.

224 W tej kwestii wystarczy stwierdzić, że rzód Zjednoczonego Królestwa przedstawił kwotę, która obejmuje pytania zgłoszone przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, o których mowa w pytaniach prejudycjalnych, wychodząc tym samym z założenia, które nie zostało potwierdzone, że przedstawione przez Trybunał odpowiedzi będą w przypadku każdego z tych pytań pokrywały się z argumentami podnoszonymi przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym.

225 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że nie ma podstaw do ograniczenia w czasie skutków niniejszego wyroku.

W przedmiocie kosztów

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

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

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

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

Artyku? 56 WE sprzeciwia si? przepisom pa?stwa cz?onkowskiego, które zwalniaj? od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy, jakie spółka b?d?ca rezydentem otrzymuje od innej spółki b?d?cej rezydentem, a przewiduj? opodatkowanie dywidend, jakie spółka b?d?ca rezydentem otrzymuje od spółki nieb?d?cej rezydentem, w której posiada ona mniej ni? 10% praw g?osu, bez jednoczesnego przyznania tej spółce ulgi podatkowej z tytu?u podatku rzeczywicie zap?aconego przez spółk? dokonuj?c? wyp?at w pa?stwie jej siedziby.

2) Artyku?y 43 i 56 WE sprzeciwiaj? si? przepisom pa?stwa cz?onkowskiego, które zezwalaj? spółce b?d?cej rezydentem i otrzymuj?cej dywidendy od innej spółki b?d?cej rezydentem na odliczenie od kwoty podlegaj?cej zap?acie przez t? pierwsz? spółk? z tytu?u zrycza?towanego podatku dochodowego od osób prawnych kwoty tego podatku zap?aconego w formie zrycza?towanej przez drug? spółk?, podczas gdy w przypadku spółki b?d?cej rezydentem i otrzymuj?cej dywidendy od spółki nieb?d?cej rezydentem takie odliczenie nie jest mo?liwe w zakresie podatku zwi?zanego z wyp?aconymi zyskami, zap?aconego przez t? ostatni? spółk? w pa?stwie jej siedziby.

3) Artyku?y 43 i 56 WE nie sprzeciwiaj? si? przepisom pa?stwa cz?onkowskiego, które przewiduj?, ?e wszelkie ulgi z tytu?u podatku zap?aconego za granic?, z których korzysta spółka b?d?ca rezydentem, otrzymuj?ca dywidendy zagraniczne, obni?aj? kwot? podatku dochodowego od osób prawnych, od której mo?e ona odliczy? podatek dochodowy od osób prawnych zap?acony w formie rycza?tu.

Artyku? 43 WE sprzeciwia si? przepisom pa?stwa cz?onkowskiego, które zezwalaj? spółce b?d?cej rezydentem na przeniesienie na rzecz b?d?cych rezydentami spółek zale?nych kwoty podatku dochodowego od osób prawnych zap?aconego w formie rycza?tu, która nie mo?e zosta? odliczona od podatku dochodowego od osób prawnych podlegaj?cego zap?acie przez t? pierwsz? spółk? w danym roku podatkowym albo w poprzednich lub nast?pnych latach podatkowych, tak by spółki zale?ne mog?y odliczy? ten podatek od podatku dochodowego od osób prawnych, który zobowi?zane s? zap?aci?, ale nie zezwalaj? spółce b?d?cej rezydentem na przeniesienie takiej kwoty na rzecz spółek zale?nych nieb?d?cych rezydentami, w przypadku gdy spółki te podlegaj? opodatkowaniu w tym pa?stwie cz?onkowskim od osi?gni?tych tam zysków.

4) Artyku?y 43 i 56 WE sprzeciwiaj? si? przepisom pa?stwa cz?onkowskiego, które zwalniaj?c z obowi?zku zap?aty zrycza?towanego podatku dochodowego od osób prawnych spółki b?d?ce rezydentami i dokonuj?ce na rzecz swych udzia?owców wyp?at dywidend, które wynikaj? z dywidend krajowych otrzymanych przez te spółki, przyznaj? spółkom b?d?cym rezydentami i dokonuj?cym na rzecz swych udzia?owców wyp?aty dywidend, które wynikaj? z dywidend zagranicznych otrzymanych przez te spółki, mo?liwo?? wyboru systemu umo?liwiaj?cego im odzyskanie podatku dochodowego od osób prawnych zap?aconego w formie zrycza?towanej, ale po pierwsze, zobowi?zuj? te spółki do zap?aty wspomnianego podatku zrycza?towanego oraz do wyst?pienia nast?pnie z wnioskiem o jego zwrot, a po drugie, nie przewiduj? ulgi podatkowej dla udzia?owców tych spółek, gdy tymczasem udzia?owcy ci uzyskaliby tak? ulg? w przypadku wyp?aty przez spółk? b?d?c? rezydentem dokonanej na podstawie dywidend krajowych.

5) Artyku? 57 ust. 1 WE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e gdy przed dniem 31 grudnia 1993 r. pa?stwo cz?onkowskie przyj??o przepisy, które zawieraj? ograniczenia w przep?ywie kapita?u do lub z pa?stw trzecich zakazane przez art. 56 WE i po tej dacie przyjmuje przepisy, które równie? stanowi?c ograniczenie przep?ywu kapita?u, s? co do istoty takie same jak przepisy poprzednio obowi?zuj?ce lub ograniczaj? si? do zmniejszenia lub zniesienia przeszkody w wykonywaniu praw i swobód wspólnotowych,

która znajduje się w przepisach poprzednio obowiązujących, art. 56 WE nie sprzeciwia się stosowaniu tychże przytych przepisów do państw trzecich, jeżeli odnoszą się one do przepływu kapitału dotyczącego inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe. Za inwestycje bezpośrednie nie mogą być uznane udziały w spółce, które nie zostały objęte w celu ustanowienia lub utrzymania trwałych i bezpośrednich powiązań gospodarczych między udziałowcem a daną spółką i umożliwiających mu aktywny udział w zarządzaniu tą spółką lub w sprawowaniu nad nią kontroli.

6) Wobec braku uregulowania wspólnotowego, wewnętrzny porządek prawny każdego z państw członkowskich powinien określać zasady wadziwe oraz zasady proceduralne dotyczące wnoszenia skarg mających na celu zabezpieczenie praw, które podmioty prawa wywodzą z prawa wspólnotowego, w tym rodzaje roszczeń wnoszonych przez osoby poszkodowane do sądów krajowych. Sąd krajowy jest niemniej jednak zobowiązany zagwarantować, by jednostki miały do dyspozycji skuteczny środek zaskarżenia umożliwiający im uzyskanie zwrotu nienależnie pobranego podatku oraz kwot zapłaconych na rzecz tego państwa członkowskiego lub pobranych przez to państwo w bezpośrednim związku z tym podatkiem. W odniesieniu do innych szkód, jakie dany podmiot poniósł z powodu naruszenia prawa wspólnotowego, które można przypisać państwu członkowskiemu, będzie ono zobowiązane do naprawienia szkód wyrządzonych jednostkom w warunkach wymienionych w pkt 51 wyroku z dnia 5 marca 1996 r. w sprawach połączonych C-46/93 i C-487/93 *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, nie wykluczając, że na gruncie prawa krajowego odpowiedzialność państwa może być uzależniona od mniej restrykcyjnych warunków.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.