

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 8 marca 2001 r.(*)

Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału – Zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych od zysków wypłaconych przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej – Spółka dominująca z siedzibą w innym państwie członkowskim – Naruszenie prawa wspólnotowego – Powództwo o zwrot lub powództwo o odszkodowanie – Odsetki

W sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98

mających za przedmiot skierowane do Trybunału, na podstawie art. 177 traktatu WE (obecnie art. 234 WE), przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) wnioski o wydanie, w ramach zawisłych przed tym sądem sporów między

Metallgesellschaft Ltd i in. (C-397/98),

Hoechst AG,

Hoechst (UK) Ltd (C-410/98)

a

Commissioners of Inland Revenue,

HM Attorney General,

orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni art. 6 i 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 12 WE i 43 WE), art. 58 traktatu WE (obecnie art. 48 WE) lub art. 73B traktatu WE (obecnie art. 56 WE),

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: A. La Pergola, prezes izby, M. Wathelet (sprawozdawca), D.A.O. Edward, P. Jann i L. Sevón, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Fennelly,

sekretarz: L. Hewlett, administrator,

rozważywszy uwagi na piśmie przedstawione:

- w imieniu Metallgesellschaft Ltd i in. przez J. Gardinera, QC, i F. Fitzpatricka, barrister, umocowanych przez p. Slaughtera i p. Maya, solicitors,
- w imieniu Hoechst AG i Hoechst (UK) Ltd przez M. Barnesę, QC, umocowanego przez p. Slaughtera i p. Maya, solicitors,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez J.E. Collinsa, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez D. Wyatta, QC, i R. Singha, barrister,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M.A. Fierstrę, działającego w charakterze

pe?nomocnika,

– w imieniu rz?du fi?skiego przez H. Rotkircha i T. Pynn?, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, H. Michard i M. Pataki?, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

uwzgl?dniaj?c sprawozdanie na rozpraw?,

po wys?uchaniu uwag Metallgesellschaft Ltd i in., reprezentowanych przez J. Gardinera i F. Fitzpatricka, Hoechst AG i Hoechst (UK) Ltd, reprezentowanych przez M. Barnesę, rz?du Zjednoczonego Królestwa, reprezentowanego przez G. Amodeo, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez D. Wyatta, rz?du niemieckiego, reprezentowanego przez B. Muttelsee-Schön, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, rz?du francuskiego, reprezentowanego przez S. Seama, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, rz?du niderlandzkiego, reprezentowanego przez M.A. Fierstr?, i Komisji, reprezentowanej przez R. Lyala i H. Michard, wyg?oszonych podczas rozprawy w dniu 25 maja 2000 r.,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 wrze?nia 2000 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Dwoma postanowieniami z dnia 2 pa?dziernika 1998 r., które wp?yn??y do Trybuna?u odpowiednio w dniach 6 listopada 1998 r. (w sprawie C?397/98) i 17 listopada 1998 r. (w sprawie C?410/98), High Cour of Justice (England & Wales), Chancery Division skierowa? do Trybuna?u na mocy art. 177 traktatu WE (obecnie art. 234 WE) pi?? pyta? prejudycjalnych w przedmiocie wyk?adni art. 6 i 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 12 WE i 43 WE), art. 58 traktatu WE (obecnie art. 48 WE) i art. 73B traktatu WE (obecnie art. 56 WE).

2 Pytania te zosta?y podniesione w sprawach: C?397/98 w ramach sporu zawis?ego mi?dzy Metallgesellschaft Ltd, Metallgesellschaft AG, Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG i The Metal and Commodity Company Ltd (zwanymi dalej „Metallgesellschaft i in.”) oraz C?410/98 w ramach sporu zawis?ego mi?dzy Hoechst AG i Hoechst UK Ltd (zwanymi dalej „Hoechst i in.”) a Commissioners of Inland Revenue w przedmiocie na?o?onego na spó?ki b?d?ce rezydentami w Zjednoczonym Królestwie obowi?zku zap?aty zrycza?towanego podatku dochodowego od osób prawnych z tytu?u dywidend wyp?acanych ich spó?kom zale?nym.

Przepisy prawa krajowego

3 Na mocy cz??ci I Income and Corporation Taxes Act 1988 (ustawy z 1988 r. o dochodzie i podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „ICTA”) dochody uzyskane w roku obrachunkowym przez ka?d? spó?k? b?d?c? rezydentem w Zjednoczonym Królestwie lub przez spó?k? nieb?d?c? rezydentem, lecz wykonuj?c? tam dzia?alno?? gospodarcz? za po?rednictwem oddzia?u lub agencji, podlegaj? podatkowi dochodowemu od osób prawnych („corporation tax”).

4 Zgodnie z art. 12 ICTA rok obrachunkowy wynosi generalnie 12 miesi?cy. Dla lat obrachunkowych ko?cz?cych si? przed dniem 1 pa?dziernika 1993 r. podatek dochodowy od osób prawnych podlega? zap?acie wed?ug wyboru podatnika w terminie dziewi?ciu miesi?cy po zako?czeniu roku obrachunkowego lub w terminie miesi?ca od wydania decyzji podatkowej dotycz?cej tego roku. Dla lat obrachunkowych ko?cz?cych si? po dniu 1 pa?dziernika 1993 r. podatek dochodowy podlega zap?acie w terminie dziewi?ciu miesi?cy i jednego dnia po

zakończeniu roku obrotowego.

Zryczewany podatek dochodowy od osób prawnych („advance corporation tax”)

5 Zgodnie z art. 14 ICTA ka?da sp?ka b?d?ca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, która dokonuje okre?lonych p?atno?ci, takich jak wyp?ata dywidend, jej akcjonariuszom, ma obowi?zek zap?aty zryczewanego podatku dochodowego od osób prawnych („advance corporation tax”, zwanego dalej „ACT”), obliczonego na podstawie kwoty lub warto?ci dokonanej p?atno?ci.

6 Nale?y zaznaczy?, i? ACT nie jest potr?cany z dywidendy, która jest wyp?acana w ca?o?ci, ale ma charakter podatku dochodowego od osób prawnych, którym obci?ona jest sp?ka wyp?acaj?ca dywidendy, p?atnego z góry i odliczanego od kwoty podatku dochodowego („mainstream corporation tax”, zwanego dalej „MCT”), podlegaj?cego zap?acie przez sp?k? za ka?dy rok obrotowy.

7 Ka?da sp?ka jest zobowi?zana z?o?y? deklaracj?, co do zasady kwartalnie, podaj?c kwot? dokonanych w tym okresie p?atno?ci i kwot? nale?n? z tytu?u ACT. ACT nale?ny z tytu?u danej p?atno?ci podlega zap?acie w terminie 14 dni od zako?czenia kwarta?u, w którym jej dokonano.

8 Zgodnie z art. 239 i 240 ICTA ACT zap?acony przez sp?k? z tytu?u p?atno?ci dokonanej w danym roku obrotowym podlega co do zasady, z zastrze?eniem zrzeczenia si? przez sp?k?, odliczeniu od kwoty, któr? sp?ka ta zobowi?zana jest ui?ci? z tytu?u MCT za ten rok obrotowy, albo przekazaniu sp?kom zale?nym tej sp?ki, które mog? odliczy? go od kwoty, które same zobowi?zane s? ui?ci? z tytu?u MCT. Je?eli sp?ka nie podlega ?adnemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych za dany rok obrotowy (poniewa?, na przyk?ad, zyski nie s? wystarczaj?ce), mo?e odliczy? ACT od podatku dochodowego od osób prawnych podlegaj?cego zap?acie za nast?pne lata obrotowe lub wnies? o zaliczenie tego odliczenia na poprzednie lata obrotowe.

9 Podczas gdy ACT podlega zap?acie w terminie dziewi?ciu miesi?cy lub dziewi?ciu miesi?cy i jednego dnia po zako?czeniu roku obrotowego w zale?no?ci od tego, czy rok ten zako?czy? si? przed, czy po, dniem 1 pa?dziernika 1993 r., ACT podlega zap?acie w terminie 14 dni od zako?czenia kwarta?u, podczas którego dokonano p?atno?ci. W konsekwencji ACT podlega zawsze zap?acie, zanim up?ynie termin zap?aty MCT, od którego mo?na go co do zasady odlicza?. S?d krajowy zaznacza, i? ACT skutkuje w stosunku do sp?ki wyp?acaj?cej dywidendy przyspieszeniem – o okres od o?miu i pó? miesi?ca (w przypadku wyp?aty dywidendy dokonanej w ostatnim dniu roku obrotowego) do jednego roku i pi?ciu i pó? miesi?ca (je?li wyp?aty dywidendy dokonano w pierwszym dniu roku obrotowego) – terminu zap?aty podatku dochodowego od osób prawnych nale?nego z tytu?u wyp?aconych dywidend.

10 Poniewa? ACT mo?e by? odliczony od dochodów uzyskanych w pó?niejszych latach obrotowych, je?li MCT nie jest nale?ny za dany okres, s?d krajowy zauwa?a, i? w takim przypadku przedwczesna zap?ata nast?puje na d?u?szy okres, b?d? nawet, w pewnych okoliczno?ciach, na czas nieokre?lony.

Ulga podatkowa („tax credit”)

11 Spółka będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie nie jest zobowiązana do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu dywidend wypłacanych jej przez inne spółki będące rezydentami w Zjednoczonym Królestwie (art. 208 ICTA). Zatem każda wypłata dywidend podlegająca ACT, dokonana przez jedną spółkę będącą rezydentem na rzecz drugiej spółki będącej rezydentem powoduje przyznanie ulgi podatkowej („tax credit”) na korzyść spółki, która otrzymuje dywidendy (art. 231 ust. 1 ICTA).

12 Ulga podatkowa równa jest kwocie ACT zapłaconej z tytułu wypłaty dywidend przez spółkę, która jej dokonuje (art. 231 ust. 1 ICTA).

13 Gdy spółka będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie otrzymuje od swojej spółki zależnej będącej rezydentem dywidendy dająca uprawnienie do ulgi podatkowej, spółka dominująca może odliczyć kwotę ACT zapłaconą przez jej spółkę zależną od kwoty ACT, którą sama zobowiązana jest zapłacić, gdy dokonuje wypłaty swoim akcjonariuszom, tak i dokonywa ona wypłaty ACT jedynie w wysokości nadwyżki.

14 Gdy spółka będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, ale całkowicie zwolniona z MCT otrzymuje dywidendę od swojej spółki zależnej będącej rezydentem, od której to kwoty została zapłacony ACT, jest ona uprawniona do otrzymania zwrotu kwoty równej uldze podatkowej (art. 231 ust. 2 ICTA).

15 Spółki, które nie są rezydentami w Zjednoczonym Królestwie i które nie wykonują tam działalności gospodarczej za pośrednictwem oddziału lub agencji, nie podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie. Niemniej podlegają one z zasady podatkowi dochodowemu w Zjednoczonym Królestwie w zakresie dochodów mających źródło w tym państwie członkowskim, w szczególności w to dywidendy wypłacone im przez ich spółki zależne będące rezydentami.

16 Jednakże zgodnie z art. 233 ust. 1 ICTA, o ile spółka dominująca niebędąca rezydentem nie jest z zasady uprawniona do ulgi podatkowej – chyba że istnieje przepis tej treści wynikający z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a państwem, w którym jest ona rezydentem – nie podlega ona podatkowi dochodowemu Zjednoczonego Królestwa z tytułu dywidend wypłacanych jej przez spółkę zależną będącą rezydentem w Zjednoczonym Królestwie.

17 Natomiast, jeżeli spółka dominująca niebędąca rezydentem jest uprawniona do ulgi podatkowej na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Zjednoczonym Królestwem a państwem, w którym jest rezydentem, podlega ona podatkowi dochodowemu w Zjednoczonym Królestwie od dywidend otrzymanych od jej spółki zależnej będącej rezydentem w tym państwie.

18 Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta w dniu 26 listopada 1964 r. między Zjednoczonym Królestwem a Republiką Federalną Niemiec, zmieniona w dniu 27 marca 1970 r. nie przyznaje ulgi podatkowej spółkom będącym rezydentami w Niemczech, które posiadają akcje i otrzymują dywidendy od spółek będących rezydentami w Zjednoczonym Królestwie.

19 W konsekwencji spółka dominująca mająca siedzibę w Niemczech i otrzymująca od spółki zależnej będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie dywidendy podlegające ACT nie jest uprawniona w Zjednoczonym Królestwie do ulgi podatkowej odpowiadającej zapłaconemu ACT i nie podlega zgodnie z prawem podatkowym tego państwa opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie z tytułu dywidend otrzymanych od jej spółki zależnej będącej rezydentem.

20 Je?eli spó?ka dominuj?ca nieb?d?ca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie jest uprawniona do ulgi podatkowej zgodnie z umow? o unikaniu podwójnego opodatkowania zawart? mi?dzy Zjednoczonym Królestwem a pa?stwem, w którym jest ona rezydentem, mo?e ona domaga? si? zaliczenia tej ulgi na poczet podatku dochodowego, któremu podlega wtedy w Zjednoczonym Królestwie z tytu?u dywidend otrzymanych od jej spó?ki zale?nej b?d?cej rezydentem, i zwrotu nadwy?ki, gdy kwota ulgi podatkowej przewy?sza kwot? podatku. W przypadku oddalenia jej wniosku spó?ka, która go z?o?y?a, mo?e wnie?? odwo?anie do Special Commissioners lub General Commissioners, a nast?pnie, je?eli jest to konieczne, do High Court.

Wybór systemu opodatkowania grupowego („Group Income Election”)

21 Zgodnie z art. 247 ICTA dwie spó?ki b?d?ce rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, z których jedna posiada przynajmniej 51% udziałów w drugiej, mog? skorzystać z mo?liwo?ci opodatkowania grupowego („Group Income Election”).

22 Wybór takiego systemu oznacza, ?e spó?ka zale?na nie uiszcza ACT od dywidend, które wyp?aca spó?ce dominuj?cej, chyba ?e wyrazi wol?, aby system opodatkowania grupowego nie mia? zastosowania do okre?lonych wyp?at dywidend.

23 Wniosek o dopuszczenie do systemu opodatkowania grupowego nale?y z?o?y? do Inspector of Taxes. Je?li wniosek taki zostanie oddalony, sk?adaj?ca go spó?ka mo?e wnie?? odwo?anie od tej decyzji do Special Commissioners lub General Commissioners i ewentualnie skarg? na ich decyzje do High Court ograniczon? do kwestii prawnych.

24 W przypadku gdy dywidenda jest wyp?acana przez spó?k? zale?n? b?d?c? rezydentem w Zjednoczonym Królestwie na rzecz jej spó?ki dominuj?cej b?d?cej równie? rezydentem w Zjednoczonym Królestwie w ramach systemu opodatkowania grupowego, nie powstaje ?adne zobowi?zanie w ACT od spó?ki zale?nej, a spó?ka dominuj?ca nie jest uprawniona do ulgi podatkowej. Grupa spó?ek nie mo?e w rezultacie korzystać jednocze?nie z systemu opodatkowania grupowego i by? uprawniona do ulgi podatkowej z tytu?u tej samej dywidendy.

25 Nale?y sprecyzowa?, i? ACT zosta? uchylony z dniem 6 kwietnia 1999 r. przez art. 31 Finance Act 1998 (ustawy o prawie finansowym z 1998 r.). Przepisy prawne opisane powy?ej w pkt 5–24 obowi?zywa?y przed t? dat?.

Okoliczno?ci faktyczne w sprawie przed s?dem krajowym

26 W sprawie C?397/98 Metallgesellschaft Ltd i The Metal and Commodity Company Ltd spó?ki b?d?ce rezydentami w Zjednoczonym Królestwie wyp?aci?y dywidendy ich odpowiednim spó?kom dominuj?cym Metallgesellschaft AG i Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG maj?cym siedziby w Niemczech i z tego tytu?u by?y zobowi?zane ui?ci? ACT. Te dwie spó?ki zale?ne mog?y nast?pnie odliczy? ACT od MCT, do którego zap?aty by?y zobowi?zane.

27 Metallgesellschaft i in. wnios?y spraw? do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division przeciwko Commissioners of Inland Revenue w celu ustalenia, i? ponios?y szkod? wskutek opodatkowania ACT wyp?aty dywidend przez spó?ki zale?ne ich spó?kom dominuj?cym. Spór w sprawie przed s?dem krajowym dotyczy kwot ACT zap?aconych mi?dzy dniem 16 kwietnia 1974 r. a dniem 1 listopada 1995 r. przez Metallgesellschaft Ltd oraz kwot ACT zap?aconych mi?dzy dniem 11 kwietnia 1991 r. a dniem 13 pa?dziernika 1995 r. przez The Metal and Commodity Company Ltd.

28 W sprawie C?410/98 Hoechst UK Ltd spó?ka b?d?ca rezydentem w Zjednoczonym

Królestwie wypłaca dywidendy na rzecz swojej spółki dominującej Hoechst AG, która ma siedzibę w Niemczech, i zapłaca ACT należny od dywidend w Zjednoczonym Królestwie. Następnie mógł odliczyć ten ACT od MCT, do którego zapłaty była zobowiązana.

29 Hoechst i in. również wniosły sprawę do High Court przeciwko Commissioners of Inland Revenue w celu ustalenia, iż poniosły szkody wskutek opodatkowania ACT dywidend wypłaconych Hoechst AG przez Hoechst UK Ltd między dniem 16 stycznia 1989 r. a dniem 26 kwietnia 1994 r. Spór przed sądem krajowym dotyczy kwot ACT zapłaconych między dniem 14 kwietnia 1989 r. a dniem 13 lipca 1994 r.

30 W każdej ze spraw przed sądem krajowym spółki dominujące utrzymują, że ponieważ one i ich spółki zależne nie miały możliwości wyboru opodatkowania grupowego, które umożliwiłoby spółkom zależnym uniknięcie zapłaty ACT, te spółki zależne poniosły szkody w zakresie pryncypali, której nie musiały ponieść spółki zależne, których spółki dominujące są rezydentami w Zjednoczonym Królestwie. Poprzez wybór opodatkowania grupowego te ostatnie spółki zależne mogły zatrzymać, do upływu terminu zapłaty ciążącego na nich MCT, kwoty, które musiałyby w przeciwnym wypadku zapłacić jako ACT z tytułu wypłaty dywidend na rzecz swoich spółek dominujących. Ich zdaniem szkoda ta oznacza dyskryminację pośrednią ze względu na przynależność państw, która jest niezgodna z traktatem WE.

31 Tytułem ewentualnym w sprawie C-397/98 Metallgesellschaft AG i Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG utrzymują, iż powinna im przysługiwać ulga podatkowa odpowiadająca przynajmniej w części ACT zapłaconemu przez ich spółki zależne bądźce rezydentami w Niemczech, podobnie jak to ma miejsce w przypadku spółki dominującej bądźcej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie lub spółki dominującej niebędącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, lecz uprawnionej do ulgi podatkowej zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania.

32 W sprawie C-410/98 na wypadek, gdyby Trybunał orzekł, iż Hoechst Ltd nie jest uprawniona do zwrotu odsetek należnych z tytułu zapłaconego ACT, Hoechst AG domaga się tytułem ewentualnym przyznania ulgi podatkowej odpowiadającej ACT lub kwoty równej ulgom podatkowym, które otrzymałyby spółka dominująca bądźca rezydentem w Niderlandach. Według Hoechst AG okoliczności, iż ustawodawstwo podatkowe Zjednoczonego Królestwa przyznaje ulgi podatkowe spółkom dominującym niebędącym rezydentami w Zjednoczonym Królestwie z tytułu ACT zapłaconego przez ich spółki zależne bądźce rezydentami w Zjednoczonym Królestwie tylko wtedy, gdy stanowi tak umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania – co ma miejsce w przypadku umowy zawartej między Zjednoczonym Królestwem a Królestwem Niderlandów, lecz nie w przypadku umowy zawartej między Zjednoczonym Królestwem a Republiką Federalną Niemiec – stanowi niezgodną z traktatem, nieuzasadnioną dyskryminację między spółkami dominującymi bądźcymi rezydentami w różnych państwach członkowskich.

Pytania prejudycjalne

33 Uznawszy, iż rozstrzygnięcie zawisłych przed nim sporów wymaga wykładni prawa wspólnotowego, High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi identycznie sformułowanymi w każdej ze spraw:

„1) Czy w okolicznościach przedstawionych w postanowieniu odsyłającym zezwolenie przez ustawodawstwo państwa członkowskiego na wybór systemu opodatkowania grupowego [umożliwiającego wypłatę dywidend przez spółkę zależną na rzecz jej spółki dominującej bez obowiązku zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych (»ACT«)]

wyższemu w przypadku, gdy zarówno spółka zależna, jak i spółka dominująca są rezydentami w tym państwie członkowskim, jest zgodne z prawem wspólnotowym, a w szczególności z art. 6, 52, 58 lub art. 73b traktatu WE?

2) W przypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze – czy wyżej wymienione postanowienia traktatu rodzą prawo do odszkodowania, po stronie spółki zależnej bądź rezydentem, której spółka dominująca jest rezydentem w innym państwie członkowskim, czy też prawo do domagania się kwoty pieniężnej tytułem odsetek od ACT, który zapłaciła spółka zależna, po stronie wyżej wymienionej spółki dominującej, mając na uwadze, że przepisy krajowe nie zezwoliły jej na dokonanie wyboru systemu opodatkowania grupowego, bądź też czy takiej kwoty można (jeżeli w ogóle) żądać w drodze powództwa o odszkodowanie zgodnie z zasadami wypracowanymi przez Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 5 marca 1996 r. w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 *Brasserie du pêcheur i Factortame*, Rec. str. I-1029, oraz w wyroku z dnia 22 kwietnia 1997 r. w sprawie C-66/95 *Sutton*, Rec. str. I-2163, i czy w każdym z tych przypadków sąd krajowy jest zobowiązany przyznać odszkodowanie, nawet jeżeli na mocy ustawodawstwa krajowego nie można przyznać odsetek (i to zarówno bezpośrednio, jak i w drodze zwrotu lub odszkodowania) od kwot głównych, które nie należą się już powodom?

3) Czy w okolicznościach przedstawionych w postanowieniu odsyłającym odmowa przyznania przez władzę jednego państwa członkowskiego prawa do ulgi podatkowej spółce bądź rezydentem w innym państwie członkowskim, mimo że przyznają one taką ulgę spółkom bądź rezydentami i spółkom z siedzibą w niektórych innych państwach członkowskich na mocy postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z tymi innymi państwami członkowskimi, jest zgodna z wyżej wymienionymi postanowieniami traktatu WE?

4) W przypadku odpowiedzi przeczącej na pytanie trzecie – czy to pierwsze państwo członkowskie jest lub było w okresach mających znaczenie dla niniejszej sprawy zobowiązane do przyznania ulgi podatkowej takiej spółce na tych samych zasadach, jak spółkom bądź rezydentami w tym państwie lub spółkom bądź rezydentami w państwach członkowskich, w których ulgi takie przewidziano w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania?

5) Czy państwo członkowskie w odpowiedzi na takie żądanie o zwrot, ulgę podatkową lub o odszkodowanie może podnieść, że żądanie powodów nie jest uzasadnione lub że powinno być zmniejszone z tego względu, że – mimo przeciwnych postanowień ustawy krajowej – powinni oni byli wybrać system opodatkowania grupowego lub zażądać przyznania im ulgi podatkowej i zaskarżyć do *Commissioners*, a w razie potrzeby do sądów, decyzję *Inspector of Taxes* odmawiającą prawa wyboru lub oddalającą to żądanie, opierając się na pierwszeństwie i bezpośrednio skuteczności przepisów prawa wspólnotowego?”.

34 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 14 grudnia 1998 r. sprawy C-397/98 i C-410/98 zostały połączone dla celów procedury pisemnej, ustnej i wydania wyroku.

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

35 Pierwszym pytaniem prejudycjalnym sądy krajowe zmierzają do ustalenia, czy art. 6, 52, 58 lub art. 73b traktatu sprzeciwiają się ustawodawstwu państwa członkowskiego, takiemu jak to w sprawie przed sądem krajowym, które przyznaje na rzecz spółek będących rezydentami w tym państwie członkowskim możliwość skorzystania z systemu opodatkowania umożliwiającego im wypłatę dywidend ich spółkom dominującym bez konieczności zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych w sytuacji, gdy ich spółka dominująca również ma siedzibę w tym państwie członkowskim, i które odmawia im tej możliwości w sytuacji, gdy ich spółka dominująca ma swoją siedzibę w innym państwie członkowskim.

36 Według Metallgesellschaft i in. oraz Hoechst i in. sporne krajowe ustawodawstwo może zniechęcać spółki będące rezydentami w innych państwach członkowskich do zakładowania spółek zależnych w Zjednoczonym Królestwie i dlatego stanowi nieuzasadnione ograniczenie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej. Jedynie jeśli ustawodawstwo to jest również niezgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobody przepływu kapitału.

37 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo że opodatkowanie bezpośrednio podlega kompetencji państw członkowskich, muszą one wykonywać swoje uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego i unikać jakiejkolwiek dyskryminacji ze względu na przynależność państwów (wyroki: z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493, pkt 16, z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. str. I-3089, pkt 36, z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 19, i z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 17).

38 Z orzecznictwa Trybunału wynika, iż generalny zakaz jakiejkolwiek dyskryminacji ze względu na przynależność państwów ustanowiony w art. 6 traktatu może być stosowany w sposób samodzielny jedynie w sytuacjach regulowanych przez prawo wspólnotowe, dla których traktat nie przewiduje szczególnego przepisu o zakazie dyskryminacji (wyroki: z dnia 30 maja 1989 r. w sprawie 305/87 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. 1461, pkt 12 i 13, z dnia 12 kwietnia 1994 r. w sprawie C-1/93 Halliburton Services, Rec. str. I-1137, pkt 12, ww. wyrok w sprawie Royal Bank of Scotland, pkt 20 i ww. wyrok w sprawie Baars, pkt 23).

39 Bezsporne jest, że w dziedzinie prawa podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej zasada niedyskryminacji została wprowadzona w życie przez art. 52 traktatu (ww. wyrok w sprawie Halliburton Services, pkt 12, wyrok z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-193/94 Skanavi i Chrysanthakopoulos, Rec. str. I-929, pkt 21, i ww. wyrok w sprawie Baars, pkt 24).

40 W konsekwencji art. 6 traktatu nie znajduje zastosowania w sprawach przed sądem krajowym. Kwestia, czy sporne w sprawie przed sądem krajowym ustawodawstwo wprowadza nieuzasadnione ograniczenie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, należy w związku z tym rozpatrywać w świetle art. 52 traktatu.

41 Artykuł 52 traktatu jest jednym z fundamentalnych postanowień prawa wspólnotowego, mającym bezpośrednio zastosowanie w państwach członkowskich. Zgodnie z tym postanowieniem swoboda wykonywania przez podmioty pochodzące z państw członkowskich działalności gospodarczej na terytorium innych państw członkowskich obejmuje prawo do podejmowania i wykonywania działalności na własny rachunek oraz zakładania i prowadzenia przedsiębiorstw na warunkach określonych w ustawodawstwie państwa przyjmującego dla pochodzących z niego podmiotów. Zniesienie ograniczeń w swobodzie podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej dotyczy także ograniczeń w zakładaniu agencji,

oddzia?ów i spółek zależnych przez podmioty z państwa czonkowskiego wykonujące działalność na terytorium innego państwa czonkowskiego (wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 273, pkt 13, i ww. wyrok w sprawie Royal Bank of Scotland, pkt 22).

42 Zdefiniowana w ten sposób swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej obejmuje zgodnie z art. 58 traktatu przysługującą spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa czonkowskiego i mającym swój statutowy siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty prawo wykonywania działalności w danym państwie czonkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 20 i przywołane tam orzecznictwo, oraz z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 35). W odniesieniu do spółek, należy wskazać w tym kontekście, że ich siedziba w takim rozumieniu służy określeniu, podobnie jak obywatelstwo w przypadku osób fizycznych, ich przynależności do porządku prawnego danego państwa (zob. ww. wyroki: w sprawie ICI, pkt 20 i przywołane tam orzecznictwo, oraz w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 36). Dopuszczenie do tego, by państwo czonkowskie powołania przedsiębiorstwa mogło swobodnie stosować zróżnicowane traktowanie z tego tylko względu, że siedziba spółki powołana jest w innym państwie czonkowskim, uczyniłoby art. 52 traktatu bezprzedmiotowym (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 18).

43 W tym kontekście należy stwierdzić, że ustawodawstwo sporne w sprawie przed sądem krajowym w zakresie prawa wyboru systemu opodatkowania grupowego wprowadza różnice w traktowaniu między spółkami zależnymi będącymi rezydentami w Zjednoczonym Królestwie w zależności od tego, czy ich spółka dominująca ma siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. W rezultacie spółki zależne będące rezydentami, których spółki dominujące mają siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, mogą pod pewnymi warunkami skorzystać z systemu opodatkowania grupowego i zostać dzięki temu zwolnione z obowiązku zapłaty ACT przy wypłacie dywidend na rzecz spółek dominujących. Korzyści tej odmawia się natomiast będącym rezydentami spółkom zależnym spółek niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie, które w konsekwencji w każdym przypadku podlegają obowiązkowi zapłaty ACT przy wypłacie dywidend na rzecz ich spółek dominujących.

44 Bezsporne jest, że daje to spółce zależnej, której spółka dominująca jest rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, korzyść w zakresie płynności, bowiem zatrzymuje ona kwoty, które w innym razie musiałyby uiścić tytułem ACT, do upływu terminu zapłaty MCT, to znaczy przez okres od ośmiu i pół miesiąca do siedemnastu i pół miesiąca w zależności od dnia wypłaty dywidend. Kiedy MCT nie jest w ogóle płatny za dany rok obrachunkowy, okres ten wydłuża się jeszcze, gdy ACT może zostać odliczony od podatku dochodowego od osób prawnych należnego za następne lata obrachunkowe.

45 Według rzędów Zjednoczonego Królestwa, fińskiego i niderlandzkiego różnica w traktowaniu podatkowym spółek zależnych będących rezydentami w Zjednoczonym Królestwie w zależności od tego, czy ich spółka dominująca ma siedzibę w tym państwie czonkowskim, jest obiektywnie uzasadniona.

46 Po pierwsze, rząd Zjednoczonego Królestwa utrzymuje, iż sytuacja spółek zależnych będących rezydentami, których spółki dominujące są również rezydentami, nie jest porównywalna z sytuacją spółek zależnych będących rezydentami, których spółki dominujące nie są rezydentami.

47 Jeśli chodzi o spółki zależne będące rezydentami, których spółki dominujące są również rezydentami, rząd Zjednoczonego Królestwa utrzymuje, iż chociaż wybór systemu opodatkowania

grupowego uwalnia spółkę zależną od obowiązku zapłaty ACT przy wypłacie dywidend na rzecz spółki dominującej, to obowiązek ten jest tylko przesunięty w czasie, jako że spółka dominująca jako rezydent sama podlega ACT w związku z dokonaniem płatności podlegających temu opodatkowaniu. Obowiązek zapłaty ACT przy wypłacie dywidend zostaje zatem przeniesiony ze spółki zależnej na spółkę dominującą, a zwolnienie z ACT, które przysuguje spółce zależnej, jest kompensowane opodatkowaniem spółki zależnej ACT.

48 Według rzędu Zjednoczonego Królestwa, gdyby natomiast spółki zależne będące rezydentami, których spółki dominujące nie są rezydentami, mogły skorzystać z systemu opodatkowania grupowego, ACT nie podlegałaby w ogóle zapłacie w Zjednoczonym Królestwie. Spółka zależna byłaby zwolniona z zapłaty ACT przy wypłacie dywidend swojej spółce dominującej, lecz zwolnienie to nie byłoby kompensowane późniejszą zapłatą ACT przez spółkę dominującą niebędącą rezydentem przy dokonywaniu przez nią wypłaty dywidend, ponieważ ta ostatnia nie podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, a w konsekwencji nie podlega ACT.

49 Rząd niderlandzki utrzymuje, iż zasada terytorialności pozwala państwu członkowskiemu zastrzec dla spółek dominujących będących rezydentami możliwość wyboru systemu opodatkowania grupowego, ponieważ – choć w ramach takiego systemu państwo rezygnuje z poboru podatku od spółki zależnej – nie zrzeka się swojego prawa do tego podatku, jako że skutkiem takiego systemu jest tylko przeniesienie opodatkowania ACT na inny poziom w ramach tej samej grupy spółek. Gdyby natomiast zwolnienie z ACT, które jest konsekwencją systemu opodatkowania grupowego, zostało przyznane spółkom zależnym, których spółki dominujące nie mają siedziby w Zjednoczonym Królestwie, ACT w ogóle nie byłby pobierany w Zjednoczonym Królestwie od transakcji dokonanych w ramach grupy, bowiem inne spółki należące do grupy znajdują się w innym państwie członkowskim i nie podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie. Byłoby to równoznaczne z uniknięciem opodatkowania.

50 Rząd fiński również uważa, iż przyznanie spółkom zależnym, których spółki dominujące nie są rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, możliwość wyboru systemu opodatkowania grupowego umożliwiłoby tym spółkom zależnym uchylać się od opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie, bowiem ich spółki dominujące nie podlegają opodatkowaniu w tym państwie członkowskim.

51 Nie można zgodzić się z tym argumentem.

52 Po pierwsze, ponieważ ACT nie jest w żadnym sensie podatkiem od dywidend, ale raczej zryczałtowaną płatnością podatku dochodowego od osób prawnych, nieprawidłowe jest założenie, że przyznanie spółkom zależnym mającym siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, których spółki dominujące nie są rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, możliwość wyboru opodatkowania grupowego pozwoliłoby spółce zależnej na uniknięcie zapłaty jakiegokolwiek podatku w Zjednoczonym Królestwie od zysków wypłaconych w postaci dywidend.

53 W istocie chodzi o podatek dochodowy od osób prawnych, jakiej spółka zależna będąca rezydentem nie musi płacić z góry w czasie, gdy wypłaca dywidendy na rzecz swojej spółki dominującej w ramach systemu opodatkowania grupowego, jest co do zasady płatna w czasie, gdy powstaje obowiązek zapłaty MCT przez spółkę zależną. Należy pamiętać, że spółka zależna będąca rezydentem, której spółka dominująca ma siedzibę w innym państwie członkowskim, jest obciążona MCT w Zjednoczonym Królestwie w odniesieniu do jej zysków w ten sam sposób, co spółka zależna będąca rezydentem, której spółka dominująca ma również siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.

54 W konsekwencji przyznanie spółkom zależnym będącym rezydentami, których spółki

dominuj?ce nie s? rezydentami, mo?liwo?ci wyboru systemu opodatkowania grupowego spowoduje jedynie umo?liwienie im zatrzymania kwot – które podlega?yby w innym wypadku zap?acie z tytu?u ACT – a? do up?ywu terminu zap?aty MCT oraz korzystania z takich samych korzy?ci w zakresie p?ynno?ci, z których korzystaj? spółki zale?ne b?d?ce rezydentami, których spółki dominuj?ce równie? s? rezydentami, przy czym nie wyst?pi ?adne źródnicowanie – przy równej podstawie opodatkowania – pomi?dzy kwotami MCT nale?nymi zarówno od jednych, jak i od drugich za ten sam rok obrachunkowy.

55 Po drugie, fakt, ?e spółka dominuj?ca nieb?d?ca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, w odró?nieniu od spółki dominuj?cej b?d?cej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, nie podlega ACT, w przypadku gdy sama wyp?aca dywidendy, nie mo?e uzasadnia? odmowy spółce zale?nej b?d?cej rezydentem, której spółka dominuj?ca nie jest rezydentem, mo?liwo?ci zwolnienia od zap?aty ACT, w przypadku gdy wyp?aca ona dywidendy na rzecz spółki dominuj?cej.

56 W istocie okoliczno??, ?e spółka dominuj?ca nieb?d?ca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie nie podlega ACT, wynika z tego, ?e nie podlega ona w Zjednoczonym Królestwie podatkowi dochodowemu od osób prawnych, jako ?e podlega ona temu podatkowi w pa?stwie, w którym ma siedzib?. Zatem logika wymaga, aby spółka nie musia?a p?aci? z góry podatku, którym nigdy nie zostanie obci?zona.

57 Po trzecie, je?eli chodzi o ryzyko unikania opodatkowania, nale?y przypomnie?, i? jak Trybuna? ju? orzek?, utworzenie spółki poza Zjednoczonym Królestwem nie oznacza koniecznie samo w sobie unikania opodatkowania, gdy? dana spółka w ka?dym razie podlega ustawodawstwu podatkowemu pa?stwa siedziby (ww. wyrok w sprawie ICI, pkt 26).

58 Ponadto okazuje si?, i? ustawodawstwo podatkowe Zjednoczonego Królestwa toleruje w odniesieniu do spółek dominuj?cych b?d?cych rezydentami sytuacj?, w której ACT nie jest w ogóle ostatecznie p?acony przez spółki, które dokona?y wyboru systemu opodatkowania grupowego. W istocie w pewnych przypadkach spółka dominuj?ca, której wyp?acone zosta?y dywidendy w ramach tego systemu opodatkowania sama w ogóle nie zap?aci ACT. Mo?e ona w szczególno?ci nie dokona? ?adnej p?atno?ci podlegaj?cej ACT lub mo?e dokona? w ramach systemu opodatkowania grupowego p?atno?ci, które w innym razie podlega?yby ACT. Zatem opodatkowanie podatkiem ACT spółki dominuj?cej b?d?cej rezydentem, której spółka zale?na jest rezydentem, niekoniecznie nawet rekompensuje wynikaj?ce z wyboru systemu opodatkowania grupowego zwolnienie jej spółki zale?nej z obowi?zku zap?aty ACT.

59 I wreszcie po czwarte, je?eli chodzi o szkod? finansow?, która wynikn??aby dla administracji podatkowej Zjednoczonego Królestwa z przyznania spółkom zale?nym b?d?cym rezydentami, których spółki dominuj?ce nie s? rezydentami, mo?liwo?ci wyboru systemu opodatkowania grupowego i przez to ich zwolnienia z obowi?zku zap?aty ACT, to wystarczy przypomnie?, i? zgodnie z ugruntowanym orzecnictwem obni?enie wp?ywów podatkowych nie mo?e by? postrzegane jako nadrz?dny wzgl?d interesu ogólnego, na który mo?na by si? powo?a? w celu uzasadnienia przepisu co do zasady niezgodnego z jedn? z podstawowych swobód (zob. w odniesieniu do art. 52 traktatu ww. wyrok w sprawie ICI, pkt 28).

60 W konsekwencji, jak zaznaczy? to rzecznik generalny w pkt 25 opinii, ró?nica w systemie opodatkowania maj?cym zastosowanie do spółek dominuj?cych w zale?no?ci od tego, czy s? rezydentami, czy nie, nie mo?e uzasadnia? odmowy przyznania spółkom zale?nym b?d?cym rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, których spółki dominuj?ce s? rezydentami w innym pa?stwie cz?onkowskim, ulgi podatkowej, która przys?uguje spółkom zale?nym b?d?cym rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, których spółki dominuj?ce równie? s? rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, poniewa? wszystkie te spółki zale?ne podlegaj? opodatkowaniu MCT

w zakresie ich zysków bez wzgl?du na siedzib? ich spó?ki dominuj?cej.

61 Po drugie, rz?d Zjednoczonego Królestwa utrzymuje, i? odmowa udzielenia spó?kom zależnym b?d?cym rezydentami, których spó?ki dominuj?ce nie s? rezydentami, prawa wyboru systemu opodatkowania grupowego jest usprawiedliwiona potrzeb? zachowania spójno?ci systemu podatkowego Zjednoczonego Królestwa.

62 Wed?ug tego rz?du zasad?, na której opiera si? system podatkowy Zjednoczonego Królestwa, jest jednocze?nie opodatkowanie spó?ek w zakresie ich zysków oraz akcjonariuszy tych spó?ek w zakresie udzia?u w tych zyskach, które wyp?acaj? one, w danym przypadku w formie dywidend. To w?a?nie w celu z?agodzenia tego podwójnego opodatkowania w sensie gospodarczym akcjonariusze b?d?cy rezydentami w Zjednoczonym Królestwie s? zwolnieni z podatku dochodowego od osób prawnych z tytu?u dywidend, które otrzymuj? od swoich spó?ek zależnych b?d?cych rezydentami, przy czym zwolnienie to jest kompensowane poborem ACT z tytu?u wyp?aty dywidend przez spó?ki zależne na rzecz ich spó?ek dominuj?cych.

63 Rz?d Zjednoczonego Królestwa uwa?a, i? istnieje w ten sposób bezpo?redni zwi?zek mi?dzy zwolnieniem z podatku dochodowego od osób prawnych przyznanym spó?ce dominuj?cej z tytu?u dywidend otrzymanych od jej spó?ki zależnej b?d?cej rezydentem a opodatkowaniem tej spó?ki zależnej przy wyp?acie tych dywidend. Zap?ata ACT przez spó?k? wyp?acaj?c? dywidendy jest niezb?dna, aby zapewni?, ?e zanim spó?ce otrzymuj?cej dywidendy zostanie przyznane jakiegokolwiek zwolnienie, spó?ka wyp?acaj?ca zostanie opodatkowana z tytu?u tych dywidend bez wzgl?du na to, czy podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych z tytu?u zysków osi?gni?tych w roku obrachunkowym, w ci?gu którego dywidendy te zosta?y wyp?acone.

64 W przypadku gdy spó?ka zależna b?d?ca rezydentem nie jest zobowi?zana do zap?aty ACT przy wyp?acie dywidend, poniewa? wraz ze swoj? spó?k? dominuj?c? b?d?c? rezydentem wybra?a system opodatkowania grupowego, to w?a?nie ACT, które zap?aci spó?ka dominuj?ca, gdy sama b?dzie dokonywa? wyp?aty dywidend, stanowi? b?dzie rekompensat? za zwolnienie spó?ki dominuj?cej od podatku dochodowego od osób prawnych z tytu?u otrzymanych przez ni? dywidend.

65 Wed?ug rz?du Zjednoczonego Królestwa przyznanie zwolnienia z ACT przy wyp?acie dywidend przez spó?k? zależn? b?d?c? rezydentem na rzecz jej spó?ki dominuj?cej nieb?d?cej rezydentem doprowadzi?oby do tego, i? zwolnienia spó?ki dominuj?cej od podatku w zakresie otrzymanych dywidend nie rekompensowa?by ?aden podatek pobierany przy wyp?acie tych dywidend, co by?oby sprzeczne ze spójno?ci? systemu podatkowego Zjednoczonego Królestwa.

66 Nie mo?na zgodzi? si? z tak? argumentacj?.

67 Prawd? jest, i? Trybuna? orzek?, ?e potrzeba zachowania spójno?ci systemu podatkowego mo?e uzasadnia? uregulowania skutku?ce ograniczeniem podstawowych swobód (wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C?204/90 Bachmann, Rec. str. I?249, i ww. wyrok w sprawie C?300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I?305).

68 Nie ma to jednak miejsca w niniejszej sprawie.

69 Podczas gdy w ww. sprawach Bachmann i Komisja przeciwko Belgii zachodzi? bezpo?redni zwi?zek mi?dzy mo?liwo?ci? odliczenia sk?adek zap?aconych w ramach umów ubezpieczenia na staro?? i na wypadek ?mierci a opodatkowaniem kwot należnych od ubezpieczycieli w wykonaniu tych umów – zwi?zek, który nale?a?o utrzyma? w celu zapewnienia spójno?ci przedmiotowego systemu podatkowego – ?aden tego typu zwi?zek nie istnieje w niniejszej sprawie mi?dzy, z jednej strony, odmow? przyznania spó?kom zależnym w Zjednoczonym Królestwie, których spó?ki

dominujące nie są rezydentami, zwolnienia z obowiązku zapłaty ACT poprzez wybór systemu opodatkowania grupowego, a z drugiej strony, niepodleganiem podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie spółek dominujących z siedzibą w innym państwie członkowskim, które otrzymują dywidendy od ich spółek zależnych w Zjednoczonym Królestwie.

70 W istocie spółki dominujące, niezależnie od tego, czy są rezydentami, są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie z tytułu dywidend otrzymanych od ich spółek zależnych będących rezydentami. Dla celów przyznania ulgi podatkowej, takiej jak zwolnienie z zapłaty ACT wynikające z systemu opodatkowania grupowego, nie ma znaczenia, że w przypadku będących rezydentami spółek dominujących tego typu zwolnienie służy uniknięciu podwójnego opodatkowania zysków spółek zależnych w Zjednoczonym Królestwie, oraz to, że dla niebędących rezydentami spółek dominujących zwolnienie to wynika po prostu z faktu, iż nie podlegają one w żadnym wypadku podatkowi dochodowemu od osób prawnych w tym państwie członkowskim wobec tego, że podlegają takiemu podatkowi w państwie ich siedziby.

71 Zresztą jedynym podatkiem, jakiemu podlega w Zjednoczonym Królestwie niebędąca rezydentem spółka dominująca z tytułu dywidend otrzymanych od jej spółki zależnej będącej rezydentem, jest podatek dochodowy, lecz obowiązek jego zapłaty związany jest z przyznaniem ulg podatkowych przewidzianych ewentualnie przez umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a państwem siedziby spółki dominującej.

72 W przypadku skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym spółki dominujące mające siedzibę w Niemczech nie podlegają podatkowi dochodowemu w Zjednoczonym Królestwie z tytułu dywidend otrzymanych od ich spółek zależnych mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, bowiem umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta między Zjednoczonym Królestwem a Republiką Federalną Niemiec nie przewiduje przyznania ulg podatkowych odpowiadających ACT państwu przez spółki zależne.

73 W konsekwencji odmowa przyznania spółkom zależnym mającym siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, których spółki dominujące mają siedzibę w innym państwie członkowskim, prawa wyboru systemu opodatkowania grupowego nie może być uzasadniona potrzebą zachowania spójności systemu podatkowego Zjednoczonego Królestwa.

74 Ponadto okoliczności, że ACT został tymczasem zniesiony, świadczy o tym, że jego zapłata nie byłaby niezbędną dla właściwego funkcjonowania systemu opodatkowania osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie.

75 Ponieważ postanowienia traktatu o swobodzie wykonywania działalności gospodarczej sprzeciwiają się spornemu ustawodawstwu, zbędne stało się badanie, czy sprzeciwiają się mu również postanowienia traktatu odnoszące się do swobodnego przepływu kapitału.

76 W konsekwencji na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, iż art. 52 traktatu sprzeciwia się ustawodawstwu podatkowemu państwa członkowskiego, takiemu jak to sporne w sprawie przed sądem krajowym, które przyznaje spółkom mającym siedzibę w tym państwie członkowskim prawo do korzystania z systemu opodatkowania umożliwiającego im wypłatę dywidend na rzecz ich spółki dominującej bez konieczności zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, gdy ich spółka dominująca ma również siedzibę w tym państwie członkowskim, a odmawia im takiego prawa, gdy ich spółka dominująca ma siedzibę w innym państwie członkowskim.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

77 Biorąc pod uwagę odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze, pytanie drugie dotyczy w istocie ustalenia, czy art. 52 traktatu należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy spółka zależna z siedzibą w danym państwie członkowskim i jej spółka dominująca z siedzibą w innym państwie członkowskim została bezprawnie pozbawiona możliwości korzystania z systemu opodatkowania, który umożliwiłby pierwszej z tych spółek wypłatę dywidend na rzecz drugiej spółki bez konieczności zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, to ta spółka zależna lub jej spółka dominująca ma prawo do otrzymania kwoty równej odsetkom należnym od kwot zapłaconych przedwcześnie przez spółkę zależną za okres od chwili ich zapłaty do chwili upływu terminu zapłaty podatku, nawet jeżeli prawo krajowe zabrania zapłaty odsetek od kwoty górowej, która nie jest należna. Sąd krajowy zwraca się z tym pytaniem jednocześnie, w przypadku gdy oddanie spółki zależnej lub spółki dominującej zostało zgłoszone w ramach powództwa o zwrot podatków pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego, jak i, w przypadku gdy oddanie zostało zgłoszone w ramach powództwa o naprawienie szkody wynikającej z naruszenia prawa wspólnotowego.

78 W tym punkcie rząd Zjednoczonego Królestwa utrzymuje, po pierwsze, iż jeżeli odmowa objęcia spółek zależnych, których spółki dominujące nie mają siedziby w Zjednoczonym Królestwie, systemem opodatkowania grupowego zostanie uznana za sprzeczną z prawem wspólnotowym, to prawo wspólnotowe wymaga, aby skutki tego naruszenia zostały naprawione nie w drodze powództwa o zwrot, ale w drodze powództwa przeciwko temu państwu o odszkodowanie za szkody spowodowane naruszeniem prawa wspólnotowego. Jego zdaniem ACT nie jest podatkiem pobieranym z naruszeniem prawa wspólnotowego ze względu na to, iż spółki zależne są w każdym razie zobowiązane do zapłaty tytułem MCT kwot należnych z tytułu ACT. To w żadnym razie zaniechanie przez ustawodawcę Zjednoczonego Królestwa wprowadzenia możliwości objęcia spółki zależnej i jej spółki dominującej niebędącej rezydentem systemem opodatkowania leży u podstaw sporów w postępowaniach przed sądem krajowym i może powodować powstanie odpowiedzialności pozaumownej Zjednoczonego Królestwa. W ww. wyroku w sprawie Sutton Trybunał orzekł między innymi, iż w przypadku szkody wynikającej z naruszenia dyrektywy prawo wspólnotowe nie wymaga, aby państwo członkowskie zapłaciło kwotę równoważną odsetkom od kwoty zapłaconej z opóźnieniem, a w tym przypadku od zaległości z tytułu ubezpieczeń społecznych. Rząd Zjednoczonego Królestwa wnosi z tego, że prawo wspólnotowe nie wymaga przyznania odsetek z tytułu pozbawienia możliwości korzystania z kwoty pieniężnej przez jakiś okres czasu wskutek przedwczesnego poboru podatku sprzecznego z prawem wspólnotowym.

79 Po drugie, rząd Zjednoczonego Królestwa argumentuje, iż nawet gdyby oddania powódek w sprawie przed sądem krajowym miały być traktowane jako powództwa o zwrot sum zapłaconych z naruszeniem prawa wspólnotowego, to tego typu powództw nie można uwzględnić, bowiem zgodnie z ugruntowanym orzecnictwem do prawa krajowego należy określić, czy odsetki są należne z tytułu zwrotu podatków pobranych, z punktu widzenia prawa wspólnotowego, nienależne. W prawie angielskim uprawnienie do odsetek zależy od tego, czy postępowanie zostało wszczęte przed zapłatą kwot, od których oddano odsetek.

80 W konsekwencji rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi, iż powódki w postępowaniu przed sądem krajowym nie mogą oddać odsetek ani w ramach powództwa o zwrot, ani w ramach powództwa o odszkodowanie, ponieważ kwoty sporne w tych postępowaniach zostały zwrócone w drodze potrącenia ACT z kwotami należnymi z tytułu MCT, który podlega zapłacie przez spółki zależne przed wszczęciem postępowania.

81 Należy podkreślić, iż klasyfikacja prawna powództw wniesionych przez strony skarżące w

sprawie przed sądem krajowym nie należy do Trybunału. W danym przypadku to do Metallgesellschaft i in. oraz do Hoechst i in. należy sprecyzowanie charakteru i podstawy ich powództw (czy są to powództwa o zwrot świadczenia, czy też powództwa o odszkodowanie) z zastrzeżeniem kontroli przez sąd krajowy.

82 Po pierwsze, zakładając, iż powództwa wniesione przez powódki w sprawach przed sądem krajowym stanowią powództwa o zwrot podatku pobranego z naruszeniem prawa wspólnotowego, powstaje pytanie, czy w okolicznościach takich jak te w postępowaniach przed sądem krajowym naruszenie art. 52 traktatu przez państwo członkowskie rodzi prawo do zwrotu odsetek od podatku zapłaconego przez dane podmioty, należnych za okres od chwili jego przedwczesnej zapłaty do upływu zgodnie z prawem jego terminu zapłaty.

83 W tej kwestii należy przypomnieć, iż w sprawach przed sądem krajowym sprzeczny z prawem wspólnotowym jest nie pobór podatku w Zjednoczonym Królestwie w związku z wypłatą dywidend przez spółkę zależną na rzecz jej spółki dominującej, lecz fakt, że na spółki zależne z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, których spółki dominujące mają siedzibę w innym państwie członkowskim, nałożono obowiązek zapłaty tego podatku z góry, podczas gdy spółki zależne będące rezydentami, których spółki dominujące są rezydentami, miały możliwość uniknięcia tego obowiązku.

84 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 (wyroki: z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Giorgio, Rec. str. 3595, pkt 12; z dnia 2 lutego 1988 r. w sprawie 309/85 Barra, Rec. str. 355, pkt 17, z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Supergaz, Rec. str. I-1883, pkt 40; z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport, Rec. str. I-579, pkt 23, i z dnia 21 września 2000 r. w sprawach połączonych C-441/98 i C-442/98 Michailidis, Rec. str. I-7145, pkt 30). Państwo członkowskie jest zatem zobowiązane co do zasady do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego (wyroki: 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, ww. wyroki: w sprawie Dilexport, pkt 23, i w sprawie Michailidis, pkt 30).

85 Wobec braku przepisów wspólnotowych dotyczących zwrotu niesłusznie pobranych podatków do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy wyznaczenie warunków oraz uregulowanie trybów postępowania 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 prawnych 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 wyroki z dnia 15 września 1998 r.: w sprawie C-231/96 Edis, Rec. str. I-4951 pkt 19 i 34; w sprawie C-260/96 Spac, Rec. str. I-4997, pkt 18; z dnia 17 listopada 1998 r. w sprawie C-228/96 Aprile, Rec. str. I-7141, pkt 18, i ww. wyrok w sprawie Dilexport, pkt 25).

86 Również do prawa krajowego należy uregulowanie, z poszanowaniem przywołanych wyżej zasad, wszelkich kwestii akcesoryjnych dotyczących zwrotu nienależnie pobranych podatków, takich jak ewentualna zapłata odsetek, w tym od dnia, od którego powinny być one naliczane, oraz ich stopy (wyroki: z dnia 21 maja 1976 r. w sprawie 26/74 Roquette frères przeciwko Komisji, Rec. str. 677, pkt 11 i 12, i z dnia 12 czerwca 1980 r. w sprawie 130/79 Express Dairy Foods, Rec. str. 1887, pkt 16 i 17).

87 Tymczasem w sprawach przed sądem krajowym udanie zapłaty odsetek pokrywających

koszty zablokowania kwot zapłaconych z tytułu ACT nie ma charakteru akcesoryjnego, ale stanowi samo w sobie przedmiot powództw skarżących w sprawach przed sądem krajowym. W takich okolicznościach, gdzie naruszenie prawa wspólnotowego wynika nie z samej zapłaty podatku, lecz z tego, że został on pobrany przedwcześnie, przyznanie odsetek stanowi „zwrot” tego, co zostało niesłusznie zapłacone, i wydaje się niezbędnym dla przywrócenia równości traktowania, której gwarantuje art. 52 traktatu.

88 Jako że sąd krajowy wskazał, iż sporne jest, czy prawo angielskie nie przewiduje naprawienia szkody wynikłej z niemożliwości dysponowania kwotami pieniężnymi, gdy żadna kwota nie jest już należna tytułem kwoty głównej, należy podkreślić, iż w przypadku powództwa o zwrot kwota należna tytułem kwoty głównej nie jest niczym innym tylko sumą odsetek od kwoty, której nie można było dysponować wskutek przedwczesnego poboru podatku.

89 W konsekwencji art. 52 traktatu uprawnia spółkę zależną mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie lub jej spółkę dominującą z siedzibą w innym państwie członkowskim do otrzymania odsetek od ACT zapłaconego przez spółkę zależną należnych za okres od dnia zapłaty ACT do upływu terminu zapłaty MCT, a także do ich dochodzenia w drodze powództwa o zwrot.

90 Po drugie jeżeli założyć, iż powództwa wniesione przez powódki w sprawach przed sądem krajowym stanowią powództwa o naprawienie szkody spowodowanej naruszeniem prawa wspólnotowego, pojawia się pytanie, czy w okolicznościach takich jak te w sprawach przed sądem krajowym naruszenie art. 52 traktatu przez państwo członkowskie rodzi prawo podatnika do odszkodowania w kwocie równej odsetkom od zapłaconego podatku należnym za okres od chwili jego przedwczesnej zapłaty do upływu zgodnie z prawem jego terminu zapłaty.

91 Należy tu przypomnieć, iż jak Trybunał już orzekł w pkt 87 ww. wyroku w sprawie *Brasserie du pêcheur i Factortame*, w przypadku naruszenia prawa wspólnotowego nie można dopuścić do całkowitego wykluczenia utraconych korzyści z zakresu szkody podlegającej naprawieniu. Zwłaszcza bowiem w odniesieniu do sporów o charakterze gospodarczym i handlowym takie całkowite wykluczenie utraconych korzyści może w rzeczywistości spowodować, że uzyskanie naprawienia szkody stanie się niemożliwe.

92 W tym kontekście nie można się zgodzić z argumentem rządu Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którym powódkom w sprawach przed sądem krajowym nie można przyznać odsetek, jeżeli nie dają naprawienia szkody w ramach powództw o odszkodowanie.

93 To prawda, że Trybunał orzekł w ww. wyroku w sprawie *Sutton*, iż sporna dyrektywa wspólnotowa uprawniała tylko do otrzymania świadczeń, do których dana osoba byłaby uprawniona w braku dyskryminacji i że wypłać odsetek od zaległych świadczeń nie stanowiła niezbędnego skądnika tak zdefiniowanego prawa. Jednak w sprawach przed sądem krajowym to właśnie odsetki są tym, co uzyskają powódki w braku nierówności traktowania, i tym, co stanowi niezbędnym skądnikiem przysługującego im prawa.

94 Ponadto w pkt 23–25 ww. wyroku w sprawie *Sutton* Trybunał dokonał ponadto rozróżnienia między okolicznościami tamtej sprawy a okolicznościami leżącymi u podstaw wyroku z dnia 2 sierpnia 1993 r. w sprawie C-271/91 *Marshall*, zwanym wyrokiem w sprawie „*Marshall II*”, Rec. str. I-4367. W tej ostatniej sprawie, dotyczącej przyznania odsetek od kwot należnych z tytułu naprawienia szkody za dyskryminacyjne zwolnienie z pracy, Trybunał orzekł, iż całkowite naprawienie poniesionej szkody nie może pomijać takich czynników, jak upływ czasu, który może faktycznie zmniejszyć jego wartość, i że przyznanie odsetek jest niezbędnym skądnikiem odszkodowania, który umożliwia przywrócenie rzeczywistej równości traktowania (ww. wyrok w sprawie *Marshall II*, pkt 24–32). W tej sprawie Trybunał orzekł, iż zasądzenie odsetek było niezbędnym skądnikiem odszkodowania, którego zapłaty wymagało prawo wspólnotowe w

przypadku dyskryminującego zwolnienia z pracy.

95 Zatem w okolicznościach, jakie mają miejsce w sprawach przed sądem krajowym, zasądzenie odsetek wydaje się niezbędną do naprawienia szkody wyrządzoną naruszeniem art. 52 traktatu.

96 W konsekwencji należy odpowiedzieć następująco na drugie pytanie prejudycjalne:

– Jeżeli spółka będąca rezydentem w państwie członkowskim podlega obowiązkowi zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu dywidend wypłaconych swojej spółce dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim, podczas gdy w podobnych okolicznościach spółki zależne, których spółki dominujące mają siedziby w tym pierwszym państwie członkowskim, mogły wybrać system opodatkowania, który umożliwi im uniknięcie tego obowiązku, to art. 52 traktatu wymaga, aby spółki zależne będące rezydentami i ich spółki dominujące niebędące rezydentami mogły skorzystać ze skutecznego środka prawnego zapewniającego im otrzymanie zwrotu lub odszkodowania za szkody finansowe, z której korzyść uzyskały w drodze danego państwa członkowskiego, poniesioną w wyniku zapłaty zryczałtowanego podatku przez spółki zależne.

– Sam fakt, że jedynym przedmiotem tego powództwa jest zapłata odsetek równych szkodom finansowej poniesionej w wyniku niemożliwości dysponowania przedwcześnie zapłaconymi kwotami, nie stanowi podstawy do oddalenia tego powództwa.

– Jeżeli w braku przepisów wspólnotowych do krajowego porządku prawnego danego państwa członkowskiego należy uregulowanie trybów postępowania w sprawach podobnych powództw, w tym kwestii akcesoryjnych, takich jak ewentualna zapłata odsetek, to w praktyce tego typu zasady nie powinny czynić wykonywania praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny niemożliwym bądź nadmiernie trudnym.

W przedmiocie trzeciego i czwartego pytania prejudycjalnego

97 W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielenia odpowiedzi na pytania trzecie i czwarte.

W przedmiocie piątego pytania prejudycjalnego

98 Zwracając się z pytaniem piątym, sąd krajowy zmierza w istocie do wyjaśnienia, czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się temu, by sąd krajowy oddalił lub uwzględnił tylko w części powództwo, wniesione do tego sądu przez spółkę zależną będącą rezydentem i jej spółkę dominującą niebędącą rezydentem, o zwrot lub odszkodowanie za szkody finansowe poniesione przez nie w wyniku zapłaty przez spółkę zależną zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, na tej tylko podstawie, że nie wniosły one do organów podatkowych o umożliwienie im skorzystania z systemu opodatkowania, dzięki któremu spółka zależna uniknęła obowiązków zapłaty zryczałtowanego podatku, i w związku z tym nie skorzystały z przysługujących im środków prawnych celem zaskarżenia decyzji odmownych organów podatkowych z powołaniem się na pierwszestwo i bezpośredni skuteczność przepisów prawa wspólnotowego, mimo że ustawodawstwo krajowe w każdym przypadku odmawia spółkom zależnym będącym rezydentami i ich spółkom dominującym niebędącym rezydentami objęcia ich tym systemem opodatkowania.

99 Według rzędu Zjednoczonego Królestwa, gdyby odmowa objęcia systemem opodatkowania grupowego spółek zależnych będących rezydentami, których spółki dominujące nie są rezydentami, została uznana za sprzeczną z prawem wspólnotowym, właściwym środkiem

zaskarżenia byłoby powództwo o ustalenie odpowiedzialności państwa zgodnie z zasadami wypracowanymi przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie *Brasserie du pêcheur i Factortame*. Twierdzi on, iż odpierając takie powództwa, może on powołać się na brak należytej staranności powódek w sprawach przed sądem krajowym, którym wykazały się one, nie wnosząc od początku o przyznanie im systemu opodatkowania grupowego, co umożliwiłoby im zaskarżenie odmowy organów skarbowych i powołanie się na pierwszestwo i bezpośredni skuteczność prawa wspólnotowego celem stworzenia od razu możliwości odesłania prejudycjalnego do Trybunału.

100 Należy podkreślić, iż ten argument nie opiera się na istnieniu w prawie krajowym jakiegokolwiek zasady przedawnienia czy zawitości.

101 Rząd Zjednoczonego Królestwa uważa, iż jego stanowisko jest dobrze uzasadnione, biorąc pod uwagę w szczególności pkt 84 i 85 ww. wyroku w sprawie *Brasserie du pêcheur i Factortame*, w której Trybunał orzekł, iż zgodnie z ogólną zasadą wspólną dla systemów prawnych państw członkowskich poszkodowany winien, pod groźbą konieczności samodzielnego pokrycia szkody, wykazać się stosowną starannością w celu ograniczenia zakresu szkody, a w konsekwencji ustalać rozmiar szkody podlegającej naprawieniu, sąd krajowy może badać, czy poszkodowany wykazał się stosowną starannością w celu uniknięcia szkody lub ograniczenia jej zakresu oraz czy wykorzystał on w stosownym czasie wszystkie przysługujące mu środki prawne.

102 Przede wszystkim należy przypomnieć, iż powództwa, takie jak to w sprawach przed sądem krajowym, są poddane krajowym przepisom proceduralnym, które mogą w szczególności wymagać od powodów działania z zachowaniem należytej staranności w celu uniknięcia szkody lub zmniejszenia jej zakresu.

103 Następnie należy zaznaczyć, iż bezsporne jest, że w sprawach przed sądem krajowym ustawodawstwo podatkowe Zjednoczonego Królestwa wyraźnie odmawia spółkom zależnym brytyjskim rezydentami, których spółki dominujące nie są rezydentami, możliwości objęcia ich systemem opodatkowania grupowego, a zatem nie można zarzucać powódkom w sprawie przed sądem krajowym, że nie zgłosiły zamiaru wybrania systemu opodatkowania grupowego. Zgodnie z postanowieniami odsyłającymi bezsporne jest, że gdyby powódki w sprawach przed sądem krajowym wniosły o przyznanie im tego systemu opodatkowania, to ich wnioski zostałyby oddalone przez *Inspector of Taxes* ze względu na to, iż ich spółki dominujące nie były rezydentami w Zjednoczonym Królestwie.

104 Wreszcie z postanowień odsyłających wynika, iż od takiej odmowy przez organy podatkowe można wniesć odwołanie do *Special Commissioners* lub do *General Commissioners*, a następnie, gdyby okazało się to konieczne, do *High Court*. Według sądu krajowego spółki zależne i tak musiałyby uiścić *ACT* z tytułu wszystkich dywidend, jakie wypłaciły przed rozstrzygnięciem sprawy przez sąd odwoławczy, a poza tym gdyby odwołanie zostało uwzględnione, nie otrzymałyby one zwrotu *ACT*, gdy prawo do takiego zwrotu nie istnieje według prawa angielskiego. Gdyby spółki zależne zdecydowały się nie płacić *ACT* z tytułu dywidend wypłaconych przed rozstrzygnięciem ich odwołań, to i tak zostałyby poddane opodatkowaniu z tytułu *ACT*, musiałyby uiścić odsetki od tych kwot oraz narażyłyby się na ewentualną grzywnę, gdyby uznano, iż działały w sposób niedbały bez uzasadnionej przyczyny.

105 W konsekwencji wydaje się, iż w sprawach przed sądem krajowym rząd Zjednoczonego Królestwa zarzuca powódkom w sprawach przed sądem krajowym, że nie dochowały należytej staranności przez to, że nie zakwestionowały raczej – za pomocą innych środków prawnych niż te, z których skorzystały – zgodności z prawem wspólnotowym przepisów krajowych odmawiających przyznania ulgi podatkowej spółkom zależnym, których spółki dominujące nie są rezydentami. Zarzuca on w ten sposób powódkom w sprawach przed sądem krajowym, że zastosowały się do ustawodawstwa krajowego oraz że zapłaciły *ACT*, nie domagając się

przyznania systemu opodatkowania grupowego i nie skorzystawszy z dostępnych środków prawnych w celu zaskarżenia odmowy, z którą w sposób nieunikniony spotkałby się ich wniosek.

106 Jednak wykonywanie praw przyznanych jednostkom przez bezpośrednio skuteczne postanowienia prawa wspólnotowego byłoby niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, gdyby ich powództwa o zwrot lub odszkodowanie oparte na naruszeniu prawa wspólnotowego miały być oddalone w całości lub w części jedynie na tej podstawie, że jednostki nie wystąpiły z wnioskiem o objęcie ich systemem opodatkowania, na które prawo krajowe im nie zezwalało, w celu zaskarżenia decyzji odmownej organów podatkowych w przewidzianym trybie z powołaniem się na pierwszeństwo i bezpośredni skuteczność prawa wspólnotowego.

107 Należy zatem na piąte pytanie prejudycjalne udzielić odpowiedzi, że prawo wspólnotowe sprzeciwia się temu, by sąd krajowy oddalił lub uwzględnił tylko w części powództwo wniesione do niego przez spółkę zależną będącą rezydentem i jej spółkę dominującą niebędącą rezydentem, o zwrot lub odszkodowanie za szkody finansowe poniesione przez nie wskutek zapłaty przez spółkę zależną zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, na tej tylko podstawie, że nie wniosły one do organów podatkowych o objęcie ich systemem opodatkowania, dzięki któremu spółka zależna uniknęła obowiązków zapłaty zryczałtowanego podatku, i w związku z tym nie skorzystała z przysługujących im środków prawnych celem zaskarżenia decyzji odmownych organów podatkowych z powołaniem się na pierwszeństwo i bezpośredni skuteczność przepisów prawa wspólnotowego, mimo że ustawodawstwo krajowe w każdym przypadku odmawia spółkom zależnym będącym rezydentami i ich spółkom dominującym niebędącym rezydentami objęcia ich tym systemem opodatkowania.

W przedmiocie kosztów

108 Koszty poniesione przez rzędy Zjednoczonego Królestwa, niemiecki, francuski, niderlandzki i fiński, jak również przez Komisję, które przedłożyły Trybunałowi swoje uwagi, nie podlegają zwrotowi. Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach.

Z powyższych względów

TRYBUNAŁ (piąta izba),

rozstrzygając w przedmiocie pytań przedłożonych mu przez Court of Justice (England and Wales), Chancery Division postanowieniami z dnia 2 października 1998 r., orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) sprzeciwia się ustawodawstwu podatkowemu państwa członkowskiego, takiemu jak to sporne w sprawie przed sądem krajowym, które przyznaje spółkom mającym siedzibę w tym państwie członkowskim prawo do korzystania z systemu opodatkowania umożliwiającego im wypłatę dywidend na rzecz ich spółki dominującej bez konieczności zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, gdy ich spółka dominująca ma również siedzibę w tym państwie członkowskim, a odmawia im takiego prawa, gdy ich spółka dominująca ma siedzibę w innym państwie członkowskim.**

2) **Jeżeli spółka będąca rezydentem w państwie członkowskim podlega obowiązkowi zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu dywidend wypłaconych swojej spółce dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim, podczas gdy w podobnych okolicznościach spółki zależne, których spółki dominujące mają siedziby w tym pierwszym państwie członkowskim, mogą wybrać system opodatkowania, który umożliwi im uniknięcie tego obowiązku, to art. 52 traktatu wymaga, aby spółki zależne będące rezydentami i ich spółki dominujące niebędące rezydentami**

mogły skorzystać ze skutecznego środka prawnego zapewniającego im otrzymanie zwrotu lub odszkodowania za szkody finansowe, z której korzyść uzyskały w adzie danego państwa członkowskiego, poniesione w wyniku zapłaty zryczaśowanego podatku przez spółki zależne.

Sam fakt, że jedynym przedmiotem tego powództwa jest zapłata odsetek równych szkodzi finansowej poniesionej w wyniku niemożliwości dysponowania przedwcześnie zapłaconymi kwotami, nie stanowi podstawy do oddalenia tego powództwa.

Jeżeli w braku przepisów wspólnotowych do krajowego porządku prawnego danego państwa członkowskiego należy uregulowanie trybów postępowania w sprawach podobnych powództw, w tym kwestii akcesoryjnych, takich jak ewentualna zapłata odsetek, to w praktyce tego typu zasady nie powinny czynić wykonywania praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny niemożliwym bądź nadmiernie trudnym.

3) Prawo wspólnotowe sprzeciwia się temu, by sąd krajowy oddalił lub uwzględnił tylko w części powództwo, wniesione do niego przez spółkę zależną bądź rezydentem i jej spółkę dominującą niebędącą rezydentem, o zwrot lub odszkodowanie za szkody finansowe poniesione przez nie wskutek zapłaty przez spółkę zależną zryczaśowanego podatku dochodowego od osób prawnych, na tej tylko podstawie, że nie wniosły one do organów podatkowych o objęcie ich systemem opodatkowania, dzięki któremu spółka zależna uniknęła obowiązków zapłaty zryczaśowanego podatku, i w związku z tym nie skorzystały z przysługujących im środków prawnych celem zaskarżenia decyzji odmownych organów podatkowych z powołaniem się na pierwszeństwo i bezpośrednią skuteczność przepisów prawa wspólnotowego, mimo że ustawodawstwo krajowe w każdym przypadku odmawia spółkom zależnym bądź rezydentami i ich spółkom dominującym niebędącym rezydentami objęcia ich tym systemem opodatkowania.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 8 marca 2001 r.

Sekretarz Prezes piątej izby

R. Grass A. La Pergola

* Język postępowania: angielski.