

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 13 listopada 2012 r. (*)

Artykuły 49 TFUE i 63 TFUE – Wypłata dywidend – Podatek dochodowy od osób prawnych – Sprawa C-446/04 – Test Claimants in the FII Group Litigation – Wykładnia wyroku – Unikanie podwójnego opodatkowania – Równoważność metod zwolnień i zaliczania – Pojęcia „stawki podatkowej” i „odmiennego stopnia opodatkowania” – Dywidendy pochodzące z państw trzecich

W sprawie C-35/11

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 20 grudnia 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 stycznia 2011 r., w postępowaniu:

Test Claimants in the FII Group Litigation

przeciwko

Commissioners of Inland Revenue,

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, K. Lenaerts (sprawozdawca), wiceprezes, A. Tizzano, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, A. Rosas, prezesi izb, U. Lohmus, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.C. Bonichot i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 lutego 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Test Claimants in the FII Group Litigation przez G. Aaronsona, QC oraz P. Farmera, barrister,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Ossowskiego działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez K. Bacon, barrister,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henze oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Irlandii przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez A. Collinsa, SC oraz przez N. McNicholasa, BL,

- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Berguesa oraz N. Rouam, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels oraz B. Koopman, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 19 lipca 2012 r.,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE i 63 TFUE.
- 2 Wniosek ów został przedstawiony w ramach zastosowania wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rec. s. I-11753, i ma na celu uzyskanie wyjaśnień dotyczących różnych punktów owego wyroku.

Ramy prawne Zjednoczonego Królestwa

- 3 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.
- 4 Od 1973 r. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej stosuje system opodatkowania zwany „odliczeniem człociowym”, zgodnie z którym w wypadku gdy spółka będąca rezydentem wypłaca zyski, człoci podatek dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez tę spółkę podlega odliczeniu od podatku należnego od jej udziałowców w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym. Do dnia 6 kwietnia 1999 r. system ten opierał się, po pierwsze, na zapłacie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych przez spółkę dokonującego wypłaty z zysku, a po drugie, na uldze podatkowej przyznanej udziałowcom będącymi 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

- 5 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 głównego, 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.
- 6 Spółce przysuguje prawo odliczenia ACT zapłaconego z tytułu wypłaty dokonanej w

ci?gu danego roku obrotowego od nale?nego 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.

7 Grupa spó?ek maj?cych siedzib? w Zjednoczonym Królestwie mo?e równie? wybra? system opodatkowania grupy, który 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.

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

8 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.

9 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?.

10 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 „FII”).

11 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?asnyc udziałowców, tak i? dokonuje ona zap?aty ACT jedynie w wysoko?ci nadwy?ki.

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

12 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.

13 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, przys?uguje jej ulga podatkowa z tytu?u podatku zap?aconego przez spó?k? dokonuj?c? wyp?aty w pa?stwie jej siedziby, która jest przyznawana albo zgodnie z przepisami obowi?zuj?cymi w Zjednoczonym Królestwie, albo zgodnie z umow? o unikaniu podwójnego opodatkowania zawart? przez Zjednoczone Królestwo z tym pa?stwem.

14 Zatem przepisy krajowe umo?liwiaj? spó?ce b?d?cej rezydentem i otrzymuj?cej dywidendy

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

15 Analogiczne przepisy znajdują zastosowanie na mocy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Zjednoczone Królestwo.

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

17 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 w szczególności z tego względu, że jak wskazano to w pkt 13 niniejszego wyroku, wypłacona dywidenda 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.

System dywidendy od dochodów zagranicznych

18 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.

19 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 będzie rezydentem staje się zobowiązana do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych, czyli po upływie dziewięciu miesięcy od końca roku obrotowego.

20 System ACT, w tym system FID, został zniesiony w odniesieniu do wypłat dywidend dokonanych po dniu 6 kwietnia 1999 r.

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu i pytania prejudycjalne

21 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division zmierza po pierwsze do uzyskania wyjaśnienia dotyczących pkt 56 oraz pkt 1 sentencji ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation. Sąd ten przypomina, że Trybunał orzekł w pkt 48–53, 57 i 60 owego wyroku, że przepisy krajowe stosujące do dywidend krajowych system zwolnienia, a do dywidend zagranicznych system odliczenia, nie są niezgodne z art. 49 TFUE i 63 TFUE, 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 wypłatę.

22 Jak wynika z pkt 54 ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, skarżące w postępowaniu głównym wskazały przed Trybunałem, 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 wypłaty, 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”. W tym względzie Trybunał stwierdził w pkt 55 i 56 owego wyroku:

„55 Okoliczność ta nie została zakwestionowana przez rząd Zjednoczonego Królestwa, który podnosi jednak, że stosowanie do spółki dokonującej wypłaty i do spółki otrzymującej wypłatę odmiennego stopnia opodatkowania ma miejsce jedynie w okolicznościach raczej wyjątkowych, które nie zachodzą w sprawie, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym.

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

23 Po wydaniu ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation skarżące w postępowaniu głównym przedstawiły przed High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division ekspertyzy, zmierzające do wykazania, że w wikszości przypadków efektywny stopień opodatkowania dochodów spółek będących rezydentami był niższy niż stawka nominalna i że w związku z tym owa sytuacja nie mogła zostać zakwalifikowana jako wyjątkowa.

24 Pozwane w postępowaniu głównym nie zakwestionowały materiału dowodowego przedstawionego przez skarżące w przedmiocie efektywnego stopnia opodatkowania spółek będących rezydentami. Pozwane stały raczej na stanowisku, że kwestia skierowana do rozpatrzenia przez sąd krajowy, o której mowa w pkt 56 ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, nie miała nic wspólnego z efektywnymi stopniami opodatkowania. Mając na uwadze fakt, że w pisemnych uwagach przedłożonych Trybunałowi Zjednoczone Królestwo wskazało przewidziane w przepisach krajowych ulgi dla małych spółek, pozwane wyraziły pogląd, wedle którego do sądu odsyłającego należy jedynie zweryfikowanie, czy różnice w zakresie nominalnych stawek podatkowych mających zastosowanie z jednej strony do spółek będących rezydentami dokonujących wypłaty dywidend i z drugiej strony do spółek będących rezydentami otrzymujących wypłaty dywidend mają miejsce wyłącznie w okolicznościach wyjątkowych.

25 Sąd odsyłający uważa, że powinien zweryfikować efektywny stopień opodatkowania mający zastosowanie do zysków wypłaconych przez spółki będące rezydentami, uważa jednak za konieczne zwrócenie się w tej kwestii do Trybunału.

26 Po drugie, sąd odsyłający zmierza do uzyskania wyjaśnienia w przedmiocie pkt 2 i 4

sentencji ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*. Zwraca się on z pytaniem, czy punkty te mają zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy spółka będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie uzyskuje bezpośrednio dywidendę od spółki niebędącej rezydentem, która zapłaciła podatek dochodowy od osób prawnych w zakresie zysków będących podstawą wypłaty dywidendy, czy też obowiązują one również wówczas, gdy spółka niebędąca rezydentem sama nie zapłaciła żadnego podatku – lub zapłaciła podatek bardzo niski – i dywidenda została wypłacona z zysków obejmujących dywidendy wypłacone przez spółkę zależną niszego rzędu będącą rezydentem w państwie członkowskim, od których zapłacono podatek dochodowy od osób prawnych w tym państwie.

27 Sąd odsyłający wyjaśnił w tym względzie, że bardzo często spółki niebędące rezydentami nie płaciły żadnego podatku w państwie swojej siedziby od dochodów, z których wypłacały dywidendy spółkom dominującym będącym rezydentami. Było to spowodowane głównie szeroko rozpowszechnionym zastosowaniem przez grupy międzynarodowe pośrednich spółek holdingowych, które płaciły niewielki podatek od swoich dochodów lub nie odprowadzały go w ogóle. Państwa członkowskie, w których mają siedzibę owe spółki holdingowe, udzielają często ulgi podatkowej służącej zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatku uiszczanego od wypłaconych zysków.

28 Po trzecie, sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy pkt 2 sentencji ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation* ogranicza się do sytuacji, w której spółka będąca rezydentem otrzymująca dywidendy od spółki niebędącej rezydentem sama zapłaciła ACT, czy też wskazany punkt wyroku ma zastosowanie również wówczas, gdy owa spółka będąca rezydentem dokonała wyboru systemu opodatkowania grupy. W ramach systemu opodatkowania grupy ACT jest uiszczany przez spółkę będącą rezydentem plasujący się wyżej w strukturze korporacji. Sąd krajowy zmierza również do ustalenia, czy w tym drugim przypadku, który został przez Trybunał wykluczony w pkt 10 ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, należy stwierdzić naruszenie prawa Unii, w związku z czym zgodnie z zasadami ustanowionymi przez Trybunał w wyroku z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 *San Giorgio*, Rec. s. 3595, istnieje prawo do zwrotu przysługującej spółce plasującej się wyżej w strukturze korporacyjnej, która faktycznie zapłaciła ACT.

29 Jednakże zdaniem strony pozwanej w postępowaniu głównym ACT zapłacony przez wskazaną spółkę był egzekwowany zgodnie z prawem, w związku z czym straty poniesione przez ową spółkę mogły stanowić jedynie przedmiot roszczenia o odszkodowanie w przypadku spełnienia przesłanek określonych przez Trybunał w wyroku z dnia 5 marca 1996 r. sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, Rec. s. I-1029.

30 Po czwarte sąd odsyłający przypomina, że pierwsze pytanie prejudycjalne w ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation* ograniczało się do dywidend otrzymywanych od spółek będących rezydentami w innych państwach członkowskich. Niemniej jednak, po ponownym skierowaniu sprawy do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, skarżące w postępowaniu głównym podniosły, że w świetle rozwoju orzecznictwa Trybunału system obowiązujący w Zjednoczonym Królestwie jest sprzeczny również z obecnym art. 63 TFUE w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie do dywidend otrzymywanych od spółek zależnych będących rezydentami w państwach trzecich. Zdaniem skarżących art. 63 TFUE podlega zastosowaniu, skoro przepisy Zjednoczonego Królestwa znajdują zastosowanie bez względu na wielkość udziału posiadanego przez zainteresowanego w spółce dokonującej wypłaty, będącej rezydentem w państwie trzecim.

31 Strony pozwane uważają jednak, że art. 63 TFUE nie podlega zastosowaniu wówczas, gdy spółka będąca rezydentem w państwie członkowskim posiada niewątpliwą wpływ na decyzje

spółki będącej rezydentem państwa trzeciego i może określa jej działalność. Zdaniem sądu krajowego wyroki z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 Holböck, Zb.Orz. s. I-4051; z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531; z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb.Orz. s. I-8591, stanowi oparcie dla tezy skarżących w postępowaniu głównym.

32 Po piąte sąd odsyłający zmierza do uzyskania wyjaśnienia w przedmiocie pkt 3 sentencji ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation odnoszącego się do przepisów dotyczących ACT, o których mowa w pkt 6 niniejszego wyroku, zezwalających spółce dominującej będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie na przeniesienie nadwyżki z tytułu ACT na rzecz jej spółek zależnych będących rezydentami w ten sposób, aby ACT mógł zostać odliczony od kwoty należnej od tych spółek zależnych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Skarżące w postępowaniu głównym podniosły, że owe przepisy są sprzeczne z art. 49 TFUE w zakresie, w jakim możliwość ta byłaby ograniczona do spółek zależnych będących rezydentami w Zjednoczonym Królestwie. Twierdziły one, że decydując się na stosowanie takich przepisów, Zjednoczone Królestwo zobowiązało się do zapewnienia odpowiedniej ulgi, takiej jak zwrot ACT, który mógłby zostać potrącony z podatkiem dochodowym od osób prawnych płaconym przez spółki zależne posiadające siedzibę w Unii Europejskiej.

33 W pkt 115 ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation Trybunał rozpoczął analizę owego pytania, wskazując, że „spór przed Trybunałem ogranicza się do braku możliwości przekazania przez spółkę będącą rezydentem nadwyżki ACT jej spółkom zależnym [niebędącymi rezydentami], tak aby mogły one dokonać odliczenia tego podatku od podatku dochodowego od osób prawnych, który zobowiązało się zapłacić w Zjednoczonym Królestwie w związku z działalnością wykonywaną w tam państwie członkowskim”.

34 Odpowiedź zawarta w pkt 139 i pkt 3 sentencji wskazanego wyroku nie odnosi się zatem do przypadku, w którym spółka niebędąca rezydentem jest objęta jedynie podatkiem dochodowym od osób prawnych w państwie członkowskim swej siedziby. Sąd krajowy zmierza zatem do ustalenia, czy odpowiedź zawarta w pkt 3 sentencji ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation byłaby odmienna w sytuacji, w której spółki zależne niebędące rezydentami, na rzecz których nie można dokonać przeniesienia ACT, nie podlegają podatkowi w państwie członkowskim spółki dominującej.

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

„1) Czy odniesienia do »stawek podatkowych« i »odmiennych stopni opodatkowania«, o których mowa w pkt 56 ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation:

- a) odnoszą się wyjącznie do ustawowych lub nominalnych stawek podatkowych; czy
- b) odnoszą się do efektywnych stawek podatku zapłaconego, jak również ustawowych lub nominalnych stawek podatku; czy te?
- c) przywołane wyrażenia posiadają jakieś inne znaczenie, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej, jakie?

2) Czy odpowiedź udzielona przez Trybunał w przedmiocie pytania drugiego i czwartego wniosku w sprawie [prowadzącej do ww. wyroku Test Claimants in the FII Group Litigation] byłaby odmienna, jeżeli:

- a) zagraniczny podatek dochodowy od osób prawnych nie zostałby zapłacony (lub nie zostałby zapłacony w całości) przez spółkę niebędącą rezydentem wypłacającą dywidendę spółce będącej rezydentem, ale dywidenda ta została wypłacona z dochodów obejmujących dywidendy wypłacone przez jej bezpośrednią lub pośrednią spółkę zależną posiadającą siedzibę w państwie czonkowskim i które zostały wypłacone z dochodów, od których został odprowadzony podatek w tym państwie; lub
- b) »ACT« nie zostałby zapłacony przez spółkę będącą rezydentem, która otrzymuje dywidendę od spółki niebędącej rezydentem, ale byłby zapłacony przez jej bezpośrednią lub pośrednią spółkę dominującą będącą rezydentem z chwilą dalszej wypłaty dochodów spółki otrzymującej, które bezpośrednio lub pośrednio obejmują dywidendę?
- 3) W okolicznościach podanych w pytaniu drugim lit. b) powyżej, czy spółce płacącej ACT przysuguje roszczenie o zwrot podatku pobranego bezprawnie [(ww.) wyrok w sprawie San Giorgio], czy też jedynie roszczenie o odszkodowanie [(ww.) wyrok w sprawach połączonych Brasserie du Pêcheur i Factortame]?
- 4) Jeśli krajowe przepisy prawne będące przedmiotem sporu nie znajdują zastosowania wyłącznie do sytuacji, w których spółka dominująca wywiera decydujący wpływ na spółkę wypłacającą dywidendę, czy spółka będąca rezydentem może powoływać się na art. 63 TFUE odnośnie do dywidend otrzymanych od spółki zależnej, na którą wywiera rozstrzygający wpływ i która posiada siedzibę w państwie trzecim?
- 5) Czy odpowiedź udzielona przez Trybunał w przedmiocie pytania trzeciego wniosku w sprawie [prowadzącej do ww. wyroku Test Claimants in the FII Group Litigation] znajduje zastosowanie również w sytuacji, gdy spółki zależne niebędące rezydentami, na rzecz których nie można dokonać przeniesienia, nie podlegają podatkowi w państwie czonkowskim spółki dominującej?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 36 W pytaniu pierwszym sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 TFUE i art. 63 TFUE powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom państwa czonkowskiego, które stosują metodę zwolnienia względem dywidend krajowych i metodę odliczenia względem dywidend zagranicznych, gdy w owym państwie czonkowskim efektywny stopień opodatkowania dochodów spółek jest zasadniczo niższy od stawki nominalnej.
- 37 Należy przypomnieć, że na gruncie przepisów podatkowych, takich jak będące przedmiotem sporu przed sądem odsyłającym, służyć mają zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu 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 (zob. ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 62; wyrok z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawach połączonych C-436/08 i C-437/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, Zb.Orz. s. I-305, pkt 59).
- 38 W tych okolicznościach art. 49 TFUE i 63 TFUE zobowiązuje państwo czonkowskie, które stosuje system zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym w przypadku dywidend wypłaconych na rzecz rezydentów przez spółki będące rezydentami, do traktowania w taki sam sposób dywidend wypłaconych rezydentom przez spółki niebędące

rezydentami (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 72; w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 60).

39 Należy przypomnieć, że Trybuna orzekła, iż państwo czonkowskie dysponuje zasadniczo swobodą zapobiegania opodatkowaniu kaskadowemu dywidend otrzymanych przez spółkę białoczą rezydentem poprzez wybór metody zwolnienia, jeżeli dywidendy są wypłacane przez spółkę białoczą rezydentem, i metody odliczenia, jeżeli są one wypłacane przez spółkę niebiałoczą rezydentem. Owe dwie metody są bowiem równoważne, o ile jednak stawka podatkowa dotycząca dywidend zagranicznych nie jest wyższa od stawki podatkowej stosowanej do dywidend krajowych oraz o ile podatek podlegający zaliczeniu jest co najmniej równy kwocie zapłaconej w państwie czonkowskim spółki dokonującej wypłaty, a nie wyższy od kwoty opodatkowania stosowanej w państwie czonkowskim spółki otrzymującej wypłaty (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 48, 57; w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 86; wyrok z dnia 15 września 2011 r. w sprawie C-310/09 Accor, Zb.Orz. s. I-8115, pkt 88; postanowienie z dnia 23 kwietnia 2008 r. w sprawie C-201/05 Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2875, pkt 39).

40 Należy w tym względzie podkreślić, że ponieważ prawo Unii w obecnym stanie rozwoju nie przewiduje ogólnych kryteriów surowych rozgraniczeniu pomiędzy państwami czonkowskimi kompetencji dotyczących zniesienia podwójnego opodatkowania w obrębie Unii (wyroki: z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 Kerckhaert i Morres, Zb.Orz. s. I-10967, pkt 22; z dnia 8 grudnia 2011 r. w sprawie C-157/10 Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, Zb.Orz. s. I-13023, pkt 31 oraz przytoczone tam orzecznictwo), każde państwo czonkowskie ma swobodę w zakresie kształtowania swego systemu opodatkowania wypłacanych zysków, o ile system ów nie zawiera środków dyskryminujących zakazanych na mocy traktatu FUE. Zobowiązanie państwa czonkowskiego, w którym siedzibę ma spółka otrzymująca wypłaty, do zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych dywidend zagranicznych naruszaoby kompetencję danego państwa czonkowskiego do objęcia – przy poszanowaniu zasady niedyskryminacji – wypłacanych w ten sposób zysków stawek przewidzianych w jego ustawodawstwie.

41 Jak wynika z pkt 54 ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, skarżące w postępowaniu głównym zakwestionowały równoważność metod zwolnienia i odliczenia, podnosząc, że na mocy przepisów obowiązujących w Zjednoczonym Królestwie wypłacane dywidendy krajowe są zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych po stronie spółki otrzymującej dywidendy, niezależnie od podatku zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłaty, czyli również wtedy, gdy spółka ta ze względu na ulgi, z jakich korzysta, nie jest zobowiązana do zapłaty podatku lub płaści podatek dochodowy od osób prawnych niższy od stawki nominalnej stosowanej w Zjednoczonym Królestwie.

42 Trybuna wskazała w pkt 56 ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, że sąd odsyłający powinien zbadać, czy stawka podatkowa jest taka sama oraz czy odmienny stopień opodatkowania występuje jedynie w określonych przypadkach, z uwagi na zmiany podstawy opodatkowania na skutek pewnych ulg o wyjątkowym charakterze.

43 Należy bowiem przyjąć, że stawka podatkowa odnosi się do dywidend zagranicznych białdzie wyższa od stawki podatkowej stosowanej do dywidend krajowych w rozumieniu orzecznictwa cytowanego w pkt 39 niniejszego wyroku i że w związku z tym równoważność metod zwolnienia i odliczenia zostanie naruszona w następujących okolicznościach.

44 Po pierwsze, jeżeli spółka białoczą rezydentem, która wypłaca dywidendy, podlega niższej nominalnej stawce podatkowej niż spółka białoczą rezydentem, która otrzymuje owe dywidendy, wówczas zwolnienie tej drugiej spółki z podatku od dywidend krajowych doprowadzi do

mniejszego opodatkowania zysków wypłaconych, niż opodatkowanie, które wynika z zastosowania metody odliczenia do dywidend zagranicznych otrzymanych przez tę samą spółkę białym rezydentem, lecz tym razem od spółki niebiałym rezydentem, również podlegającej niewielkiemu opodatkowaniu zysków, w szczególności ze względu na niższą nominalną stawkę podatkową.

45 Zastosowanie metody zwolnienia prowadzi bowiem do opodatkowania wypłaconych zysków krajowych mniejszą nominalną stawką podatkową, mając zastosowanie do spółki wypłacającej dywidendy, natomiast zastosowanie metody odliczenia do dywidend zagranicznych prowadzi do opodatkowania wypłaconych zysków wyższą nominalną stawką podatkową, mając zastosowanie do spółki otrzymującej dywidendy.

46 Po drugie, równoważność pomiędzy zwolnieniem podatkowym dywidend wypłaconych przez spółkę białym rezydentem a zastosowaniem metody odliczenia do dywidend wypłaconych przez spółkę niebiałym rezydentem, która jak w przypadku przewidzianej w przepisach spornych w postępowaniu głównym, uwzględnia efektywny stopień opodatkowania zysków w państwie pochodzenia, jest również naruszona, jeżeli zyski spółki białym rezydentem, wypłacającej dywidendy, podlegają w państwie członkowskim siedziby niższemu efektywnemu stopniowi opodatkowania od mającej tam zastosowanie nominalnej stawki podatkowej.

47 Zwolnienie podatkowe dywidend krajowych nie prowadzi bowiem do żadnego obciążenia podatkowego dla spółki białym rezydentem, która otrzymuje owe dywidendy niezależnie od efektywnego stopnia opodatkowania zysków, z których wypłacone zostały dywidendy. Natomiast zastosowanie metody odliczenia do dywidend zagranicznych prowadzi do dodatkowego obciążenia podatkowego w przypadku spółki otrzymującej dywidendy białym rezydentem, jeżeli efektywny stopień opodatkowania zysków spółki wypłacającej dywidendy nie osiąga poziomu nominalnej stawki podatkowej stosowanej do zysków spółki białym rezydentem otrzymującej dywidendy.

48 W przeciwieństwie do metody zwolnienia, metoda odliczenia nie umożliwia zatem przeniesienia na rzecz spółki białym rezydentem korzyści związanej z odliczeniami udzielonymi na poprzednim etapie spółce wypłacającej dywidendy w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

49 W tych okolicznościach badanie, które sąd odsyłający powinien przeprowadzić zgodnie ze wskazaniem Trybunału zawartym w pkt 56 ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, odnosi się zarówno do mających zastosowanie nominalnych stawek podatkowych, jak również do efektywnych stopni opodatkowania. „Stawka podatkowa”, o której mowa we wskazanym pkt 56, odnosi się bowiem do nominalnej stawki podatkowej, a „odmienny stopień opodatkowania [...] z uwagi na zmianę podstawy opodatkowania” odnosi się do efektywnych stopni opodatkowania. W szczególności ze względu na ulgi zmniejszające podstawę opodatkowania efektywny stopień opodatkowania może być niższy od stawki nominalnej.

50 Co się tyczy ewentualnych odmienności pomiędzy nominalną stawką podatkową a efektywnym stopniem opodatkowania, któremu podlega spółka białym rezydentem wypłacająca dywidendy, prawdą jest, że z pkt 56 ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation* wynika, że równoważność metod zwolnienia i odliczenia nie jest natychmiast naruszona, gdy wystąpią wyjątkowe przypadki, w których dywidendy krajowe są zwolnione, podczas gdy zyski, z których te dywidendy zostały wypłacone, nie podlegają w danym państwie efektywnego opodatkowania odpowiadającego stawce nominalnej. Trybunał wskazał jednak, że do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy miało miejsce wyjątkowy charakter odmienności pomiędzy efektywnym stopniem opodatkowania a stawką nominalną.

51 Z postanowienia sądu odsyłającego wynika, że sąd ów dokonał badania, o którym mowa w pkt 56 ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*. Sąd ów stwierdził, że w sprawie głównej ta sama nominalna stawka podatkowa ma zastosowanie zarówno do zysków spółki będącej rezydentem wypłacającej dywidendy, jak również do zysków spółki będącej rezydentem otrzymującej dywidendę. Z postanowienia sądu odsyłającego wynika natomiast, że wystąpiła okoliczność wskazana w pkt 46 niniejszego wyroku, i to nie w sposób wyjątkowy. Wedle sądu krajowego w Zjednoczonym Królestwie efektywny stopień opodatkowania zysków spółek będących rezydentami jest w większości przypadków niższy od nominalnej stawki podatkowej.

52 Z powyższego wynika, że zastosowanie metody odliczenia do dywidend zagranicznych, tego rodzaju jak przewidziane w przepisach spornych w postępowaniu głównym, nie gwarantuje podatkowo równego traktowania względem zastosowania metody zwolnienia do dywidend krajowych.

53 W związku z tym że na gruncie przepisu podatkowego, takiego jak przepis sporny w sprawie głównej, skutecznego zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu 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 mogą co do zasady stanowić przedmiot opodatkowania kaskadowego (por. ww. wyroki: w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 62; w sprawie *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, pkt 59), różnica w traktowaniu pod względem podatkowym pomiędzy obiema kategoriami dywidend nie jest uzasadniona istotnie odmiennieści okoliczności.

54 Zatem przepisy krajowe, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości i przepływu kapitału, zasadniczo zakazane na mocy art. 49 TFUE i art. 63 TFUE.

55 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że tego rodzaju ograniczenie można dopuścić jedynie wtedy, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie do zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia (zob. wyroki: z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie C-371/10 *National Grid Indus*, Zb.Orz. s. I-12273, pkt 42; z dnia 1 grudnia 2011 r. w sprawie C-250/08 *Komisja przeciwko Belgii*, Zb.Orz. s. I-12341, pkt 51).

56 W tym względzie rząd Zjednoczonego Królestwa podniósł w sprawie leżącej u podstaw ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, że przepisy sporne w postępowaniu głównym były obiektywnie uzasadnione koniecznością zapewnienia spójności krajowych przepisów podatkowych.

57 Należy przypomnieć, że Trybunał przyznał już, iż konieczność ochrony spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie (wyroki: z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 *Bachmann*, Rec. s. I-249, pkt 21; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 *Manninen*, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 42; z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 *Krankenheilmann Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Zb.Orz. s. I-8061, pkt 43; ww. wyrok w sprawie *Komisja przeciwko Belgii*, pkt 70).

58 Niemniej jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem należy wykazać istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści przez określone obciążenie podatkowe (ww. wyrok w sprawie *Komisja przeciwko Belgii*, pkt 71 i

przytoczone tam orzecznictwo), przy czym bezpořredni charakter tego zwiřzku powinien być oceniany z punktu widzenia celu spornych przepisów (wyroki: z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 44; z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 72).

59 Mając na uwadze cel zamierzony przez sporne przepisy, należy stwierdzić, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy – z jednej strony – udzieloną ulgą podatkową, czyli zaliczeniem na poczet podatku w przypadku dywidend zagranicznych oraz zwolnieniem z podatku w przypadku dywidend krajowych a – z drugiej strony – podatkiem, którym wypłacone zyski zostały już obciążone.

60 Co się tyczy proporcjonalnego charakteru ograniczenia, należy wskazać, że jakkolwiek zastosowanie metody odliczenia do dywidend zagranicznych i metody zwolnienia do dywidend krajowych może zostać uzasadnione celem uniknięcia podwójnego opodatkowania wypłaconych zysków, to jednak w celu utrzymania spójności spornego systemu podatkowego nie jest konieczne, aby uwzględnić z jednej strony efektywny stopień opodatkowania cięć na wypłaconych zyskach do celów obliczenia ulgi podatkowej w ramach stosowania metody zaliczenia oraz z drugiej strony jedynie nominalną stawkę podatkową stosowaną do wypłaconych zysków w ramach metody zwolnienia.

61 Zwolnienie podatkowe, z którego korzysta spółka będąca rezydentem otrzymująca dywidendy krajowe, jest bowiem udzielane niezależnie od efektywnego stopnia opodatkowania cięć na zyskach, z których wypłacone zostały dywidendy. Ponieważ owo zwolnienie służy zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu wypłaconych zysków, jest ono oparte na założeniu, iż owe zyski zostały opodatkowane u spółki wypłacającej dywidendy przy zastosowaniu nominalnej stawki podatkowej. Jest ono zatem rodzajem zaliczenia na poczet podatku obliczanego w odniesieniu do nominalnej stawki podatkowej.

62 W kontekście celu zapewnienia spójności spornego systemu podatkowego przepisy krajowe, które uwzględniałyby w szczególności – również w ramach metody odliczenia – nominalne stawki podatkowe cięć na zyskach, z których zostały wypłacone dywidendy, byłyby właściwe, aby zapobiec podwójnemu opodatkowaniu wypłaconych zysków i aby zapewnić wewnętrzną spójność systemu podatkowego, jednocześnie w mniejszym stopniu naruszając swobodę przedsiębiorczości i swobodę przepływu kapitału.

63 Należy w tym względzie wskazać, że w pkt 99 ww. wyroku w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, po przypomnieniu, że zasadniczo państwa członkowskie mogą zapobiegać opodatkowaniu kaskadowemu dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem poprzez zastosowanie metody zwolnienia do dywidend krajowych i metody odliczenia do dywidend zagranicznych, Trybunał stwierdził, że sporne przepisy krajowe uwzględniały, do celów obliczenia kwoty zaliczenia na poczet podatku w ramach metody odliczenia, nominalne stawki podatkowe mające zastosowanie w państwie siedziby spółki wypłacającej dywidendy.

64 Prawdą jest, że obliczenie, w ramach zastosowania metody odliczenia, zaliczenia na poczet podatku na podstawie nominalnej stawki podatkowej cięcej na zyskach, z których została wypłacona dywidenda, może wciś doprowadzić do mniej korzystnego traktowania pod względem podatkowym dywidend zagranicznych, wynikającego z istnienia w państwach członkowskich różnych regulacji dotyczących określenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Należy jednak wskazać, że gdy zachodzi tego rodzaju niekorzystne traktowanie, wiążące się ono z równoległym wykonywaniem przez różne państwa członkowskie ich kompetencji podatkowej, co jest zgodne z traktatem (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 20; wyrok z dnia 15 kwietnia 2010 r. w sprawie C-96/08 CIBA, Zb.Orz. s. I-2911, pkt 25).

65 Mając na uwadze powyższe, na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 49 TFUE i art. 63 TFUE powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego, które stosują metodę zwolnienia względem dywidend krajowych i metodę odliczenia względem dywidend zagranicznych, jeżeli zostanie wykazane z jednej strony, że zaliczenie na poczet podatku, z którego korzysta spółka otrzymująca dywidendy w ramach metody odliczenia, jest równoważne z kwotą efektywnie zapłaconego podatku od zysków, z których wypłacone zostały dywidendy, i z drugiej strony, że efektywny stopień opodatkowania zysków spółek w danym państwie członkowskim jest zasadniczo niższy od przewidzianej nominalnej stawki podatkowej.

W przedmiocie pytania drugiego

66 W pytaniu drugim sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy odpowiedzi Trybunału na pytania drugie i czwarte w ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation obowiązują również wówczas, gdy z jednej strony zagraniczny podatek dochodowy od osób prawnych cięcej na zyskach, z których została wypłacona dywidenda, nie została zapłacona lub nie została zapłacona w pełni przez spółkę niebędącą rezydentem wypłacającą owe dywidendy spółce będącej rezydentem, została natomiast zapłacona przez mającą siedzibę w państwie członkowskim bezpośrednio lub pośrednio spółkę zależną pierwszej z wskazanych spółek, a także wówczas, gdy z drugiej strony ACT nie została zapłacona przez spółkę będącą rezydentem, otrzymującą dywidendy od spółki niebędącej rezydentem, została natomiast zapłacona przez jej spółkę dominującą będącą rezydentem w ramach systemu opodatkowania grupy.

67 W ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation Trybunał udzielił odpowiedzi na pytania drugie i czwarte w ten sposób, że art. 49 TFUE i 63 TFUE sprzeciwiają się:

– przepisom państwa członkowskiego, które zezwalają spółce będącej rezydentem i otrzymującej dywidendy od innej spółki będącej rezydentem na odliczenie od kwoty podlegającej zapłacie przez tę pierwszą spółkę z tytułu 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 wypłatami zyskami zapłaconego przez tę ostatnią spółkę w państwie jej siedziby;

– 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, przyznają 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, zobowiązują te spółki do zapłaty wspomnianego podatku zryczałtowanego oraz do wystąpienia następnie z wnioskiem o jego zwrot, a po drugie, nie przewidują ulgi podatkowej dla udziałowców tych spółek, gdy tymczasem udziałowcy ci uzyskaliby taką ulgę w przypadku wypłaty przez spółkę będącą rezydentem dokonanej na podstawie dywidend krajowych.

68 Po pierwsze należy przypomnieć, że zgodnie z przepisami spornymi w postępowaniu głównym, jeżeli dywidenda została wypłacona poza systemem opodatkowania grupowego, spółka będąca rezydentem wypłacającą dywidendy była zobowiązana do uiszczenia ACT, co stanowiło ryczałtową formę zapłaty podatku od osób prawnych. Następnie wypłacone dywidendy postępowają w hierarchii grupy jako dochód z inwestycji zwolniony od podatku w tym sensie, że zaliczenie na poczet podatku w kwocie uiszczonego ACT zostało związane z dywidendami. Zaliczenie podatku było dokonywane na poczet ciążącego na spółkach plasujących się wyżej w hierarchii grupy obowiązku zapłaty ACT przy późniejszej wypłacie dywidend ich bezpośrednio spółce dominującej lub ich udziałowcom zewnętrznym. W związku z tym wówczas gdy dywidenda była wypłacana poza systemem opodatkowania grupy, zapłaćta ACT obciążała najniższy poziom spółek będących rezydentami w Zjednoczonym Królestwie.

69 Rząd Zjednoczonego Królestwa uważa, że nie jest sprzeczna z art. 49 TFUE i art. 63 TFUE sytuacja, w której podatek dochodowy od osób prawnych ciążący na zyskach, z których została wypłacona dywidenda zagraniczna, nie mógł zostać odliczony od ACT podlegającego zapłacie przez spółkę dominującą będącą rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, gdy spółka zależna będąca rezydentem w innym państwie członkowskim, która wypłaciła dywidendy na rzecz spółki dominującej będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, sama nie zapłaciła – lub nie zapłaciła w pełni – podatku dochodowego od osób prawnych ciążącego na wypłaconych zyskach, lecz uczyniła to jej bezpośrednio lub pośrednio spółka zależna będąca rezydentem w państwie członkowskim. Zdaniem owego rzędu, jeżeli spółka niebędąca rezydentem, wypłacającą dywidendy swej spółce dominującej będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, sama nie zapłaciła podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu wypłaconych zysków, brak jest wówczas opodatkowania kaskadowego dywidend transgranicznych, które uzasadniałoby zastosowanie ulgi podatkowej.

70 Nie można przychylić się do takiej argumentacji.

71 Należy w tym względzie przypomnieć, że spółka będąca rezydentem otrzymująca dywidendy zagraniczne znajduje się – przy uwzględnieniu zamierzonego przez przepisy sporne w postępowaniu głównym celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym – w sytuacji porównywalnej do sytuacji spółki będącej rezydentem otrzymującej dywidendy krajowe. Mając na uwadze ów cel, należy stwierdzić, że z odpowiedzi na pytania drugie i czwarte ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, wynika, że art. 49 TFUE i art. 63 TFUE sprzeciwiają się ustawodawstwu państwa członkowskiego, które w zakresie dotyczącym jedynie dywidend zagranicznych nie uwzględnia podatku dochodowego od osób prawnych już uiszczonego od wypłaconych zysków.

72 Jak wynika z pkt 62 niniejszego wyroku, obowiązek nałożony w przepisach krajowych na spółkę będącą rezydentem, tego rodzaju jak obowiązek sporny w postępowaniu głównym, polegający na zapłacie ACT przy wypłacie zysków pochodzących z dywidend zagranicznych, jest uzasadniony jedynie wówczas, gdy ów podatek zryczałtowany odpowiada kwocie służącej skompensowaniu niższej nominalnej stawki podatkowej ciążącej na zyskach, z których została wypłacona dywidenda zagraniczna, względem nominalnej stawki podatkowej mającej zastosowanie do zysków spółki będącej rezydentem.

73 W tym względzie jest nieistotne, że spółka niebędąca rezydentem, która wypłaca

dywidendy spółce dominującej, sama podlega podatkowi do osób prawnych, o ile wypłacone zyski zostały obciążone podatkiem od osób prawnych.

74 Odpowiedzi na pytania drugie i czwarte zadane w ramach sprawy leżącej u podstaw ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation* nie są zatem dotknięte stwierdzeniem, wedle którego zagraniczny podatek od osób prawnych ciąży na zyskach, z których zostały wypłacone dywidendy, nie zostały zapłacone lub nie zostały zapłacone w całości przez spółkę niebędącą rezydentem, wypłacone wskazane dywidendy na rzecz spółki będącej rezydentem, lecz zostały zapłacone przez jej bezpośredni lub pośredni spółkę zależną będącą rezydentem w państwie członkowskim.

75 Po drugie, co się tyczy systemu opodatkowania grupowego tego rodzaju jak system sporny w postępowaniu głównym, należy przypomnieć, że wówczas, gdy dywidendy zostały wypłacone przez spółkę będącą rezydentem w ramach wskazanego systemu, nie były one przedmiotem obowiązku zapłaty ACT i nie były uznawane za dochód z inwestycji zwolniony od podatku u otrzymującej je spółki będącej rezydentem.

76 Oznacza to, że w sytuacji, w której dywidendy zostały przekazane wyżej w strukturze grupy bez jakiegokolwiek obowiązku zapłaty ACT i ostatnia spółka dominująca będąca rezydentem wypłaciła dywidendy zewnętrznym udziałowcom grupy, nie dysponowała ona jakimkolwiek zaliczeniem na poczet podatku podlegającym odliczeniu w ramach obowiązku zapłaty ACT i była zatem w konsekwencji zobowiązana do jego uiszczenia. Przepisy systemu ACT umożliwiają jednak ostatniej spółce dominującej przeniesienie wszelkiej przypadającej jej nadwyżki ACT na spółki zależne będące rezydentami i na odliczenie od ogólnego obciążenia podatkowego grupy (zob. wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 *Metallgesellschaft i in.*, Rec. s. I-1727, pkt 21–25).

77 Zdaniem rzędu Zjednoczonego Królestwa przepisy krajowe dotyczące systemu opodatkowania grupowego są zgodne z art. 49 TFUE i art. 63 TFUE, ponieważ spółka będąca rezydentem, która otrzymuje dywidendy od spółki niebędącej rezydentem, korzysta ze zwolnienia z ACT. W braku jakiegokolwiek ACT podlegającego zapłacie przez wskazaną spółkę będącą rezydentem system nie prowadzi do jakiegokolwiek podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym.

78 W tym względzie należy stwierdzić, że system opodatkowania grupowego skutkuje przeniesieniem podatności ACT – a mianowicie podatku dochodowego od osób prawnych – wyżej w hierarchii grupy. W ramach tego rodzaju systemu obowiązek zapłaty ACT spoczywa w szczególności na będącej rezydentem spółce dominującej grupy w chwili wypłaty dywidend na rzecz udziałowców zewnętrznych wobec grupy, co stwarza ryzyko, w zakresie dotyczącym wypłaconych zysków odpowiadających dywidendom zagranicznym, powstania podwójnego opodatkowania.

79 Jak bowiem podnosi skarżący w postępowaniu głównym oraz Komisja Europejska, zapłata ACT od zysków odpowiadających dywidendom zagranicznym przez ostatnią spółkę dominującą grupy skutkuje tym, że wypłacone zyski są opodatkowane po raz drugi tytułem podatku dochodowego od osób prawnych. Owo opodatkowanie nie może zostać zaliczone w ramach obowiązku podatkowego spółki zależnej niebędącej rezydentem, wypłaconych zyski. Natomiast w kontekście czysto wewnętrznego nadwyżka ACT uiszczona przez spółkę dominującą będącą rezydentem może zostać przeniesiona i zaliczona na poczet podatku dochodowego od osób prawnych, do zapłaty którego są zobowiązane spółki zależne grupy.

80 Mając na uwadze cel zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym zamierzony przez przepisy sporne w postępowaniu głównym, należy stwierdzić,

Je art. 49 TFUE i art. 63 TFUE sprzeciwiaj? si? równie? przepisom tego rodzaju, jak przepisy sporne w post?powaniu g?ównym, poniewa? w ramach systemu opodatkowania grupowego nie uwzgl?dniaj? one, w zakresie dotycz?cym dywidend zagranicznych, podatku od osób prawnych uiszczanego ju? od wyp?aconych zysków.

81 Odpowiedzi na pytania drugie i czwarte zadane w ramach post?powania prowadz?cego do ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, s? w konsekwencji takie same, gdy ACT nie zosta? zap?acony przez spó?k? b?d?c? rezydentem, otrzymuj?c? dywidendy od spó?ki nieb?d?cej rezydentem, lecz przez spó?k? dominuj?c? w ramach systemu opodatkowania grupy.

82 W tych okoliczno?ciach na pytanie drugie nale?y udzieli? odpowiedzi, ?e odpowiedzi Trybuna?u na pytania drugie i czwarte przedstawione w post?powaniu prowadz?cym do wydania ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, obowi?zuj? równie? wówczas gdy:

- zagraniczny podatek dochodowy od osób prawnych ci???cy na zyskach, z których zosta?y wyp?acone dywidendy, nie zosta? zap?acony lub nie zosta? zap?acony w ca?o?ci przez spó?k? nieb?d?c? rezydentem wyp?acaj?c? owe dywidendy spó?ce b?d?cej rezydentem, zosta? natomiast zap?acony przez maj?c? siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim bezpo?redni? lub po?redni? spó?k? zale?n? pierwszej ze wskazanych spó?ek;

- ACT nie zosta? zap?acony przez spó?k? b?d?c? rezydentem, otrzymuj?c? dywidendy od spó?ki nieb?d?cej rezydentem, zosta? natomiast zap?acony przez jej spó?k? dominuj?c? b?d?c? rezydentem w ramach systemu opodatkowania grupy.

W przedmiocie pytania trzeciego

83 W trzecim pytaniu prejudycjalnym s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy prawo Unii powinno by? interpretowane w ten sposób, ?e spó?ka dominuj?ca, która w ramach systemu opodatkowania grupowego zosta?a zmuszona, z naruszeniem przepisów prawa Unii, do uiszczenia ACT od cz???ci zysków pochodz?cych z dywidend zagranicznych, ma roszczenie o zwrot podatku pobranego bezprawnie, czy te? jedynie roszczenie o odszkodowanie.

84 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w pa?stwie cz?onkowskim z naruszeniem prawa Unii jest konsekwencj? i dope?nieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii, które zakazuj? pobierania takich podatków. Pa?stwo cz?onkowskie jest zatem zobowi?zane, co do zasady, do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii (wyrok z dnia 6 wrze?nia 2011 r. w sprawie C-398/09 *Lady & Kid i in.*, Zb.Orz. s. I-7375, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

85 Z odpowiedzi na drugie pytanie wynika, ?e przepisy krajowe tego rodzaju jak b?d?ce przedmiotem sporu przed s?dem odsy?aj?cym, s?u???ce zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu wyp?aconych zysków, s? niezgodne z prawem Unii, poniewa? przepisy te, w ramach systemu opodatkowania grupowego, w zakresie dotycz?cym dywidend pochodz?cych z innych pa?stw nie uwzgl?dniaj? podatku od osób prawnych uiszczanego ju? od zysków, z których wyp?acone zosta?y owe dywidendy.

86 Jak wynika z pkt 62 i 72 niniejszego wyroku, obowi?zek na?o?ony na spó?k? b?d?c? rezydentem polegaj?cy na zap?acie ACT przy wyp?acie zysków pochodz?cych z dywidend zagranicznych jest uzasadniony jedynie wówczas, gdy ów podatek zrycza?towany odpowiada kwocie s?u???cej skompensowaniu ni?szej nominalnej stawki podatkowej ci???cej na zyskach, z których zosta?y wyp?acone dywidendy zagraniczne, wzgl?dem nominalnej stawki podatkowej

mającej zastosowanie do zysków spółki będącej rezydentem.

87 W związku z tym na pytanie trzecie należy udzielić odpowiedzi, że prawo Unii powinno być interpretowane w ten sposób, że spółka dominująca, mająca siedzibę w państwie członkowskim, która w ramach systemu opodatkowania grupowego, tego rodzaju jak system sporny w postępowaniu głównym, została zmuszona, z naruszeniem przepisów prawa Unii, do uiszczenia ACT od części zysków pochodzących z dywidend zagranicznych, ma roszczenie o zwrot podatku pobranego bezprawnie w zakresie, w którym przekracza on nadwyżkę podatku dochodowego od osób prawnych, której dane państwo członkowskie miało prawo pobrać celem skompensowania niższej nominalnej stawki podatkowej części na zyskach, z których została wypłacona dywidenda zagraniczna, względem nominalnej stawki podatkowej mającej zastosowanie do zysków spółki będącej rezydentem.

W przedmiocie pytania czwartego

88 W pytaniu czwartym sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy prawo Unii powinno być interpretowane w ten sposób, że będąca rezydentem państwa członkowskiego spółka posiadająca udziały w spółce mającej siedzibę w państwie trzecim zapewniającej jej niewątpliwy wpływ na decyzje drugiej z wymienionych spółek i umożliwiającą określanie jej działalności może się powołać na art. 63 TFUE celem zakwestionowania zgodności z prawem Unii uregulowania owego państwa członkowskiego odnoszącego się do podatkowego traktowania dywidend zagranicznych niemającego zastosowania wyłącznie do sytuacji, w których spółka dominująca wykonuje decydujący wpływ na spółkę wypłacającą dywidendy.

89 W tym względzie należy przypomnieć, że traktowanie dywidend pod względem podatkowym może być objęte zakresem zarówno art. 49 TFUE, dotyczącego swobody przedsiębiorczości, jak i art. 63 TFUE, dotyczącego swobodnego przepływu kapitału (ww. wyroki: w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 33; w sprawie Accor, pkt 30).

90 W odniesieniu do pytania, czy ustawodawstwo krajowe wchodzi w zakres tej lub innej swobody przepływu, należy wziąć pod uwagę, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, przedmiot danego ustawodawstwa (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 31–33; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 37, 38; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 26–34; ww. wyroki: w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 34, w sprawie Accor, pkt 31).

91 Ustawodawstwo krajowe, które ma zastosowanie jedynie do udziałów kapitałowych, które pozwalają na wywieranie niewątpliwego wpływu na decyzje spółki i na określanie jej działalności, wchodzi w zakres zastosowania art. 49 TFUE dotyczącego swobody przedsiębiorczości (zob. ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 37; wyrok z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-81/09 Idryma Typou, Zb.Orz. s. I-10161, pkt 47; ww. wyrok w sprawie Accor, pkt 32; wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-31/11 Scheunemann, pkt 23).

92 Natomiast przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie do udziałów objętych jedynie w celu lokaty kapitału, bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, należy analizować wyłącznie w świetle swobodnego przepływu kapitału (ww. wyroki: w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 35; w sprawie Accor, pkt 32, w sprawie Scheunemann, pkt 23).

93 Sporne uregulowanie krajowe ma zastosowanie nie tylko do dywidend otrzymywanych przez spółkę będącą rezydentem na podstawie udziału przyznającego niewątpliwy wpływ na decyzje spółki wypłacającej i pozwalającego na określenie jej działalności, ale również do dywidend otrzymywanych na podstawie udziału nieprzyznającego takiego wpływu. W zakresie, w jakim ustawodawstwo krajowe odnosi się do dywidend pochodzących z państwa członkowskiego, przedmiot owego ustawodawstwa nie pozwala zatem na ustalenie, czy jest ono w sposób przeważający objęte art. 49 TFUE, czy też art. 63 TFUE.

94 W takim przypadku Trybunał uwzględni okoliczności faktyczne sprawy celem ustalenia, czy sytuacja leżąca u podstaw sporu w postępowaniu głównym jest objęta jednym, czy drugim z wskazanych postanowień (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 37, 38; wyrok z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie C-284/06 *Burda*, Zb.Orz. s. I-4571, pkt 71, 72; z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-311/08 *SGI*, Zb.Orz. s. I-487, pkt 33–37).

95 W związku z tym w pkt 37 ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation* Trybunał stwierdził, że sprawy wybrane jako sprawy „pilotażowe” w ramach postępowania zawisłego przed sądem odsyłającym dotyczą spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, które otrzymały dywidendy od spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich, które kontrolują one w 100%. Trybunał orzekł zatem, że w odniesieniu do udziału, który zapewnia jego posiadaczowi niewątpliwy wpływ na decyzje spółki wypłacającej dywidendy i umożliwia mu określenie jej działalności, w owych sprawach „pilotażowych” zastosowanie mają postanowienia traktatu dotyczącej swobody przedsiębiorczości.

96 Jednakże w kontekście tego rodzaju, jaki wystąpił w sporze w postępowaniu głównym, dotyczącym traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z państwa trzeciego, należy stwierdzić, że badanie przedmiotu ustawodawstwa krajowego wystarcza, by ocenić, czy traktowanie pod względem podatkowym dywidend pochodzących z państwa trzeciego jest objęte postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału.

97 Należy bowiem wskazać, że ponieważ rozdział traktatu dotyczący swobody przedsiębiorczości nie zawiera żadnego postanowienia, które rozszerzałoby zakres jego zastosowania na sytuacje związane z podjęciem przez spółkę z siedzibą w państwie członkowskim działalności w państwie trzecim lub z podjęciem przez spółkę z siedzibą w państwie trzecim działalności w państwie członkowskim (zob. ww. wyrok w sprawie *Holböck*, pkt 28; wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-452/04 *Fidium Finanz*, Zb.Orz. s. I-9521, pkt 25; ww. wyrok w sprawie *Scheunemann*, pkt 33; postanowienie z dnia 10 maja 2007 r. w sprawie C-102/05 A i B, Zb.Orz. s. I-3871, pkt 29; ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, pkt 88), ustawodawstwo dotyczącej traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z państw trzecich nie może być objęte art. 49 TFUE.

98 Jeżeli z przedmiotu ustawodawstwa krajowego wynika, że ma ono zastosowanie jedynie do udziałów, które pozwalają na wywieranie niewątpliwego wpływu na decyzje danej spółki i na określenie jej działalności, to nie można się powołać ani na art. 49 TFUE, ani na art. 63 TFUE (ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, pkt 33, 34, 101, 102; postanowienie z dnia 10 maja 2007 r. w sprawie C-492/04 *Lasertec*, Zb.Orz. s. I-3775, pkt 22, 27; ww. postanowienie w sprawie A i B, pkt 4, 25–28).

99 Natomiast uregulowanie krajowe dotyczącej traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z państwa trzeciego niemające zastosowania wyłącznie do sytuacji, w których spółka dominująca wykonuje decydujący wpływ na spółkę wypłacającą dywidendy, powinno być oceniane na podstawie art. 63 TFUE. W związku z tym spółka będąca rezydentem państwa członkowskiego może – niezależnie od rozmiaru udziału posiadanego w spółce z

siedzib? w pa?stwie trzecim wyp?acaj?cej dywidendy – powo?a? si? na wskazane postanowienie celem zakwestionowania zgodno?ci z prawem tego rodzaju uregulowania (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie A, pkt 11, 27).

100 Poniewa? traktat FUE nie rozci?ga swobody przedsi?biorczo?ci na pa?stwa trzecie, konieczne jest, aby nie dopu?ci? do tego, by wyk?adnia art. 63 ust. 1 TFUE w zakresie dotycz?cym relacji z pa?stwami trzecimi da?a podmiotom gospodarczym, które nie mieszcz? si? w granicach terytorialnego zakresu zastosowania swobody przedsi?biorczo?ci, mo?liwo?? skorzystania z niej. Tego rodzaju ryzyko nie istnieje w sytuacji tego rodzaju, jak sytuacja rozpatrywana w post?powaniu g?ównym. Ustawodawstwo danego pa?stwa cz?onkowskiego nie dotyczy bowiem warunków dost?pu do rynku pa?stwa trzeciego spółki maj?cej siedzib? w owym pa?stwie cz?onkowskim ani warunków dost?pu do rynku pa?stwa cz?onkowskiego spółki z siedzib? w pa?stwie trzecim. Dotyczy ono jedynie traktowania pod wzgl?dem podatkowym dywidend zwi?zanych z inwestycjami dokonanymi przez podmiot otrzymuj?cy owe dywidendy w spółce z siedzib? w pa?stwie trzecim.

101 Nale?y doda?, ?e argumentacja rz?dów Zjednoczonego Królestwa, niemieckiego, francuskiego i niderlandzkiego, wedle której swoboda maj?ca zastosowanie do traktowania pod wzgl?dem podatkowym dywidend pochodz?cych z pa?stw trzecich zale?y nie tylko od przedmiotu spornego w post?powaniu g?ównym ustawodawstwa krajowego, lecz równie? od szczególnych okoliczno?ci sprawy, prowadzi?aby do skutków niezgodnych z art. 64 ust. 1 TFUE.

102 Ze wskazanego postanowienia wynika bowiem, ?e postanowieniu art. 63 TFUE, dotycz?cemu swobody przep?ywu kapita?u, podlegaj? zasadniczo przep?ywy kapita?u zwi?zane z prowadzeniem dzia?alno?ci lub z inwestycjami bezpo?rednimi. Te ostatnie z wymienionych poj?? odnosz? si? do formy udzia?u w danym przedsi?biorstwie poprzez posiadanie akcji, co daje mo?liwo?? rzeczywistego udzia?u w zarz?dzaniu nim i wykonywaniu nad nim kontroli (zob. ww. wyroki: w sprawie Glaxo Wellcome, pkt 40; w sprawie Idryma Typou, pkt 48).

103 Zgodnie z orzecnictwem, ograniczenia w przep?ywie kapita?u dotycz?ce dzia?alno?ci gospodarczej lub inwestycji bezpo?rednich w rozumieniu art. 64 ust. 1 TFUE odnosz? si? nie tylko do przepisów krajowych, które stosowane do przep?ywu kapita?u do lub z pa?stw trzecich ograniczaj? przedsi?biorczo?? lub inwestycje, lecz równie? do przepisów, które ograniczaj? wyp?aty dywidend wynikaj?cych z dzia?alno?ci gospodarczej lub inwestycji (ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 183; w sprawie Holböck, pkt 36).

104 Maj?c na uwadze powy?sze, na pytanie czwarte nale?y udzieli? odpowiedzi, ?e prawo Unii powinno by? interpretowane w ten sposób, ?e b?d?ca rezydentem pa?stwa cz?onkowskiego spółka posiadaj?ca udzia?y w spółce maj?cej siedzib? w pa?stwie trzecim zapewnia?ce jej niew?tpliwy wp?yw na decyzje drugiej z wymienionych spółek i umo?liwiaj?ce okre?lanie jej dzia?alno?ci mo?e si? powo?a? na art. 63 TFUE celem zakwestionowania zgodno?ci z tym postanowieniem uregulowania owego pa?stwa cz?onkowskiego odnosz?cego si? do traktowania pod wzgl?dem podatkowym dywidend pochodz?cych z owych pa?stw trzecich, niemaj?cego zastosowania wy?cznie do sytuacji, w których spółka dominuj?ca wykonuje decyduj?cy wp?yw na spółk? wyp?acaj?c? dywidendy.

W przedmiocie pytania pi?tego

105 W pytaniu piątym sąd odsyłczy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy odpowiedź udzielona przez Trybunał na pytanie trzecie przedstawione w ww. sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation* ma zastosowanie również wówczas, gdy spółki zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich, na rzecz których nie można było dokonać jakiegokolwiek przeniesienia ACT, nie podlegają podatkowi w państwie członkowskim spółki dominującej.

106 Należy przypomnieć, iż w ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation* Trybunał orzekł w odpowiedzi na trzecie pytanie sądu odsyłczego, że art. 49 TFUE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, które zezwalają spółce będącej rezydentem na przeniesienie na rzecz będących rezydentami spółek zależnych kwoty ACT, 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 zobowiązały się 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.

107 Skarżące w postępowaniu głównym podnoszą, że owa odpowiedź Trybunału obowiązuje również wówczas, gdy zyski spółek zależnych niebędących rezydentami, które to zyski nie mogły być przedmiotem tego rodzaju przeniesienia nadwyżki ACT, nie podlegają opodatkowaniu w państwie członkowskim spółki dominującej, lecz w innych państwach członkowskich. Zdaniem skarżących ograniczenie mechanizmu przeniesienia nadwyżki ACT jedynie do spółek zależnych opodatkowanych w Zjednoczonym Królestwie byłoby sprzeczne z celami spornego ustawodawstwa krajowego. Sporne uregulowanie krajowe powinno przewidywać możliwość porównania ACT uiszczanego przez spółkę dominującą z zagranicznym podatkiem dochodowym od osób prawnych poniesionym przez spółkę zależną wypłacającą dywidendy i powinno umożliwiać zwrot nadwyżki ACT celem uniknięcia opodatkowania kaskadowego spółek należących do grupy.

108 W tym względzie, jak podkreśla Komisja, należy odróżnić ACT pobrany bezprawnie przez dane państwo członkowskie z naruszeniem swobód ustanowionych w traktacie od ACT, który jak wynika z pkt 62 i 72 niniejszego wyroku, mógł zostać zgodnie z prawem pobrany od spółki będącej rezydentem otrzymującej dywidendy zagraniczne, ponieważ odpowiada nadwyżce podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie w celu skompensowania niższej nominalnej stawki podatkowej ciążącej na zyskach, z których została wypłacona dywidenda zagraniczna, względem nominalnej stawki podatkowej mającej zastosowanie do zysków spółki będącej rezydentem.

109 Z odpowiedzi udzielonej na pytanie trzecie w niniejszej sprawie wynika, że ACT pobrany bezprawnie powinien zostać zwrócony.

110 Co się natomiast tyczy ACT odpowiadającego nadwyżce podatku od osób prawnych, który dane państwo członkowskie miało prawo pobrać, należy przypomnieć, że ACT stanowi podatek dochodowy od osób prawnych płacony w formie zryczałtowanej w Zjednoczonym Królestwie. Prawo przeniesienia nadwyżki ACT na spółki zależne gwarantuje, że grupa spółek opodatkowanych w Zjednoczonym Królestwie nie zapłaci – wyjącznie ze względu na istnienie ACT – wyższej kwoty podatku od ogólnego dźwigu podatkowego powstałego w Zjednoczonym Królestwie. Rozciąganie owego prawa na spółki niebędące rezydentami, niepodlegające opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie, które prowadzi do zwrotu nadwyżki ACT, faktycznie pozbawiaoby Zjednoczone Królestwo prawa poboru nadwyżki podatku od dywidend zagranicznych wypłaconych z zysków obcokrajowych niższej nominalnej stawki podatkowej od stawki mającej zastosowanie w Zjednoczonym Królestwie i naruszałoby w ten sposób wyważony

rozdział kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi (zob. podobnie wyrok z dnia 30 czerwca 2011 r. w sprawie C-262/09 Meilicke i in., Zb.Orz. s. I-5669, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

111 Na piąte pytanie prejudycjalne należy zatem udzielić odpowiedzi, że odpowiedź udzielona przez Trybunał na pytanie trzecie przedstawione w postępowaniu prowadzącym do wydania ww. wyroku *Test Claimants in the FII Group Litigation* nie ma zastosowania wówczas, gdy spółki zależne mają siedzibę w innych państwach członkowskich, na rzecz których nie można było dokonać jakiegokolwiek przeniesienia ACT, nie podlegają podatkowi w państwie członkowskim spółki dominujące.

W przedmiocie kosztów

112 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Artykuły 49 TFUE i 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które stosują metodę zwolnienia względem dywidend krajowych i metodę odliczenia względem dywidend zagranicznych, jeżeli zostanie wykazane, z jednej strony, że zaliczenie na poczet podatku, z którego korzysta spółka otrzymująca dywidendy w ramach metody odliczenia jest równoważne z kwotą efektywnie zapłaconego podatku od zysków, z których wypłacone zostały dywidendy i, z drugiej strony, że efektywny stopień opodatkowania zysków spółek w danym państwie członkowskim jest zasadniczo niższy od przewidzianej nominalnej stawki podatkowej.
- 2) Odpowiedzi Trybunału na pytania drugie i czwarte przedstawione w sprawie C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, zakończonych wyrokiem z dnia 12 grudnia 2006 r., obowiązują również wówczas gdy:
 - zagraniczny podatek dochodowy od osób prawnych ciąży na zyskach, z których zostały wypłacone dywidendy, nie został zapłacony lub nie został zapłacony w całości przez spółkę niebędącą rezydentem wypłacającą owe dywidendy spółce będącej rezydentem, została natomiast zapłacony przez mającą siedzibę w państwie członkowskim bezpośrednio lub pośrednio spółka zależna pierwszej z wskazanych spółek;
 - zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych nie został zapłacony przez spółkę będącą rezydentem otrzymującą dywidendy od spółki niebędącej rezydentem, została natomiast zapłacony przez jej spółkę dominującą będącą rezydentem w ramach systemu opodatkowania grupy.
- 3) Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że spółka dominująca, mająca siedzibę w państwie członkowskim, która w ramach systemu opodatkowania grupowego, tego rodzaju jak system sporny w postępowaniu głównym, została zmuszona, z naruszeniem przepisów prawa Unii, do uiszczenia zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych od części zysków pochodzących z dywidend zagranicznych, ma roszczenie o zwrot podatku pobranego bezprawnie w zakresie, w którym przekracza on nadwyżkę podatku dochodowego od osób prawnych, której dane państwo członkowskie miało prawo pobrać celem skompensowania niższej nominalnej stawki podatkowej części na zyskach, z których zostały wypłacone dywidendy zagraniczne względem nominalnej stawki podatkowej mającej zastosowanie do zysków spółki będącej

rezydentem.

- 4) Prawo Unii należy interpretować w ten sposób, że będąca rezydentem państwa członkowskiego spółka posiadająca udział w spółce mającej siedzibę w państwie trzecim zapewniającej jej niewątpliwy wpływ na decyzje drugiej z wymienionych spółek i umożliwiającej określenie jej działalności może się powołać na art. 63 TFUE celem zakwestionowania zgodności z tym postanowieniem uregulowania owego państwa członkowskiego odnoszącego się do traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z owych państw trzecich, nie mającego zastosowania wyjącznie do sytuacji, w których spółka dominująca wykonuje decydujący wpływ na spółkę wypłacającą dywidendy.
- 5) Odpowiedź udzielona przez Trybunał na pytanie trzecie przedstawione w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, zakończona wyrokiem, nie ma zastosowania wówczas, gdy spółki zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich, na rzecz których nie można dokonać jakiegokolwiek przeniesienia zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, nie podlegają podatkowi w państwie członkowskim spółki dominującej.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.