

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 14 września 2017 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Swobodny przepływ kapitału – Artykuł 63 TFUE – Zakres zastosowania – Przepisy podatkowe państwa członkowskiego – Podatek od osób prawnych – Ulga podatkowa – Fundusz emerytalny – Odmowa przyznania ulgi podatkowej na rzecz udziałowców niepodlegających opodatkowaniu podatkiem od dochodów inwestycyjnych z tytułu dywidend zagranicznych – Interpretacja wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) – Bezprawnie zatrzymana ulga podatkowa – środki odwoławcze

W sprawie C-628/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [(sąd apelacyjny (Anglia i Walia) (wydział cywilny), Zjednoczone Królestwo)] postanowieniem z dnia 11 listopada 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 listopada 2015 r., w postępowaniu:

The Trustees of the BT Pension Scheme

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, A. Prechal, A. Rosas (sprawozdawca), C. Toader i E. Jarašinas, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 listopada 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu The Trustees of the BT Pension Scheme, przez M. Gammiego, QC, C. McDonnella, barrister, a także N. Hine i R. Collinsa, solicitors,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Simmons, J. Kraehlinga i D. Robertsona, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez R. Baldry'ego, QC,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 grudnia 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 i 63 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między The Trustees of the BT Pension Scheme (powiernikami funduszu emerytalnego BT) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (urzędem celno-podatkowym Zjednoczonego Królestwa, zwanym dalej „Commissioners”) w przedmiocie odmowy przyznania prawa do ulgi podatkowej funduszowi emerytalnemu niepodlegającemu opodatkowaniu podatkiem od dochodów z inwestycji z tytułu otrzymania przez ten fundusz dywidend stanowiących dochody zagraniczne spółki mającej rezydencję podatkową w Zjednoczonym Królestwie.

Ramy prawne

W przedmiocie zapłaty zryczaśtowanego podatku dochodowego od osób prawnych (advance corporation tax) i prawa do ulgi podatkowej.

3 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w okresie objętym sporem w postępowaniu głównym Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej stosowało system opodatkowania zwany „zaliczeniem częściowym”, zgodnie z którym w celu unikania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, w przypadku gdy spółka będąca rezydentem dokonywała podziału zysków, część podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez tę spółkę była zaliczana na poczet podatku płaconego przez jej udziałowców.

4 W ramach systemu zaliczenia częściowego, wypłaćc dywidendy swym udziałowcom, spółka mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, była zobowiązana zgodnie z art. 14 Income and Corporation Taxes Act 1988 (ustawy z 1988 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „ICTA”), do zapłaty zryczaśtowanego podatku dochodowego od osób prawnych [advance corporation tax (ACT)], obliczonego na podstawie kwoty lub wartości dokonanej wypłaty.

5 Owej spółce dokonującej wypłaty przysługiwało prawo do zaliczenia ACT zapłaconego z tytułu wypłaty dokonanej w ciągu danego roku obrachunkowego na poczet kwoty należnego podatku dochodowego od osób prawnych (*mainstream corporation tax*) lub mogła przenieść zapłacony ACT na poczet poprzedniego lub następnego roku albo do spółek zależnych tej spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, które mogły zaliczyć je na poczet kwoty, którą same były zobowiązane zapłacić tytułem podatku dochodowego od osób prawnych.

6 Zapłaćcie ACT przez spółkę wypłaćc dywidendy odpowiadała ulga podatkowa przysługująca udziałowcy będącemu ich beneficjentem.

7 Zgodnie z art. 20 ICTA udziałowiec będący rezydentem w Zjednoczonym Królestwie był opodatkowany podatkiem dochodowym od dywidend wypłaconych przez spółkę będącą rezydentem w tym samym państwie członkowskim, pod warunkiem że nie korzystał one ze szczególnego wyłączenia z zapłaty tego podatku.

8 Gdy dywidendy wypłaćcane przez spółkę będącą rezydentem w Zjednoczonym Królestwie podlegały ACT, udziałowiec będący ich beneficjentem i rezydentem w tymże państwie członkowskim miał prawo na podstawie art. 231 ust. 1 ICTA do ulgi podatkowej w kwocie równej ACT zapłaconemu przez spółkę wypłaćc dywidendy.

9 Zgodnie z art. 231 ust. 3 ICTA owa ulga podatkowa mogła zostać odliczona od kwoty należnej od udziałowca z tytułu podatku dochodowego od dywidend lub gdy kwota tej ulgi przewyższa kwotę podatku dochodowego należnego od udziałowca, mógł on zdać od organu podatkowego wypłaty w gotówce kwoty odpowiadającej rzeczowej uldze podatkowej.

W przedmiocie systemu dywidend od dochodów zagranicznych (foreign income dividend)

10 Przed dniem 1 lipca 1994 r., gdy spółka mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie otrzymywała dywidendy od spółki mającej siedzibę poza granicami tego państwa, otrzymane w ten sposób dywidendy nie były kwalifikowane jako zwolnione z podatku dochodowy z inwestycji, a spółka będąca beneficjentem tych dywidend nie miała prawa do ulgi podatkowej z tytułu rzeczonych dywidend. Zgodnie z art. 788 i 790 ICTA przysługiwała jej ulga podatkowa z tytułu podatku zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłaty w państwie jej siedziby, przyznawana albo zgodnie z przepisami obowiązującymi w Zjednoczonym Królestwie, albo zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą przez Zjednoczone Królestwo z tym państwem.

11 Zgodnie z zasadą przedstawioną w pkt 4 niniejszego wyroku, gdy spółka z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, która otrzymywała dywidendy od spółki niebędącej rezydentem, wypłacała je swoim własnym udziałowcom, musiała uiścić ACT od wypłaconej kwoty.

12 Niemniej jednak czystokroć podatek dochodowy od osób prawnych należny od spółek otrzymujących zagraniczne dywidendy o znacznej wysokości był niewystarczający, aby pokryć kwotę ACT uiszczanego przez rzeczoną spółkę. W sytuacjach gdy ACT należny od spółki wypłacającej dywidendy swoim udziałowcom przewyższa podatek dochodowy od osób prawnych, do którego zapłaty była zobowiązana spółka wypłacająca dywidendy, i gdy ACT nie mógł być przeniesiony na wcześniejsze lub późniejsze lata podatkowe spółki wypłacającej dywidendy ani na jej spółki zależne, po stronie tej spółki pojawia się „nadwyżka” ACT mogła stanowić niepodlegające odzyskaniu obciążenie finansowe.

13 W celu umożliwienia takim spółkom zągodzenia wpływu nadwyżek ACT, art. 246A–246Y ICTA ustanowił od dnia 1 lipca 1994 r. system tzw. dywidendy od dochodów zagranicznych (*foreign income dividend*, zwanej dalej „FID”). Zgodnie z tym systemem (zwanym dalej „systemem FID”) spółka z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie mogła zdecydować o wypłacie swoim udziałowcom dywidendy kwalifikowanej jako FID, od której należał być ACT, lecz która pozwalała tej spółce, o ile dywidenda kwalifikowana jako FID odpowiadała otrzymanym zagranicznym dochodom, zdać zwrotu nadwyżki ACT.

W przedmiocie otrzymywania dywidend kwalifikowanych jako FID przez fundusz emerytalny niepodlegający opodatkowaniu podatkiem od dochodów inwestycyjnych

14 Zgodnie z art. 246C ICTA w wypadku otrzymywania przez udziałowca dywidendy klasyfikowanej jako FID nie przysługiwało mu prawo do ulgi podatkowej dotyczącej tej dywidendy. Powyższy przepis stanowił mianowicie:

„Artykuł 231 ust. 1 nie ma zastosowania, w przypadku gdy wypłata, o której mowa w tym przepisie, ma charakter dywidendy od dochodów zagranicznych”.

15 Niemniej jednak, zgodnie z art. 246D ICTA w odniesieniu do udziałowców podlegających obowiązkowi podatkowemu, którzy otrzymywali dywidendę kwalifikowaną jako FID, przyjmowano, że otrzymywali oni dochód już opodatkowany według niższej stawki (20%) za dany rok podatkowy. Dla takich udziałowców skutek stosowania tego przepisu był według sądu odsyłającego faktycznie taki sam, jak gdyby korzystali oni z ulgi podatkowej na mocy art. 231

ICTA.

16 Natomiast art. 246D ICTA nie mia? zastosowania do udzia?owców niepodlegaj?cych opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dywidend.

17 W okresie, którego dotyczy post?powanie g?ówne „plan emerytalny zakwalifikowany do uzyskania zwolnienia” (*exempt approved scheme*) korzysta? zgodnie z art. 592 ust. 2 ICTA ze zwolnienia z podatku dochodowego od dywidend, niezale?nie czy by?y to dywidendy krajowe czy zagraniczne.

18 Ze wzgl?du na art. 246C ICTA, w wypadku gdy udzia?owiec niepodlegaj?cy opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dywidend otrzymywa? dywidendy kwalifikowane jako FID, nie móg? on na podstawie art. 231 ust. 1 ICTA korzysta? z ulgi podatkowej ani tym bardziej ??da? wyp?aty przez organ podatkowy w gotówce kwoty odpowiadaj?cej ewentualnej uldze podatkowej przewy?szaj?cej jego d?ug z tytu?u podatku dochodowego.

19 Zarówno system ACT, jak i system FID zniesiono w odniesieniu do wyp?at dywidend dokonywanych od dnia 6 kwietnia 1999 r.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

20 BT Pension Scheme jest funduszem emerytalnym o zdefiniowanych ?wiadczeniach, którego cz?onkami s? pracownicy lub byli pracownicy British Telecommunications plc. Funduszem tym zarz?dzaj? Trustees (powiernicy, zwani dalej „powiernikami”), którzy pe?ni? funkcj? odpowiednich podmiotów podlegaj?cych opodatkowaniu, a BT jest rzeczywistym beneficjentem aktywów.

21 BT Pension Scheme jest zwolniony w Zjednoczonym Królestwie z podatku od dochodu uzyskanego ze swoich inwestycji. W okresie obj?tym post?powaniem g?ównym udzia?y spółek stanowi?y od oko?o 70% do oko?o 75% inwestycji BT Pension Scheme wed?ug warto?ci rynkowej. Cz??? udzia?ów funduszu emerytalnego mia?a form? inwestycji w spółki b?d?ce rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, a cz??? form? inwestycji w spółki b?d?ce rezydentami w innych pa?stwach Unii Europejskiej i w pa?stwach trzecich. Zdecydowana wi?kszo??, a mianowicie oko?o 97% portfela udzia?ów BT Pension Scheme by?a przeznaczana na inwestycje w du?e spółki notowane na gie?dzie w Zjednoczonym Królestwie i poza jego granicami. Jako ?e BT Pension Scheme pe?ni? rol? zwyczajnego udzia?owca w spółkach, w których zainwestowa?, fundusz ten posiada? zwykle udzia? nieprzekraczaj?cy 2% ich kapita?u, a w ka?dym razie nigdy ponad 5%.

22 Portfel inwestycyjny BT Pension Scheme sk?ada? si? z udzia?ów w spółkach b?d?cych rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, które wybra?y stosowanie systemu FID w celu wyp?acania ich udzia?owcom dywidend stanowi?cych dochody zagraniczne. Tak oto BT Pension Scheme jako udzia?owiec tych spółek otrzymywa? dywidendy kwalifikowane jako FID. Jakkolwiek zgodnie z art. 246C ICTA powiernicy nie mieli prawa do ulg podatkowych od tych dywidend. to przys?ugiwa?o im prawo do takich ulg w wypadku dywidend uzyskanych poza systemem FID od spółek b?d?cych rezydentami w Zjednoczonym Królestwie.

23 Powiernicy, przyjmuj?c, ?e ów brak ulgi podatkowej od dywidend zagranicznych zakwalifikowanych jako FID by? niezgodny z prawem Unii, wnie?li skarg? przeciwko Commissionners do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [s?du pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo], w celu uzyskania mi?dzy innymi ulgi podatkowej w odniesieniu do dywidend zakwalifikowanych jako FID, które otrzymali w rozwa?anym okresie. Jako ?e First-tier Tribunal (Tax Chamber) [s?d pierwszej instancji (izba podatkowa)] uwzgl?dni? ich skarg?, a Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [s?d wy?szej instancji (izba podatkowa i kanclerska),

Zjednoczone Królestwo] utrzyma? jego wyrok w apelacji, Commissioners wnie?li skarg? apelacyjn? na wyrok wydany przez ów drugi s?d do Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [s?du apelacyjnego (Anglia i Walia) (wydzia? cywilny), Zjednoczone Królestwo].

24 W postanowieniu odsy?aj?cym Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [s?d apelacyjny (Anglia i Walia) (wydzia? cywilny)] wyja?nia, ?e spór w post?powaniu g?ównym dotyczy jedynie lat podatkowych 1997 i 1998, gdy? w pozosta?ym zakresie skargi powierników uleg?y przedawnieniu zgodnie z prawem krajowym. S?d odsy?aj?cy ocenia, ?e odpowied?, jakiej nale?y udzieli? na pytanie, czy powiernicy maj? prawo do ulg podatkowych, wywo?uje konieczno?? interpretacji prawa Unii Europejskiej, a w szczególno?ci zakresu stosowania art. 63 TFUE.

25 Przypomina on w tym wzgl?dzie, ?e Trybuna? orzek? w wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?446/04, EU:C:2006:774) mi?dzy innymi, ?e art. 63 TFUE sprzeciwia si? pewnym aspektom ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa dotycz?cego systemu FID. Niemniej jednak s?d odsy?aj?cy zastanawia si?, czy to postanowienie przyznaje prawa udzia?owcom takim jak powiernicy w okoliczno?ciach sprawy w post?powaniu g?ównym.

26 Wed?ug s?du odsy?aj?cego, zak?adaj?c, ?e powiernicy nie czerpi? bezpo?rednio praw z art. 63 TFUE, krajowe przepisy nie wymagaj? odst?pienia od stosowania art. 246C ICTA, je?eli chodzi o ich sytuacj?. Jako ?e mog? oni powo?a? si? bezpo?rednio na prawo Unii w celu przyznania im korzy?ci w postaci ulgi podatkowej, ów s?d zastanawia si? nad ?rodkami odwo?ania, jakie powinny przys?ugiwa? na mocy prawa krajowego, aby w razie potrzeby przewidziany by? jej zwrot.

27 W powy?szych okoliczno?ciach Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [s?d apelacyjny (Anglia i Walia) (wydzia? cywilny)] postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Maj?c na uwadze, ?e Trybuna? w swojej odpowiedzi na pytanie czwarte w wyroku *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774 orzek?, ?e art. 43 i 56 WE – obecnie art. 49 i 63 TFUE – sprzeciwiaj? si? przepisom pa?stwa cz?onkowskiego, które przyznaj? spó?kom b?d?cym rezydentami i dokonuj?cym na rzecz swych udzia?owców wyp?aty dywidend, które wynikaj? z dywidend zagranicznych otrzymanych przez te spó?ki, mo?liwo?? wyboru systemu umo?liwiaj?cego im odzyskanie podatku dochodowego od osób prawnych zap?aconego w formie zrycza?owanej, ale po pierwsze, zobowi?zuj? te spó?ki do zap?aty wspomnianego zrycza?owanego podatku dochodowego od osób prawnych oraz do wyst?pienia nast?pnie z wnioskiem o jego zwrot, a po drugie, nie przewiduj? ulgi podatkowej dla udzia?owców tych spó?ek, podczas gdy udzia?owcy ci uzyskaliby tak? ulg? w przypadku wyp?aty przez spó?k? b?d?c? rezydentem dokonanej na podstawie dywidend krajowych: czy jakiegokolwiek prawa przyznawane s? rzeczonym udzia?owcom przez porz?dek prawny Unii, na mocy art. 63 TFUE lub innych postanowie?, w przypadku gdy otrzymuj? oni dywidendy i wybieraj? mo?liwo?? uzyskania wyp?aty w ramach wspomnianego systemu; w szczególno?ci w sytuacji, gdy udzia?owiec ma siedzib? w tym samym pa?stwie cz?onkowskim co spó?ka dokonuj?ca wyp?aty dywidend?

2) Czy w przypadku gdy udzia?owcowi, o którym mowa w pytaniu pierwszym, nie przys?uguje prawa na mocy art. 63 TFUE, jest on uprawniony do powo?ywania jakiegokolwiek naruszenia praw spó?ki wyp?acaj?cej dywidend? na mocy art. 49 i 63 TFUE?

3) W razie udzielenia na pytanie pierwsze lub pytanie drugie odpowiedzi, że udziałowcowi przysługują prawa wynikające z prawa Unii lub może on powoływać prawo Unii, czy prawo Unii przewiduje jakiegokolwiek wymogi odnośnie do źródła odwoławczego, jaki należy zapewnić udziałowcowi na gruncie prawa krajowego?

4) Czy odpowiedź Trybunału na pytania przedstawione powyżej byłaby inna, jeżeli:

a) udziałowiec nie podlega obowiązkowi z tytułu podatku dochodowego w państwie członkowskim od jakichkolwiek otrzymanych dywidend, na skutek czego w przypadku dokonania przez spółkę brytyjską rezydentem wypłaty poza wspomnianym systemem ulga podatkowa, do której otrzymania udziałowiec uprawniony jest na mocy prawa krajowego, może skutkować wypłatą ulgi podatkowej na rzecz udziałowca przez państwo członkowskie;

b) sąd krajowy uzna, że naruszenie prawa Unii przez rozpatrywane przepisy krajowe nie miało wystarczającego powągliwego charakteru, aby powodować powstanie odpowiedzialności odszkodowawczej państwa członkowskiego wobec spółki wypłacającej dywidendy, zgodnie z zasadami ustanowionymi w wyroku z dnia 5 marca 1996 r., *Brasserie du pêcheur i Factortame*, C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79); lub jeżeli

c) w niektórych przypadkach spółka wypłacająca dywidendy w ramach wspomnianego wyżej systemu mogła zwiększyć kwoty wypłacane na rzecz wszystkich udziałowców w celu uzyskania sumy odpowiadającej kwocie, jak zwolniony z podatku udziałowiec uzyskałby w ramach wypłaty dywidend dokonanej poza rzeczonym systemem?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

28 Poprzez swe pierwsze pytanie sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 49 i 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że postanowienia te przyznają prawa udziałowcowi brytyjskiemu beneficjentem dywidend zakwalifikowanych jako FID, który jest rezydentem w tym samym państwie członkowskim co spółka wypłacająca te dywidendy, w świetle między innymi wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774).

29 Tytułem wstępu należy zaznaczyć, że według sądu odsyłającego BT Pension Scheme posiada w okresie rozpatrywanym w postępowaniu głównym, mniej niż 5% kapitału zakładowego przedsiębiorstw, w których zainwestował i pełni jedynie rolę zwyczajnego udziałowca tych spółek.

30 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że nabycie papierów wartościowych na rynku kapitałowym jedynie w celu lokaty kapitału, bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, zasadniczo wchodzi w zakres art. 63 TFUE, a nie art. 49 TFUE, albowiem to drugie postanowienie ma zastosowanie wyłącznie do udziałów kapitałowych, które pozwalają na wywieranie niewzajemnego wpływu na decyzje spółki i na określanie jej działalności (zob. podobnie wyrok z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 91, 92 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W niniejszej sprawie, jako że udziały BT Pension Scheme w spółkach, w których ów fundusz emerytalny dokonał inwestycji, nie pozwalały wywierać takiego wpływu, pytanie sądu odsyłającego należy rozpatrywać wyłącznie w świetle art. 63 TFUE.

32 Jeżeli chodzi o doprecyzowanie w ten sposób kwestii, czy w okolicznościach takich jak w

postępowaniu gównym art. 63 ust. 1 TFUE przyznaje prawa udziałowcowi bdcemu beneficjentem dywidend zakwalifikowanych jako FID, naley przypomnie, e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna u art. 63 ust. 1 TFUE w sposób ogólny zakazuje ogranicze w przepływie kapita u pomiędzy państwami czónkowskimi oraz między państwami czónkowskimi a państwami trzecimi (zob. podobnie wyrok z dnia 28 wrzeńia 2006 r., Komisja/Niderlandy, C-282/04 i C-283/04, EU:C:2006:608, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Co si tyczy w szczególności krajowych przepisów rozpatrywanych w postępowaniu gównym, Trybuna orzekł ju w pkt 173 wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), e art. 63 TFUE sprzeciwia si przepisom państwa czónkowskiego, które zwalniają z ACT spółki bdcy rezydentami wypacajcym swym udziałowcom dywidendy krajowe, przyznaj spółkom bdcym rezydentami wypacajcym swym udziałowcom dywidendy stanowiące pochodn dywidend zagranicznych możliwo wyboru systemu zapewniajcego odzyskanie zapaconego ACT, lecz nie przewiduj między innymi ulgi podatkowej dla udziałowców, mimo e otrzymaliby j oni w wypadku wypłaty dokonanej przez spółkę bdcą rezydentem na podstawie dywidend krajowych.

34 Tak oto Trybuna uzna w szczególności, e wobec faktu, i system podatkowy Zjednoczonego Królestwa, w tym system FID, pozbawia udziałowców otrzymujcych dywidendy ich prawa do ulgi podatkowej, w sytuacji gdy dywidendy te byy pochodn zysków zagranicznych spółki bdcy rezydentem – w przeciwieństwie do rozwiązania przewidzianego w wypadku dywidend bdcych pochodn zysków krajowych spółki bdcy rezydentem – system ów wprowadza ograniczenie swobody przepływu kapita u w rozumieniu art. 63 TFUE.

35 W niniejszej sprawie powiernicy otrzymali dywidendy zakwalifikowane jako FID jednak e bez prawa do ulgi podatkowej dotyczcej tych dywidend.

36 Taki brak ulgi podatkowej w wypadku udziałowców niepodlegajcych opodatkowaniu podatkiem dochodowym od tych dywidend, takich jak powiernicy, moe zniechęcać owych udziałowców do inwestowania w kapita spółek bdcych rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, które otrzymuj dywidendy od spółek bdcych rezydentami poza Zjednoczonym Królestwem, z korzyści dla inwestycji w spółkach bdcych rezydentami w Zjednoczonym Królestwie otrzymujcych dywidendy od innych spółek bdcych rezydentami w tym państwie (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 166).

37 Z powyższego wynika, e sytuacja powierników jest objta zakresem traktowania wskazanego w pkt 173 wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), któremu sprzeciwia si art. 63 TFUE. Wobec powyższego powiernicy mog powoływać si na rzezone postanowienie w celu uniknięcia stosowania przepisu krajowego takiego jak art. 246C ICTA, pozbawiajcego ich ulgi podatkowej.

38 Niemniej jednak Commissioners przed sdem odsyajcym oraz Zjednoczone Królestwo przed Trybunaem podnosz, e powiernicy nie mog powoływać si na art. 63 TFUE w celu uniknięcia stosowania art. 246C ICTA, ponieważ inwestycje kapitaowe powierników w spółkach bdcych rezydentami w Zjednoczonym Królestwie podlegajcych reimowi FID nie powoduj żadnych przepływów kapita u między państwami czónkowskimi w rozumieniu nomenklatury znajdujcej si w załączniku I do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. [63 TFUE] (Dz.U. 1988, L 178, s. 5 – wyd. spec. w jz. polskim, rozdz. 10, t. 1, s. 10) stworzonej z mylą zapewnienia wytycznych interpretacyjnych dla tego przepisu.

39 W tym wzgldzie naley przypomnie, e zgodnie z orzecznictwem Trybuna u krajowe

przepisy mające zastosowanie bez różnicy do obywateli wszystkich państw członkowskich mogą zasadniczo być objęte postanowieniami traktatu FUE w dziedzinie swobody przepływu kapitału jedynie wtedy, gdy mają zastosowanie do sytuacji mających związek z handlem pomiędzy państwami członkowskimi (zob. podobnie wyrok z dnia 5 marca 2002 r., Reisch i in., C-515/99, od C-519/99 do C-524/99 i od C-526/99 do C-540/99, EU:C:2002:135, pkt 24).

40 Postanowienia traktatu FUE w dziedzinie swobody przepływu kapitału nie mają bowiem zastosowania do sytuacji, w której wszystkie elementy ograniczają się do obrębu jednego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 20 marca 2014 r., Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, pkt 42).

41 Tymczasem nie wydaje się, aby sporne w postępowaniu główne przepisy dotyczyły jedynie sytuacji niemających żadnego związku z handlem między państwami członkowskimi albo że istotne elementy cechujące sprawę w postępowaniu głównym ograniczają się wyłącznie do obrębu Zjednoczonego Królestwa.

42 Wręcz przeciwnie, niekorzystne pod względem podatkowym traktowanie niektórych udziałowców otrzymujących dywidendy kwalifikowane jako FID, a mianowicie brak ulgi podatkowej przewidziany w art. 246C ICTA wynika w pełni z faktu, że dywidendy są pochodną zysków, jakie spółka wypłacała je otrzymała od spółki niebędącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, podczas gdy w wypadku dywidend będących pochodną zysków uzyskanych od spółki będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, w identycznych pod każdym innym względem okolicznościach, owi udziałowcy będący beneficjentami mieliby prawo do takiej ulgi podatkowej.

43 Rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi, że takie ograniczenie jest w każdym razie dopuszczalne, jeżeli jest uzasadnione konieczności zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego. W tym względzie należy jednak zaznaczyć, że między innymi z pkt 163 wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774) wynika, iż ograniczenie art. 63 stwierdzone w owym wyroku nie mogło zdaniem Trybunału być uzasadnione konieczności zapewnienia spójności systemu podatkowego. Jak zaznaczył rzecznik generalny w pkt 66 swej opinii, argumenty wysuwane przez ów rząd w niniejszym postępowaniu są w istocie identyczne z argumentami, które Trybunał oddalił już w ramach owej sprawy. W konsekwencji nie mogą one uzasadnić ograniczenia art. 63 TFUE stwierdzonego w art. 36 niniejszego wyroku.

44 W tych okolicznościach na pierwsze pytanie należy odpowiedzieć, że art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym postanowienie to przyznaje prawa udziałowcy będącemu beneficjentem dywidend zakwalifikowanych jako FID.

W przedmiocie pytania drugiego

45 Ze względu na treść odpowiedzi na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie pytania trzeciego

46 Poprzez swe trzecie pytanie sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy, a jeżeli tak to w jakim zakresie, prawo Unii wymaga, aby w prawie krajowym państwa członkowskiego były przewidziane środki odwoławcze dostępne udziałowcom, którzy w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym otrzymali dywidendy zakwalifikowane jako FID jednakże bez uzyskania ulgi podatkowej dotyczącej tych dywidend, w celu umożliwienia tym udziałowcom

dochodzenia praw przyznanych im przez art. 63 TFUE.

47 Na wstępie należy zaznaczyć, że państwa członkowskie mają obowiązek, między innymi w świetle zasady lojalnej współpracy zawartej w art. 4 ust. 3 akapit pierwszy TUE, zapewnić na swych terytoriach, stosowanie i poszanowanie prawa Unii i że na mocy art. 4 ust. 3 akapit drugie TUE państwa członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów lub aktów instytucji Unii. Ponadto art. 19 ust. 1 akapit drugi TUE wymaga, aby państwa członkowskie ustanowiły środki niezbędne do zapewnienia skutecznej ochrony prawnej w dziedzinach objętych prawem Unii.

48 Zgodnie z odpowiedzią udzieloną na pierwsze pytanie, w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, art. 63 TFUE przyznaje udziałowcom bądź cym beneficjentami dywidend zakwalifikowanych jako FID prawo do takiego samego pod względem podatkowym traktowania owych dywidend jak traktowanie przewidziane dla dywidend bądź cych pochodnych dochodów, które wypłaca ją spółka bądź ca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie uzyskała od spółki również bądź cej rezydentem w tymże państwie.

49 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału na art. 63 TFUE można powoływać się przed sądem krajowym ze skutkiem w postaci niezastosowania przez sąd sprzecznych z nim przepisów krajowych (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 grudnia 1995 r., Sanz de Lera i in., C-163/94, C-165/94 i C-250/94, EU:C:1995:451, pkt 48; a także z dnia 18 grudnia 2007 r., A, C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 27).

50 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika również, że prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych podmiotom prawa przez przepisy prawa Unii, zgodnie z interpretacją Trybunału. Państwo członkowskie ma więc, co do zasady, obowiązek zwrócić podatki pobrane z naruszeniem prawa Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 listopada 1983 r., San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, pkt 12; z dnia 14 stycznia 1997, Comateb i in., od C-192/95 do C-218/95, EU:C:1997:12, pkt 20; a także z dnia 6 września 2011 r., Lady & Kid i in., C-398/09, EU:C:2011:540, pkt 17).

51 Tymczasem według rzędu Zjednoczonego Królestwa, takie prawo do uzyskania zwrotu nienależnie pobranych podatków nie istnieje w niniejszej sprawie, biorąc pod uwagę okoliczności, że skoro powiernicy nie podlegali opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dywidend, nie zapłacili żadnego podatku od dywidend, których dotyczą dochodzone ulgi podatkowe.

52 Niemniej jednak należy przypomnieć, że prawo do zwrotu, w rozumieniu orzecznictwa wspomnianego w pkt 50 niniejszego wyroku, dotyczy nie tylko kwot zapłaconych na rzecz państwa członkowskiego tytułem bezprawnych podatków, lecz również wszelkich zatrzymanych kwot, których zwrot jest niezbędny dla przywrócenia równego traktowania wymaganego przez postanowienia traktatu FUE dotyczącego swobód przepływu (zob. analogicznie wyroki: z dnia 8 marca 2001 r., Metallgesellschaft i in., C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, pkt 87; z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 205; a także z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail i in., C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 25), w tym w konsekwencji kwot należnych podmiotowi prawa z tytułu ulgi podatkowej, której został pozbawiony na mocy krajowych przepisów, którym sprzeciwia się prawo Unii.

53 Tak oto, w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, udziałowcy niepodlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dywidend, którzy otrzymali dywidendy zakwalifikowane jako FID bez jednakże uzyskania ulgi podatkowej dotyczącej tych dywidend, tacy jak powiernicy, mają prawo do wypłaty ulgi podatkowej, której zostali niesłusznie pozbawieni na mocy przepisów krajowych niezgodnych z art. 63 TFUE.

54 Następnie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zarówno krajowe organy administracji, jak i sądy krajowe, do których należy w ramach ich właściwości stosowanie przepisów prawa Unii, są zobowiązane zapewnić pełną skuteczność tych norm, w razie konieczności odstępując z własnej inicjatywy od stosowania wszelkich sprzecznych z nimi przepisów prawa krajowego, bez potrzeby zwracania się o ich uprzednie uchylenie w drodze prawodawczej lub w ramach innej procedury konstytucyjnej lub oczekiwania na to uchylenie (zob. w odniesieniu do organów administracji wyroki: z dnia 22 czerwca 1989 r., Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, pkt 31; z dnia 29 kwietnia 1999 r., Ciola, C-224/97, EU:C:1999:212, pkt 26, 30; a także w odniesieniu do sądów wyroki: z dnia 9 marca 1978 r., Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49, pkt 24; z dnia 5 lipca 2016 r., Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, pkt 34).

55 Ponadto obowiązek ten nie stoi na przeszkodzie stosowaniu przez sądy krajowe tych spośród różnych procedur w ramach krajowego porządku prawnego, które są właściwe dla ochrony praw podmiotowych jednostek przyznanych przez prawo Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 października 1998 r. IN. CO. GE. '90 i in., od C-10/97 do C-22/97, EU:C:1998:498, pkt 21; a także z dnia 19 lipca 2012 r., Littlewoods Retail i in., C-591/10, EU:C:2012:478, pkt 33).

56 Z powyższego wynika, że przy rozpatrywaniu skargi wniesionej przez nieopodatkowanych udziałowców będących beneficjentami dywidend kwalifikowanych jako FID w celu uzyskania wypłaty kwoty ulgi podatkowej, której zostali niesłusznie pozbawieni przez ustawodawstwo krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym, sąd krajowy ma zasadniczo obowiązek odstąpić od stosowania przepisów tego ustawodawstwa leżącego u podstaw traktowania sprzecznego z art. 63 TFUE w celu zapewnienia pełnej skuteczności prawa Unii.

57 Wreszcie, jeżeli chodzi o zasady proceduralne takiej skargi, kwalifikacja pod względem prawnym skargi wniesionej do sądu odsyłającego przez powierników nie należy do Trybunału, gdy to oni sami muszą wyjaśnić charakter i podstawę ich skargi pod kontrolą sądu odsyłającego. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika jednak, że podmiotom prawa musi przysługiwać skuteczny środek odwoławczy umożliwiający im uzyskanie wypłaty ulgi podatkowej, której zostali niesłusznie pozbawieni (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 201, 220).

58 Tak oto, chociaż wobec braku uregulowań Unii w dziedzinie wypłaty ulg podatkowych, których niesłusznie pozbawiono uprawnione do nich osoby, do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy uregulowanie trybów odwołania, mających zapewnić ochronę praw podmiotów prawa wynikających z prawa Unii, to zgodnie z zasadą równowagi te nie mogą być mniej korzystne od trybów dotyczących podobnych środków w prawie krajowym (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 grudnia 1976 r., Rewe-Zentralfinanz i Rewe-Zentral, 33/76, EU:C:1976:188, pkt 5; z dnia 8 marca 2001 r., Metallgesellschaft i in., C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, pkt 85; z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 203; a także z dnia 6 października 2015 r., Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, pkt 26, 27).

59 Ponadto zgodnie z zasadą skuteczności państwa członkowskie mają obowiązek zapewnienia w każdym przypadku skutecznej ochrony uprawnień przyznanych przez prawo Unii,

a w szczególności zagwarantowanie poszanowania prawa do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu zgodnie z art. 47 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 września 2016 r., *Star Storage i in.*, C-439/14 i C-488/14, EU:C:2016:688, pkt 46; z dnia 8 listopada 2016 r., *Lesoochránárske zoskupenie VLK*, C-243/15, EU:C:2016:838, pkt 65; a także z dnia 16 maja 2017 r., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 44).

60 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego należy między innymi, po pierwsze, czuwanie, aby udziałowcy niepodlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dywidend, którzy otrzymali dywidendy będące pochodną dywidend zagranicznych i zakwalifikowane jako FID, tacy jak powiernicy, posiadali środek odwoławczy pozwalający zapewnić wypłatę ulgi podatkowej dotyczącej tych dywidend, której niesuszenie pozbawiono uprawnione do niej osoby, na zasadach nie mniej korzystnych od zasad dotyczących odwołania mającego na celu wypłatę ulgi podatkowej lub porównywalnej korzyści podatkowej, w sytuacji gdy organ administracji podatkowej niesuszenie pozbawi uprawnione osoby owej ulgi podatkowej lub korzyści podatkowej przy wypłacie dywidend będących pochodną dywidend otrzymanych od spółki będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie. Po drugie, ów sąd musi upewnić się, że ów środek odwołania pozwala skutecznie zagwarantować ochronę praw przyznanych tym udziałowcom przez art. 63 TFUE.

61 W konsekwencji na trzecie pytanie należy odpowiedzieć, iż prawo Unii wymaga, aby w prawie krajowym państwa członkowskiego były przewidziane środki odwoławcze dostępne udziałowcom, którzy w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym otrzymali dywidendy zakwalifikowane jako FID jednakże bez uzyskania ulgi podatkowej dotyczącej tych dywidend, w celu umożliwienia tym udziałowcom dochodzenia praw przyznanych im przez art. 63 TFUE. W tym względzie w sprawie sąd krajowy musi czuwać, aby udziałowcy niepodlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dywidend, którzy otrzymali dywidendy będące pochodną dywidend zagranicznych i zakwalifikowane jako FID, tacy jak powiernicy, posiadali środek odwoławczy po pierwsze pozwalający zapewnić wypłatę takiej ulgi podatkowej, której niesuszenie pozbawiono uprawnione do niej osoby, na zasadach nie mniej korzystnych od zasad dotyczących odwołania mającego na celu wypłatę ulgi podatkowej lub porównywalnej korzyści podatkowej, w sytuacji gdy organ administracji podatkowej niesuszenie pozbawi uprawnione osoby owej ulgi podatkowej lub korzyści podatkowej przy wypłacie dywidend będących pochodną dywidend otrzymanych od spółki będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie i, po drugie, umożliwiający skutecznie zagwarantowanie ochrony praw przyznanych tym udziałowcom przez art. 63 TFUE.

W przedmiocie pytania czwartego lit. a)

62 Poprzez pytanie czwarte lit. a) sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, jaki jest ewentualny wpływ na odpowiedzi, jakich należy udzielić na trzy pierwsze pytania prejudycjalne, okoliczności, iż powiernicy nie podlegają w Zjednoczonym Królestwie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od otrzymywanych dywidend.

63 W tym względzie należy przypomnieć, że naruszenie art. 63 TFUE, takie jak stwierdzone przez Trybunał w pkt 173 wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) polega między innymi na odmiennym traktowaniu dywidend otrzymanych przez udziałowca, takiego jak powiernicy, w zależności od tego, czy owe dywidendy są pochodną dywidend zagranicznych zakwalifikowanych jako FID lub są pochodną dywidend krajowych niezakwalifikowanych jako FID.

64 Jak zaznaczył rzecznik generalny w pkt 88 swej opinii, jako że poszanowanie art. 63 TFUE oznacza jedynie eliminację odmiennego traktowania pod względem podatkowym tych dwóch kategorii dywidend otrzymywanych przez udziałowców, takich jak powiernicy, kwestia, czy

udziałowiec bądźcy beneficjentem dywidend zakwalifikowanych jako FID podlega lub nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dywidend, nie wydaje się istotna.

65 Na pytanie czwarte lit. a) należy więc odpowiedzieć, że okoliczności, iż powiernicy nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od otrzymywanych dywidend, nie może zmienić odpowiedzi udzielonych na trzy pierwsze pytania zadane przez sąd odsyłający.

W przedmiocie pytania czwartego lit. b)

66 W pytaniu czwartym lit. b) sąd odsyłający zastanawia się nad ewentualnym wpływem na odpowiedzi, jakich należy udzielić na trzy pierwsze pytania prejudycjalne, okoliczności, iż rozpatrywane naruszenie prawa Unii nie ma jego zdaniem wystarczającego powągnego charakteru, aby powodować powstanie odpowiedzialności pozaumownej państwa członkowskiego wobec spółki wypłacającej dywidendy zakwalifikowane jako FID, zgodnie z zasadami ustanowionymi w wyroku z dnia 5 marca 1996 r., *Brasserie du pêcheur i Factortame*, (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79).

67 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że powództwo z tytułu odpowiedzialności pozaumownej z powodu naruszenia art. 63 TFUE zostało wytoczone w Zjednoczonym Królestwie przez spółki wypłacające dywidendy a nie przez powierników.

68 W tym względzie należy stwierdzić, w ślad za rzecznikiem generalnym w pkt 91 jego opinii, że prawa przyznane rzeczonym udziałowcom przez art. 63 TFUE są w każdym razie niezależne od tych przyznanych spółkom wypłacającym dywidendy.

69 W tych okolicznościach na pytanie czwarte lit. b) należy odpowiedzieć, że nawet jeżeli naruszenie prawa Unii rozpatrywane w postępowaniu głównym nie ma zdaniem sądu odsyłającego wystarczającego powągnego charakteru, aby powodować powstanie odpowiedzialności pozaumownej państwa członkowskiego wobec spółki wypłacającej dywidendy zakwalifikowane jako FID, zgodnie z zasadami ustanowionymi w wyroku z dnia 5 marca 1996 r., *Brasserie du pêcheur i Factortame* (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79), okoliczności ta nie może zmienić odpowiedzi udzielonych na trzy pierwsze pytania prejudycjalne.

W przedmiocie pytania czwartego lit. c)

70 W swym pytaniu czwartym lit. c) sąd odsyłający zastanawia się nad ewentualnym wpływem na odpowiedzi, jakich należy udzielić na trzy pierwsze pytania prejudycjalne, okoliczności, iż możliwe jest, że w pewnych przypadkach udziałowiec, który otrzymał dywidendy zakwalifikowane jako FID uzyska od spółki wypłacającej dywidendy zwrócenie ich kwoty w celu zagrożenia braku ulgi podatkowej na rzecz tego udziałowca.

71 W pkt 207 wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) Trybunał rzeczywiście uznał między innymi, że spółki bądźce rezydentami, które dokonały wyboru systemu FID, nie mogły na podstawie prawa Unii powoływać się na szkodę, jak, jak twierdziły, poniosły z uwagi na to, że zostały zmuszone do zwrócenia kwot ich dywidend w celu zrehabilitowania utraty ulgi podatkowej przez ich udziałowców, gdy owo zwrócenie kwoty dywidend wynikało z decyzji podjętych przez owe spółki i nie stanowiło dla nich nieuniknionej konsekwencji odmowy przez Zjednoczone Królestwo stosowania wobec wspomnianych udziałowców takiego traktowania, jakie stosuje ono wobec udziałowców, którzy otrzymali wypłaty wynikające z dywidend krajowych.

72 Niemniej jednak sytuacja udziałowców, którzy otrzymali dywidendy zakwalifikowane jako FID, i brak ulgi podatkowej na ich rzecz z tytułu tych dywidend nie wynikają z jakiegokolwiek ich

decyzji, lecz z przepisów obowiązujących w Zjednoczonym Królestwie w mającym znaczenie roku podatkowym.

73 Z powyższego wynika, że wbrew stanowisku bronionemu przez rzęd Zjednoczonego Królestwa okoliczności, iż spółka wypłacała dywidendy kwalifikowane jako FID zwiększyła kwotę dywidendy wypłaconej takim udziałowcom, nie może doprowadzić do „dwukrotnego odzyskania” przez powierników.

74 Co więcej, ewentualne zwiększenie kwoty zakwalifikowanych jako FID dywidend wypłaconych przez spółkę z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie w celu zagodzenia braku ulgi podatkowej na rzecz udziałowca będącego beneficjentem tych dywidend nie może doprowadzić do dwukrotnego odzyskania ulg podatkowych należnych temu udziałowcowi, ponieważ wspomnianej wypłaty dywidend przez tę spółkę nie można przyrównać do przyznania ulgi podatkowej przez organ podatkowy. Taka wypłata zysków przez spółkę swemu udziałowcowi stanowi bowiem jedynie czynność pomiędzy spółką i jej udziałowcem, która nie może mieć wpływu na prawa i obowiązki organu podatkowego względem rzeczoności udziałowca.

75 W tych okolicznościach na pytanie czwarte lit. c) należy odpowiedzieć, że okoliczności, iż spółka będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie wypłacała zwiększoną kwotę dywidend zakwalifikowanych jako FID w celu zagodzenia braku ulgi podatkowej na rzecz udziałowca będącego ich beneficjentem, nie może zmienić odpowiedzi udzielonych na trzy pierwsze pytania zadane przez sąd odsyłający.

76 W świetle ogółu powyższych rozważań na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, że odpowiedzi udzielone na pozostałe pytania zadane przez sąd odsyłający nie mogą ulec zmianie ze względu na: okoliczności, że powiernicy nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od otrzymywanych dywidend; okoliczności, że rozpatrywane naruszenie prawa Unii nie ma zdaniem sądu odsyłającego wystarczająco poważnego charakteru, aby powodować powstanie odpowiedzialności pozaumownej państwa członkowskiego wobec spółki wypłacającej dywidendy zakwalifikowane jako FID, zgodnie z zasadami ustanowionymi w wyroku z dnia 5 marca 1996 r., *Brasserie du pêcheur i Factortame* (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79) oraz okoliczności, że spółka będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie wypłacała zwiększoną kwotę dywidend zakwalifikowanych jako FID w celu zagodzenia braku ulgi podatkowej na rzecz udziałowca będącego ich beneficjentem.

W przedmiocie kosztów

77 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 Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym postanowienie to przyznaje prawa udziałowcy będącemu beneficjentem dywidend zakwalifikowanych jako „dywidendy od dochodów zagranicznych” (*foreign income dividend*).

2) Prawo Unii wymaga, aby w prawie krajowym państwa członkowskiego przewidziane były środki odwoławcze dostępne udziałowcom, którzy w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym otrzymali dywidendy zakwalifikowane jako „dywidendy od dochodów zagranicznych” bez jednakże uzyskania ulgi podatkowej dotyczącej tych dywidend, w celu umożliwienia tym udziałowcom dochodzenia praw przyznanych im przez art. 63 TFUE. W tym względzie w sprawie sąd krajowy musi czuwać, aby udziałowcy

niepodlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dywidend, którzy otrzymali dywidendy będące pochodną dywidend zagranicznych i zakwalifikowane jako „dywidendy od dochodów zagranicznych”, tacy jak The Trustees of the BT Pension Scheme, posiadali środek odwoławczy, po pierwsze, pozwalający zapewnić wypłatę takiej ulgi podatkowej, której niesuszenie pozbawiono uprawnione do niej osoby, na zasadach nie mniej korzystnych od zasad dotyczących odwołania mającego na celu wypłatę ulgi podatkowej lub porównywalnej korzyści podatkowej, w sytuacji gdy organ administracji podatkowej niesuszenie pozbawi uprawnione osoby owej ulgi podatkowej lub korzyści podatkowej przy wypłacie dywidend będących pochodną dywidend otrzymanych od spółki będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie i, po drugie, umożliwiając skutecznie zagwarantowanie ochrony praw przyznanych tym udziałowcom przez art. 63 TFUE.

3) Odpowiedzi udzielone na pozostałe pytania zadane przez sąd odsyłający nie mogą ulec zmianie ze względu na: okoliczności, że The Trustees of the BT Pension Scheme nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od otrzymywanych dywidend; okoliczności, że rozpatrywane naruszenie prawa Unii nie ma zdaniem sądu odsyłającego wystarczająco poważnego charakteru, aby powodować powstanie odpowiedzialności pozaumownej państwa członkowskiego wobec spółki wypłacającej dywidendy zakwalifikowane jako „dywidendy od dochodów zagranicznych”, zgodnie z zasadami ustanowionymi w wyroku z dnia 5 marca 1996 r., *Brasserie du pêcheur i Factortame* (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79) oraz okoliczności, że spółka będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie wypłaca zwikszone kwoty dywidend zakwalifikowanych jako „dywidendy od dochodów zagranicznych” w celu zagodzenia braku ulgi podatkowej na rzecz udziałowca będącego ich beneficjentem.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.