

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

L.A. GEELHOEDA

przedstawiona w dniu 23 lutego 2006 r.¹

I — Wstęp

1. Zasadniczym pytaniem podniesionym w niniejszej sprawie, we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przedłożonym przez High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division), jest zgodność z art. 43 WE lub art. 56 WE odmowy przyznania przez Zjednoczone Królestwo ulg podatkowych spółkom nie mającym siedziby w Zjednoczonym Królestwie otrzymującym dywidendy od spółek zależnych mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, w sytuacji gdy przyznaje ono wspomnianą ulgę spółkom będącym rezydentami oraz spółkom mającym siedzibę w niektórych innych państwach członkowskich na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (zwanym dalej „UOUP”). Inaczej mówiąc, w jakich ewentualnie okolicznościach art. 43 WE i art. 56 WE nakładają na państwa członkowskie obowiązek przyznania ulg podatkowych odbiorcom dywidend wypłacanych za granicę²?

2. Ramy prawne niniejszej sprawy są identyczne jak we wcześniejszej sprawie rozpoznanej przez Trybunał, to jest w sprawie *Metallgesellschaft* — system zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych (*Advance Corporation Tax* — ACT), obowiązujący w Zjednoczonym Królestwie w latach 1973–1999. Choć zasadnicze zagadnienie występujące w niniejszej sprawie zostało również podniesione w tamtej sprawie, to jednak Trybunał wyraźnie uznał rozstrzygnięcie go za zbędne w świetle udzielonych odpowiedzi na pozostałe postawione pytania³.

3. Pytanie, czy traktat nakłada na państwa członkowskie znajdujące się w sytuacji takiej jak Zjednoczone Królestwo obowiązek przyznawania ulg podatkowych dotyczących dywidend wypłacanych za granicę jest pytaniem nowym. Jako takie jest ono kolejnym z wielu pytań — których ostatni przykład można znaleźć w ważnym wyroku w sprawie *Marks & Spencer*⁴ — stawiających przed Trybunałem zadanie zbadania granic stosowania przepisów traktatu w sprawie swobody przepływu w dziedzinie bezpośredniego opo-

1 — Język oryginału: język angielski.

2 — Odwrotna sytuacja — przyznanie ulg podatkowych odbiorcom wpływających dywidend, które było przedmiotem niedawnego wyroku Trybunału z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 *Manninen*, Zb.Orz. str. I-7477 — jest przedmiotem sporu w równoległej sprawie C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Dz.U. 2005 C 6, str. 26).

3 — Zobacz wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w połączonych sprawach C-397/98 i C-410/98 *Metallgesellschaft*, Rec. str. I-1727, pkt 97.

4 — Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 *Marks & Spencer*, Zb.Orz. str. I-10837.

datkowania osób prawnych, która zasadniczo pozostaje w kompetencji państw członkowskich. Jest to dziedzina, w której Trybunał — spotykając się z coraz bardziej skomplikowanymi stanami faktycznymi i prawnymi oraz argumentami wystawiającymi na próbę granice traktatu — wypracował znaczący dorobek złożonego orzecznictwa. Jest to również dziedzina, w której przewidywalność i pewność prawa mają kluczowe znaczenie, aby państwa członkowskie mogły planować swoje budżety oraz opracować systemy podatku od osób prawnych na podstawie względnie rzetelnych prognoz przychodów. Dlatego udzielenie prawdziwie trafnej i zadowalającej odpowiedzi na powyższe pytanie wymagana rozważenia zasadniczych ram analizy stosowania przepisów o swobodzie przepływu w sferze opodatkowania bezpośredniego.

II — Okoliczności prawne i ekonomiczne sprawy

A — Przegląd sytuacji w zakresie opodatkowania dywidend

4. Przed omówieniem spornych przepisów systemu podatkowego Zjednoczonego Królestwa należy przedstawić zarys szerszych ram opodatkowania dzielonych zysków spółek (dywidend) w Unii Europejskiej, tworzących prawne i ekonomiczne tło niniejszej sprawy. Przy opodatkowaniu wypłacanego zysku spółek mogą co do zasady pojawić się

dwa poziomy opodatkowania. Najpierw występuje poziom spółki w postaci podatku dochodowego od osób prawnych od zysku spółki. Nałożenie podatku dochodowego od osób prawnych na poziomie spółki występuje we wszystkich państwach członkowskich. Drugi poziom występuje na poziomie akcjonariusza i może przybrać postać opodatkowania dochodów z tytułu otrzymania dywidend (metoda stosowana w większości państw członkowskich) lub podatku dochodowego pobieranego u źródła dochodu, odliczanego przez spółkę przy podziale.⁵

5. Istnienie wyżej wymienionych dwóch możliwych poziomów opodatkowania może, po pierwsze, prowadzić do podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym (dwukrotnego opodatkowania tego samego dochodu po stronie dwóch różnych podatników), a po drugie, do podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym (dwukrotne opodatkowanie tego samego dochodu po stronie tego samego podatnika). Podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym ma miejsce na przykład wówczas, jeżeli te same zyski zostają najpierw opodatkowane po stronie spółki podatkiem dochodowym od osób prawnych, a następnie podatkiem dochodowym po stronie akcjonariusza. Podwójne opodatkowanie w wymiarze prawnym ma miejsce na przykład wówczas, jeżeli te same zyski przypadające akcjonariuszowi zostają najpierw opodatkowane podatkiem

5 — Zobacz jednak art. 5 ust. 1 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. U. 1990 L 225, str. 6) Zyski, które spółka zależna wypłaca na rzecz spółki dominującej są zwolnione z podatku dochodowego pobieranego u źródła dochodu, przynajmniej w przypadkach, kiedy ta ostatnia posiada minimum 25% kapitału spółki zależnej.

dochodowym pobieranym u źródła dochodu, a następnie podatkiem dochodowym pobieranymi przez różne państwa.

6. Niniejsza sprawa dotyczy zgodności z prawem wspólnotowym systemu ustanowionego przez Zjednoczone Królestwo mającego za swój zasadniczy cel i skutek zapewnienie akcjonariuszom zmniejszenia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym.

7. Przy podejmowaniu decyzji, czy i W jaki sposób należałoby osiągnąć wspomniany cel, do dyspozycji państw członkowskich pozostają zasadniczo cztery systemy, które można określić jako systemy „klasyczny”, „analityczny”, „zwolnień” i „odliczeń”. Państwa stosujące klasyczny system opodatkowania dywidend zdecydowały się nie zmniejszać podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym: zyski spółki podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, a podzielony zysk jest opodatkowywany po raz drugi po stronie akcjonariusza podatkiem dochodowym. Przeciwnie, systemy: analityczny, zwolnień i odliczeń mają na celu zniesienie lub częściowe zmniejszenie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym⁶. Państwa z systemami analitycznymi (istniejącymi w wielu odmianach) opodatkowują zyski spółki podatkiem dochodowym od osób prawnych, natomiast dywidendy opodatkowują jako odrębną kategorię dochodów. Państwa z systemami zwolnień zwalniają dochody z

dywidend od opodatkowania podatkiem dochodowym. Wreszcie przy systemach odliczeń podatek dochodowy od osób prawnych na poziomie spółki jest całkowicie lub częściowo odliczany od podatku dochodowego należnego z tytułu dywidend na poziomie akcjonariusza w taki sposób, że podatek dochodowy od osób prawnych pełni rolę przedpłaty (części) owego podatku dochodowego. Tym sposobem akcjonariusze uzyskują ulgę do odliczenia w odniesieniu do całości lub części podatku dochodowego od osób prawnych związanego z zyskiem, z którego zostały wypłacone dywidendy. Ulga ta może zostać odliczona od podatku dochodowego należnego z tytułu przedmiotowych dywidend.

8. W czasie mającym znaczenie dla niniejszej sprawy Zjednoczone Królestwo stosowało system odliczeń w odniesieniu do opodatkowania dywidend.

B — Właściwe przepisy Zjednoczonego Królestwa

9. Od 1965 r. (kiedy wprowadzono podatek dochodowy od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie) aż do 1973 r. Zjednoczone Królestwo stosowało klasyczny system opodatkowania dywidend, który — jak wspominałem — nie przewidywał zmniejszenia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym. W 1973 r. Zjednoczone

⁶ — Zasadniczym uzasadnieniem tego celu jest unikanie dyskryminacji finansowania spółek przez emisję akcji na tle finansowania poprzez zaciągnięcie długów.

Królestwo wprowadziło system odliczeń częściowych w odniesieniu do opodatkowania dywidend w celu usunięcia dyskryminacji dotyczącej wypłacanego zysku⁷. Zgodnie z opisem przedstawionym przez Trybunał w wyroku w sprawie *Metallgesellschaft* system ten w zasadzie funkcjonował w następujący sposób.

tax”) od zysków za dany okres rozliczeniowy, z zastrzeżeniem określonego limitu. Nieodliczona część ACT, zwana „nadwyżką” ACT, mogła zostać przeniesiona wstecz lub naprzód celem odliczenia od ogólnego podatku od osób prawnych za inne okresy rozliczeniowe¹⁰. Zamiennie spółka mogła przenieść ACT na swoje spółki zależne, które mogły odliczyć go od swych własnych zobowiązań podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Zapłata ACT powodowała powstanie w określonych okolicznościach ulgi podatkowej dla spółek i akcjonariuszy będących osobami fizycznymi, na rzecz których dokonano wypłat.

1. ACT: obowiązek podatkowy i możliwość odliczenia

10. Spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie dokonujące niektórych określonych wypłat, w tym wypłaty dywidend na rzecz swych akcjonariuszy, były zobowiązane do zapłacenia ACT obliczonego na podstawie kwoty lub wartości dokonanej wypłaty⁸. Sumę kwot wypłaty i ACT nazwano „płatnością zwolnioną od podatku”⁹.

11. Spółka mogła odliczyć zapłacony ACT od kwoty jej zobowiązania podatkowego z tytułu ogólnego podatku dochodowego od osób prawnych („mainstream corporation

2. Ulgi podatkowe: akcjonariusze będący osobami prawnymi

12. W przypadku akcjonariusza będącego osobą prawną z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, otrzymującego dywidendę od spółki zależnej, choć co do zasady taka spółka podlegała podatkowi dochodowemu od osób prawnych, podatek ten nie był pobierany od wypłat otrzymanych od innej spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie¹¹. Ponadto spółka ta była uprawniona do ulgi podatkowej odpowiadającej ACT zapłaconemu przez spółkę zależną¹². Dywidenda i ulga podatkowa stanowiły łącznie tak zwany dochód z inwestycji zwolniony od

7 — Zobacz „Reform of Corporation Tax”, dokument urzędowy przedstawiony Parlamentowi Zjednoczonego Królestwa w trakcie przechodzenia na system odliczeń częściowych pkt 1 i 5 (Cmnd. 4955).

8 — Artykuł 14 ust. 1 Income and Corporation Taxes Act 1988 (zwany dalej „TA”), w obowiązującym wówczas brzmieniu.

9 — Artykuł 238 ust. 1 TA.

10 — Artykuł 239 TA.

11 — Artykuł 208 TA.

12 — Artykuł 231 ust. 1 TA.

podatku¹³. Spółka z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie była zobowiązana do zapłaty ACT tylko w odniesieniu do nadwyżki płatności zwolnionej od podatku przekraczającej dochód z inwestycji zwolniony od podatku. Oznaczało to, że ACT był płacony tylko raz w odniesieniu do dywidend przekazywanych przez członków grup spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Grupy te mogły również skorzystać z możliwości zawierania szczególnych porozumień, na mocy których mogły uniknąć obowiązku zapłacenia ACT przy określonych wypłatach wewnątrzgrupowych za łączną zgodą dwóch spółek¹⁴. Porozumienia te były przedmiotem wyroku Trybunału w sprawie Metallgesellschaft¹⁵.

13. Akcjonariusze będący osobami prawnymi niemającymi siedziby w Zjednoczonym Królestwie nie podlegali podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, lecz co do zasady podlegali w Zjednoczonym Królestwie podatkowi od dochodów mających źródło w Zjednoczonym Królestwie¹⁶. Jednakże spółka niemająca siedziby w Zjednoczonym Królestwie otrzymująca dywidendę od spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, w odniesieniu do której nie była uprawniona do ulgi podatkowej, nie była w istocie zobowiązana do zapłaty w Zjednoczonym Królestwie jakiegokolwiek podatku dochodowego od wypłaconej kwoty¹⁷. Skoro według ustawo-

dawstwa Zjednoczonego Królestwa spółka niebędąca rezydentem nie była uprawniona do ulgi podatkowej¹⁸ (w braku UOUPO zawierającej inne postanowienia), oznaczało to, że spółka ta nie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

3. Ulgi podatkowe: akcjonariusze będący osobami fizycznymi

14. Jeśli chodzi o akcjonariuszy będących osobami fizycznymi, to ci, którzy byli rezydentami Zjednoczonego Królestwa oraz niektóre podmioty, np. fundusze emerytalne, po otrzymaniu dywidendy od spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie byli uprawnieni do ulgi podatkowej stanowiącej równowartość takiej części kwoty lub wartości wypłaty, która odpowiadała stawce ACT¹⁹. Ta ulga podatkowa mogła zostać odliczona od kwoty ich zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od dywidendy albo mogła zostać im wpłacona w gotówce, w przypadku gdy ulga przewyższała kwotę ich zobowiązania²⁰. Akcjonariusze będący osobami fizycznymi niebędący rezydentami Zjednoczonego Królestwa faktycznie nie byli zobowiązani do zapłacenia podatku dochodowego w Zjednoczonym Królestwie²¹.

13 — Artykuł 238 ust. 1 TA.

14 — Artykuł 247 TA.

15 — Zobacz przypis 3.

16 — Artykuł 20 TA.

17 — Na podstawie art. 233 ust. 1 TA spółka niemająca siedziby w Zjednoczonym Królestwie, otrzymująca dywidendę od spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie w zakresie, w jakim nie była uprawniona do ulgi podatkowej, nie podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Zjednoczonym Królestwie według niższej stawki w związku z wypłatą, która była jedną stawką, według której nakładano podatek. Na podstawie art. 231 ust. 1 TA spółka niemająca siedziby w Zjednoczonym Królestwie nie była uprawniona do ulgi podatkowej, co oznaczało, że nie podlegała ona opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Zjednoczonym Królestwie według niższej stawki (jedynnej stawki, według której nakładano podatek), chyba że była uprawniona do ulgi podatkowej na podstawie UOUPO.

18 — Artykuł 231 ust. 1 TA.

19 — Artykuł 231 ust. 1 TA.

20 — Artykuł 231(1)(3) TA.

21 — Akcjonariusze będący osobami fizycznymi, niemający miejsca zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie nie byli uprawnieni do ulg podatkowych, chyba że inaczej przewidywała UOUPO zawarta z zainteresowanym państwem. Jednakże osoba niemająca miejsca zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie, niebędąca uprawniona do ulgi podatkowej, była traktowana, jakby zapłaciła podatek dochodowy w Zjednoczonym Królestwie według „niższej stawki” przy podziale zysków (art. 233 ust. 1 TA). Miało to taki skutek, że o ile dana osoba nie była uprawniona do ulgi podatkowej na podstawie UOUPO, nie była wymagana zapłata netto podatku dochodowego w Zjednoczonym Królestwie.

4. Sytuacja wynikająca z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

15. Niektóre UOUPO zawarte pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a innymi państwami przyznawały w czasie mającym znaczenie dla sprawy uprawnienie do ulgi podatkowej dla niebędących rezydentami osób fizycznych i spółek. Warunki przyznania tego uprawnienia różniły się w poszczególnych UOUPO.

16. Przykładem może tu być UOUPO zawarta pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a Niderlandami, która przyznawała uprawnienie do częściowej ulgi podatkowej akcjonariuszowi będącemu osobą prawną z siedzibą w Niderlandach, otrzymującemu dywidendy od spółki zależnej mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, jeżeli ów akcjonariusz sam bądź wspólnie z co najmniej jedną z powiązanych spółek sprawował bezpośrednią lub pośrednią kontrolę nad co najmniej 10% głosów w spółce z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie²². W takim przypadku dywidenda podlegała ograniczonej stawce podatku dochodowego w Zjednoczonym Królestwie. Inwestorzy będący osobami fizycznymi lub inwestorzy „portfelowi” będącymi rezydentami Niderlandów, którzy w omawianej UOUPO zostali określani jako posiadający bezpośredni lub pośredni udział wynoszący poniżej 10%, byli uprawnieni do pełnej ulgi podatkowej w odniesieniu do dywidendy mającej źródło w Zjednoczonym

Królestwie²³. Inwestorzy ci podlegali również podatkowi dochodowemu w Zjednoczonym Królestwie, lecz według ograniczonej stawki przewidzianej w umowie.

17. Dla odmiany na przykład UOUPO zawarta pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a Francją przyznawała uprawnienie do ulgi podatkowej tylko wówczas, jeżeli odbiorca dywidendy posiadał mniej niż 10% głosów we właściwej spółce zależnej. Inne UOUPO, np. zawarta pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a Niemcami, w ogóle nie przyznawały prawa do ulgi podatkowej.

18. Ponadto niektóre UOUPO, jak np. zawarta pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a Niderlandami²⁴, zawierały tak zwaną klauzulę ograniczenia korzyści, odbierającą uprawnienie do ulgi podatkowej (które w innym wypadku by przysługiwało), jeżeli akcjonariusz niemający siedziby w Zjednoczonym Królestwie sam był własnością spółki mającej siedzibę w państwie, z którym Zjednoczone Królestwo zawarło UOUPO, na mocy której ulga podatkowa nie była przyznawana spółkom otrzymującym dywidendy mające źródło w Zjednoczonym Królestwie. I tak np. art. 10 ust. 3 lit. d) pkt i) UOUPO zawartej pomiędzy Zjednoczonym Króle-

22 — Artykuł 10 ust. 3 lit. c) umowy międzynarodowej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a Niderlandami.

23 — Artykuł 10 ust. 3 lit. b) umowy międzynarodowej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a Niderlandami.

24 — Artykuł 10 ust. 3 lit. d) umowy międzynarodowej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a Niderlandami.

stwem a Niderlandami w brzmieniu mającym znaczenie dla niniejszej sprawy przewidywał, że:

“żadna ulga podatkowa nie będzie należna, jeżeli podmiot, któremu przysługują dywidendy, jest spółką inną niż spółka, której akcje są notowane na giełdzie w Niderlandach [...], chyba że spółka ta wykaże, iż nie jest kontrolowana przez osobę która, nie byłaby uprawniona do ulgi podatkowej, gdyby przysługiwały jej dywidendy, ani przez dwie lub więcej osób powiązanych, z których chociaż jedna nie byłaby uprawniona do ulgi podatkowej, gdyby przysługiwały jej dywidendy”.

5. Zmiany w 1999 r.

19. System ACT został zniesiony w stosunku do wypłat dokonanych w dniu 6 kwietnia 1999 r. lub później, co oznacza, że spółki nie musiały już płacić ani rozliczać ACT od odpowiednich wypłat²⁵.

25 — Dla spółek z zaległymi przeniesionymi na przyszłe okresy nadwyżkami ACT wprowadzono tak zwany system cienia ACT, umożliwiający spółkom dostęp do nadwyżek ACT.

C — Właściwe wspólnotowe prawo pochodne

20. Zasadniczym wspólnotowym aktem pochodnym mającym znaczenie dla niniejszej sprawy jest dyrektywa 90/435, która przewiduje ramy zasad podatkowych regulujących relacje pomiędzy spółkami dominującymi a spółkami zależnymi różnych państw członkowskich w celu ułatwienia konsolidacji spółek²⁶. Artykuł 5 tej dyrektywy przewiduje, że zyski, które spółka zależna wypłaca na rzecz spółki dominującej, są zwolnione z podatku dochodowego pobieranego u źródła dochodu w przypadkach, kiedy spółka dominująca posiada minimum 25% kapitału spółki zależnej. Jednakże art. 7 stanowi, iż

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

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

26 — Zobacz powyżej przypis 5.

III — Stan faktyczny oraz przedłożone pytania

21. Pozew zbiorowy w sprawie ACT dotyczy roszczeń odszkodowawczych lub roszczeń o zwrot wniesionych do High Court of Justice of England and Wales po wyroku Trybunału w sprawie Metallgesellschaft, w którym Trybunał stwierdził, że niezgodne z art. 43 WE jest, aby ustawodawstwo podatkowe państwa członkowskiego (w tym przypadku Zjednoczonego Królestwa) przyznawało spółce zależnej mającej siedzibę w tymże państwie członkowskim możliwości dokonania wypłaty dywidendy bez konieczności zapłacenia ACT w sytuacji, gdy spółka dominująca ma również siedzibę w tymże państwie członkowskim (group income election — wybór rozliczenia dochodu grupy), lecz nie przyznaje jej, gdy spółka dominująca ma siedzibę w innym państwie członkowskim.

22. Pozew zbiorowy w sprawie ACT obejmuje cztery odrębne klasy skarg, określone w postanowieniu o rozpoznaniu zbiorowym („Group Litigation Order”), w którym wskazano zagadnienia do rozstrzygnięcia, wspólne dla wszystkich skarg. Niniejsza sprawa dotyczy klasy IV pozwu zbiorowego w sprawie ACT, w którym w chwili złożenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym stronami były skarżące z 28 grup spółek. Pod nadzorem High Court of Justice strony wybrały pięć „spraw pilotażowych” do rozpatrzenia w tej klasie pozwu zbiorowego, z spośród których cztery mają znaczenie dla niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Te sprawy pilotażowe dotyczą: 1) dywidend wypłaconych pomiędzy styczniem 1974 r. a

majem 1989 r. przez Pirelli UK PLC, spółkę z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, na rzecz Pirelli & C SpA, spółki z siedzibą we Włoszech; przez cały powyższy okres Pirelli SpA była właścicielem co najmniej 10% wyemitowanych akcji zwykłych Pirelli UK plc; 2) dywidend wypłaconych pomiędzy wrześniem 1979 r. a grudniem 1998 r. przez mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie Essilor Limited na rzecz Essilor International SA, z siedzibą we Francji; Essilor Limited była spółką zależną Essilor International SA i stanowiła jej całkowitą własność w czasie mającym znaczenie dla sprawy; 3) dywidend wypłaconych pomiędzy 1993 r. a 1994 r. przez BMW (GB) Limited, spółkę z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, na rzecz BMW Holding BV z siedzibą w Niderlandach; BMW (GB) Limited była spółką zależną BMW Holding BV i stanowiła jej całkowitą własność w czasie mającym znaczenie dla sprawy; BMW Holding BV z kolei była spółką zależną niemieckiej spółki BMW AG i stanowiła jej całkowitą własność; BMW Holding BV nie posiadała akcji notowanych na niderlandzkiej giełdzie w czasie mającym znaczenie dla sprawy; oraz 4) dywidend wypłaconych pomiędzy 1995 r. a 1998 r. przez mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie Sony United Kingdom Limited na rzecz Sony Europe Holdings BV, z siedzibą w Niderlandach, dla której Sony United Kingdom Limited była spółką zależną stanowiącą jej całkowitą własność; właścicielem Sony Europe Holdings BV była spółka z siedzibą w Japonii.

23. Po rozprawie w dniu 9 czerwca 2004 r., za zgodą skarżących i Inland Revenue, High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) postanowił zawiesić postępowanie i na podstawie art. 234 WE i

zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami:

„1. Czy naruszone są artykuły 43 WE lub 56 WE (w związku z artykułami 57 WE i 58 WE) (lub przepisy uprzednio obowiązujące w tym zakresie):

a) Jeżeli państwo członkowskie A (np. Zjednoczone Królestwo):

i) ustanowiło i utrzymywało w mocy przepisy, które przyznają prawo do pełnej ulgi podatkowej w związku z dywidendami wypłacanymi przez spółki z siedzibą w państwie członkowskim A (zwane dalej »dywidendami«) na rzecz udziałowców będących osobami fizycznymi będącymi rezydentami państwa członkowskiego A;

ii) stosuje postanowienie międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z niektórymi innymi państwami członkowskimi i z państwami trzecimi przyznające prawo do pełnej ulgi podatkowej (obniżające podatek, jak to przewidują te umowy) w związku z dywidendami wypłacanymi udziałowcom będącym osobami fizycznymi mającymi miejsce zamieszkania w tych innych państwach członkowskich i państwach trzecich; jed-

nakże nie przyznaje prawa do ulgi podatkowej (pełnej lub częściowej) w zakresie dywidend wypłacanych przez spółkę zależną z siedzibą w państwie członkowskim A (np. w Zjednoczonym Królestwie) na rzecz spółki dominującej z siedzibą w państwie członkowskim B (np. w Republice Federalnej Niemiec) ani na podstawie przepisów krajowych, ani na podstawie postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy tymi dwoma państwami?

b) Jeżeli państwo członkowskie A (np. Zjednoczone Królestwo) stosuje postanowienie przewidziane we właściwej umowie międzynarodowej o unikaniu podwójnego opodatkowania przyznające spółce dominującej z siedzibą w państwie członkowskim C (np. w Niderlandach) prawo do częściowej ulgi podatkowej związanej z dywidendami, nie przyznając jednakże takiego prawa spółce dominującej z siedzibą w państwie członkowskim B (np. w Republice Federalnej Niemiec), w przypadku gdy w umowie międzynarodowej o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy państwem członkowskim A a państwem członkowskim B brak jest postanowień co do tego rodzaju częściowej ulgi podatkowej?

c) Jeżeli państwo członkowskie A (np. Zjednoczone Królestwo) nie przyznaje spółce z siedzibą w państwie członkowskim C (np. w Niderlandach), kontrolowanej przez spółkę z

siedzibą w państwie członkowskim B (np. w Niemczech), prawa do częściowej ulgi podatkowej związanej z dywidendami, gdy stosuje ono postanowienia umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania, które przyznają takie prawo:

członkowskim C nie jest kontrolowana przez spółkę z siedzibą w państwie członkowskim B, lecz przez spółkę z siedzibą w państwie trzecim?

- i) spółkom z siedzibą w państwie członkowskim C kontrolowanym przez spółki z siedzibą w państwie członkowskim C,
 - ii) spółkom z siedzibą w państwie członkowskim C kontrolowanym przez rezydentów państwa członkowskiego D (np. Włoch), jeżeli w umowie międzynarodowej o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy państwem członkowskim A a państwem członkowskim D zamieszczone jest postanowienie o przyznaniu częściowej ulgi podatkowej w związku z dywidendami;
 - iii) spółkom z siedzibą w państwie członkowskim D, niezależnie od tego, przez kogo są kontrolowane?
 - d) Czy dla odpowiedzi na pytanie pierwsze lit. c) ma znaczenie, że spółka z siedzibą w państwie
2. Jeżeli na pytanie pierwsze lit. a)–c) lub na jego część zostanie udzielona odpowiedź twierdząca: jakie zasady określa prawo wspólnotowe w zakresie roszczeń i środków zaskarżenia w okolicznościach wskazanych w tych pytaniach? W szczególności:
 - a) Czy państwo członkowskie A zobowiązane jest do zapłaty:
 - i) pełnej ulgi podatkowej lub odpowiadającej jej kwoty; lub
 - ii) częściowej ulgi podatkowej lub odpowiadającej jej kwoty; lub
 - iii) pełnej lub częściowej ulgi podatkowej lub odpowiadającej jej kwoty:

— netto dodatkowego podatku dochodowego należnego lub

który byłby należny, gdyby dywidenda wypłacona zainteresowanemu wiązała się z prawem do ulgi podatkowej;

ii) roszczeniem o wyrównanie strat lub o odszkodowanie, wobec czego konieczne jest spełnienie przesłanek określonych w wyroku w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 *Brasserie du Pêcheur* i *Factortame*; lub

— netto tego podatku obliczonego na innej podstawie?

iii) roszczeniem o zapłatę kwoty odpowiadającej wysokości korzyści, której bezzasadnie nie przyznano, a jeśli tak:

b) Na czym rzecz powinna być dokonana zapłata:

i) na rzecz właściwej spółki dominującej z państwa członkowskiego B lub z państwa członkowskiego C; lub

— czy roszczenie to wynika z praw przyznanych na mocy art. 43 WE lub 56 WE lub jest z nimi związane; lub

ii) na rzecz właściwej spółki zależnej z państwa członkowskiego A?

— czy konieczne jest spełnienie przesłanek określonych w wyroku w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 *Brasserie du Pêcheur* i *Factor-tame*; lub

c) Czy roszczenie o taką zapłatę jest:

— konieczne jest spełnienie innych przesłanek?

i) roszczeniem o zwrot nienależnie pobranych kwot, wobec czego zwrot ten wynika z prawa przyznanego na mocy art. 43 WE lub 56 WE lub jest z nim związany; lub

d) Czy dla odpowiedzi na pytanie drugie lit. c) ma znaczenie to, czy zgodnie z prawem krajowym pań-

stwa [członkowskiego] A roszczenia te są dochodzone jako roszczenia o zwrot, czy też są lub powinny być dochodzone jako roszczenia o odszkodowanie?

- e) Czy w celu uzyskania zwrotu spółka, która dochodzi roszczenia, powinna wykazać, że ona sama lub spółka względem niej dominująca wnioskowałaby o możliwość skorzystania z ulgi podatkowej (pełnej lub częściowej), gdyby wiedziała, że zgodnie z prawem wspólnotowym była do tego uprawniona?
- f) Czy dla odpowiedzi na pytanie drugie lit. a) ma znaczenie, że zgodnie z wyrokiem w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Hoechst i Metallgesellschaft właściwa spółka zależna z siedzibą w państwie członkowskim A mogła uzyskać zwrot lub mogło jej co do zasady przysługiwać prawo do zwrotu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych lub do zwrotu z tytułu tego podatku w związku z dywidendą wypłaconą odpowiedniej spółce dominującej w państwie członkowskim B lub państwie członkowskim C?

wyczerpane zostały znamiona naruszenia prawa w rozumieniu wyroku w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 Brasserie du Pêcheur i Factortame, a zwłaszcza, czy mając na uwadze obecny stan orzecznictwa w zakresie wykładni właściwych przepisów prawa wspólnotowego, naruszenie to mogło być usprawiedliwione?”.

24. Zgodnie z art. 103 ust. 4 regulaminu pisemne uwagi zostały złożone przez Test Claimants, rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Inland Revenue, Irlandię i Komisję, jak również przez rządy: fiński, niemiecki, niderlandzki i włoski. W dniu 22 listopada 2005 r. odbyła się rozprawa, na której uwagi przedstawiły Test Claimants, rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Inland Revenue, Komisja, Irlandia oraz rządy: niemiecki, francuski i niderlandzki.

IV — Analiza

A — W przedmiocie pytania 1 lit. a)

- g) Jakie ewentualne wskazówki Trybunał Sprawiedliwości uważa za stosowne udzielić w niniejszych sprawach oraz w przedmiocie okoliczności, które sąd krajowy winien wziąć pod uwagę przy ocenie, czy

25. Zwracając się z pytaniem 1 lit. a), sąd krajowy w istocie pragnie ustalić, czy jeżeli

państwo (np. Zjednoczone Królestwo) przyznaje pełną ulgę podatkową w zakresie dywidend wypłacanych przez spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie na rzecz akcjonariuszy będących osobami fizycznymi mającymi miejsce zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie oraz — jeżeli tak przewiduje UOUP i z zastrzeżeniem przewidzianego w niej podatku — w państwach trzecich i innych państwach członkowskich, to art. 43 WE lub art. 56 WE nakłada na Zjednoczone Królestwo obowiązek objęcia zakresem pełnej lub częściowej ulgi podatkowej dywidend wypłacanych za granicę przez spółkę zależną z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie na rzecz spółki dominującej niemającej siedziby w Zjednoczonym Królestwie.

1. Zastosowanie art. 43 WE lub art. 56 WE

26. Zważywszy, że sąd krajowy w swoim pierwszym pytaniu powołał zarówno art. 43 WE, jak i art. 56 WE, pierwszym zagadnieniem, jakie należałoby rozstrzygnąć, jest, który z tych artykułów ma zastosowanie w niniejszej sprawie. Co do zasady ma to znaczenie z dwóch powodów. Po pierwsze, o ile art. 43 WE dotyczy wyłącznie ograniczeń w wykonywaniu swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej w obrębie państw członkowskich, to art. 56 WE zakazuje również ograniczeń w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi. Po drugie, zakres czasowy art. 56 WE jest inny niż art. 43 WE: w szczególności art. 56 WE

wszedł w życie i zaczął bezpośrednio obowiązywać w dniu 1 stycznia 1994 r. oraz podlega on zasadzie „standstill” (art. 57 WE) w odniesieniu do państw trzecich (choć zasada swobody przepływu kapitału została wcześniej ustanowiona dyrektywą Rady nr 88/361)²⁷.

27. Moim zdaniem ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa będące przedmiotem sporu może co do zasady wchodzić zarówno w zakres zastosowania art. 43 WE, jak i art. 56 WE, w zależności od rodzaju udziału posiadanego przez konkretnego skarżącego we właściwej spółce z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie. Trybunał konsekwentnie stał na stanowisku, że spółka założona w jednym państwie członkowskim posiadająca udział w kapitale spółki założonej w innym państwie członkowskim, który daje jej „niewątpliwą wpływ na decyzje spółki” oraz umożliwia jej „określanie jej działalności” korzysta swojego przysługującego jej prawa podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej²⁸. Wobec powyższego w przypadku spółek niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie, których udziały w spółkach z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie spełniają to kryterium, należałoby dokonać oceny zgodności ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa z art. 43 WE.

28. Choć zastosowanie tego kryterium należy do sądów krajowych po dokonaniu

27 — Dyrektywa Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (Dz.U. 1998 L 178, str. 5).

28 — Wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 22. Choć sprawa ta dotyczyła udziału obywatela, a nie spółki państwa członkowskiego, zasada ma jednakowe zastosowanie wobec spółek założonych w tym państwie członkowskim. Zobacz również art. 58 ust. 2 WE, który przewiduje, że zastosowanie swobody przepływu kapitału „nie przesądza o możliwości stosowania ograniczeń w dziedzinie prawa przedsiębiorczości zgodnych z niniejszym traktatem”.

analizy okoliczności dotyczących skarżące spółki, to z postanowienia odsyłającego ewidentnie wynika, że niektóre sprawy pilotażowe należą do tej kategorii²⁹. Należy wspomnieć, że choć korzystanie ze swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej przez takie spółki w nieunikniony sposób będzie wiązało się z przepływem kapitału do Zjednoczonego Królestwa w zakresie niezbędnym dla założenia spółki zależnej, to jest to moim zdaniem wyłącznie pośrednią konsekwencją korzystania z tej swobody. W tym zakresie odsyłam do uwagi rzecznika generalnego S. Albera w sprawie Basra, zgodnie z którą, „jeżeli prawo podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej jest ograniczane w bezpośredni sposób, tak że wynika przeszkoda prowadzi pośrednio do zmniejszenia przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi, to mają wówczas zastosowanie wyłącznie przepisy o prawie podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej”³⁰. Wobec powyższego art. 43 WE ma pierwszeństwo zastosowania do przedmiotowych spółek.

29. W przypadku spółek niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie posiadających udział w spółce z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, który nie daje im „niewątpliwego wpływu” na działalność spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie ani nie umożliwia im określania działalności tejże spółki, należałoby dokonać oceny zgodności ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa z art. 56 WE. W tej kwestii podkreślam, że

ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa będące przedmiotem sporu jasno dotyczy tego, co można określić jako „przepływ kapitału”. Choć traktat nie zawiera żadnej definicji tego pojęcia, to jednak Trybunał stoi na stanowisku, iż o ile otrzymanie dywidend samo w sobie nie może stanowić przepływu kapitału, to jednak zakłada ono uczestnictwo w nowych lub istniejących przedsięwzięciach, które stanowią przepływ kapitału³¹.

30. W związku z powyższym z uwagi na charakter niniejszej sprawy jako powództwa zbiorowego, w sytuacji gdy konkretne okoliczności i charakter posiadanych udziałów każdej ze skarżących nie zostały przedstawione Trybunałowi, co do zasady zachodzi konieczność rozpatrzenia zgodności ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa będącego przedmiotem sporu zarówno z art. 43 WE, jak i art. 56 WE. Tym niemniej zastosowanie każdego z tych artykułów w niniejszej sprawie prowadzi do takiego samego rezultatu oraz rodzi podobne zagadnienia. Wobec powyższego choć poniżej wyraźnie rozpatrzę jedynie zastosowanie art. 43 WE, to takie samo rozumowanie odnosi się do stosowania art. 56 WE.

2. Zgodność z art. 43 WE

31. Jak już wcześniej zauważyłem, sprawa ta nasuwa nowe pytanie, czy na podstawie wyżej opisanych ram ustawodawstwa krajowego art. 43 WE zobowiązuje Zjednoczone

29 — W szczególności sprawy pilotażowe 1)–4). Nie jest jasne na podstawie samego postanowienia odsyłającego, czy jedna ze spraw pilotażowych — Pirelli — spełnia to kryterium.

30 — Cytowane powyżej w przypisie 28, pkt 26. Zobacz również moja opinia w połączonych sprawach C-515/99, od C-519/99 do C-524/99 oraz od C-526/99 do C-540/99 Reisch, Rec. str. I-2157, pkt 59.

31 — Wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071. Zobacz również wyrok w sprawie Manninen, wymieniony powyżej w przypisie 2, w którym zagadnienie to nie zostało w sposób wyraźny omówione.

Królestwo do przyznania ulg podatkowych dotyczących dywidend wypłacanych za granicę. Moim zdaniem na pytanie to należy udzielić odpowiedzi przeczącej. Jasne i wyczerpujące wyjaśnienie tego stanu rzeczy wymaga powrócenia do zasad będących podstawą stosowania przepisów o swobodzie przepływu w zakresie opodatkowania bezpośredniego.

a) Stosowanie art. 43 WE do zasad opodatkowania bezpośredniego:

Wprowadzenie

32. Punktem wyjścia analizy zakresu zastosowania art. 43 WE w niniejszej sprawie jest przypomnienie, że co do zasady opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich. Jak doskonale wiadomo, harmonizacja w tej dziedzinie jest możliwa wyłącznie w drodze aktów prawnych opartych na podstawie art. 94 WE, który wymaga jednomyślności Rady³², a obecnie niewiele jest prawodawstwa wspólnotowego w tej dziedzinie³³,

32 — Artykuł 95 ust. 2 WE przewiduje, że artykuł 95 WE nie ma zastosowania wobec przepisów podatkowych. Wspomniany artykuł przewiduje zbliżenie ustawodawstw zgodnie z procedurą współdecyzji określoną w artykule 251 WE, w trakcie której ma miejsce głosowanie większością kwalifikowaną.

33 — Istniejące prawodawstwo nie tworzy ani nie usiłuje stwarzać żadnego pozytywnego wspólnotowego systemu podatkowego, lecz ogranicza się do zakreślonych odrębnych sfer o szczególnym znaczeniu dla sytuacji transgranicznych. Pozostaje to oczywiście w silnym kontraście wobec pośredniego opodatkowania pośredniego, w odniesieniu do którego Wspólnota stworzyła wspólny system podatkowy oparty na „stałym nakazie harmonizacji” z art. 93 WE.

33. Pomimo tego zgodnie z klasyczną formułą Trybunału, „choć bezpośrednie opodatkowanie należy do ich kompetencji, to państwa członkowskie muszą korzystać z tej kompetencji w sposób zgodny z prawem wspólnotowym”³⁴. Dotyczy to ewidentnie również obowiązku przestrzegania art. 43 WE, który zakazuje ograniczania tworzenia agencji, oddziałów lub filii przez obywateli danego państwa członkowskiego ustanowionych na terytorium innego państwa członkowskiego. Zgodnie z art. 43 akapit drugi WE swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej obejmuje prawo zakładania i zarządzania przedsiębiorstwami w państwie członkowskim na warunkach określonych przez to państwo dla własnych obywateli. Stosownie do art. 48 WE swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej obejmuje prawo spółek lub firm założonych zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mających swoją statutową siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Wspólnoty do prowadzenia swojej działalności w zainteresowanym państwie członkowskim poprzez filię, oddział lub agencję³⁵.

34. Trybunał konsekwentnie stoi na stanowisku, że zakaz ten oznacza, iż krajowe przepisy w sferze podatkowej, które ograniczają lub tworzą przeszkody w korzystaniu ze swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, naruszają art. 43 WE, chyba że ograniczenie takie służy realizacji uzasadnionego celu zgodnego z traktatem

34 — Zobacz np. wyrok w sprawie Marks & Spencer, wymieniony powyżej w przypisie 4, pkt 29 oraz przytoczone w nim sprawy.

35 — Zobacz wyrok w sprawie Marks & Spencer, wymieniony powyżej w przypisie 4, pkt 30 oraz wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 34.

oraz jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Ponadto zastosowanie ograniczenia musi być odpowiednie dla realizacji tegoż celu i nie może wykraczać ponad to, co niezbędne dla jego osiągnięcia³⁶.

35. Trybunał również często posługuje się słownictwem dotyczącym dyskryminacji w kontekście art. 43 WE stosowanego do przepisów z dziedziny opodatkowania bezpośredniego. Konsekwentnie stoi on na stanowisku, że art. 43 WE zakazuje dyskryminacji zarówno bezpośredniej (tzn. środków jawnie różnicujących na podstawie obywatelstwa), jak i pośredniej lub „ukrytej” dyskryminacji (tzn. środków mających równe zastosowanie według litery prawa, lecz prowadzących faktycznie do dyskryminacyjnych skutków)³⁷. W tym zakresie zdefiniował on pojęcie dyskryminacji jako „stosowanie różnych zasad w porównywalnych sytuacjach lub [...] stosowanie tej samej zasady w różnych sytuacjach”³⁸.

36. Po przeprowadzeniu dogłębnej analizy moim zdaniem nie ma praktycznie żadnej różnicy pomiędzy tymi dwoma wyrażeniami, to znaczy „ograniczeniem” a „dyskryminacją”

w sferze opodatkowania bezpośredniego. Natomiast istotnym jest poczynienie rozróżnienia pomiędzy dwoma znaczeniami wyrażenia „ograniczenie”, gdy mamy do czynienia z zasadami opodatkowania bezpośredniego.

37. Pierwsze znaczenie dotyczy ograniczeń wynikających w nieunikniony sposób ze współistnienia krajowych systemów podatkowych. Biorąc pod uwagę kompetencje państw członkowskich w tej dziedzinie w obecnym stanie prawa wspólnotowego, podatki bezpośrednie wewnątrz Unii Europejskiej podlegają współistniejącym odrębnym i zróżnicowanym krajowym systemom podatkowym. Z tego zestawienia systemów podatkowych w sposób bezpośredni i nieunikniony wynikają określone niedogodności dla spółek prowadzących działalność transgraniczną, w szczególności wskutek: 1) istnienia zbiegających się obciążeń dla spółek prowadzących działalność transgraniczną, związanych z przestrzeganiem przepisów administracyjnych; 2) istnienia różnic pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi; oraz 3) konieczności rozdziału kompetencji podatkowych, co oznacza rozdzielenie podstawy opodatkowania. Omówię te aspekty w bardziej szczegółowy sposób poniżej.

38. Prawdą jest, że konsekwencje te mogą w sensie ogólnym „ograniczać” działalność transgraniczną. Jednakże użycie wyrażenia „ograniczenie” — choć stosowane w orzecznictwie Trybunału — w tym kontekście jest mylące. W rzeczywistości istotą zagadnienia są zakłócenia działalności gospodarczej wynikające z konieczności współistnienia różnych systemów prawnych. W niektórych przypadkach zakłócenia te powodują niedogodności dla podmiotów gospodarczych, zaś

36 — Zobacz np. wyrok w sprawie Marks & Spencer, wymieniony powyżej w przypisie 4, pkt 35, wyrok w sprawie Baars, wymieniony powyżej w przypisie 28, wyrok w sprawie Saint Gobain ZN, wymieniony powyżej w przypisie 35, wyrok z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura, Rec. str. I-2471 oraz wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695.

37 — Zobacz np. wyrok z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, oraz cytowane w nim sprawy.

38 — Zobacz wyrok w sprawie Royal Bank of Scotland, wymieniony powyżej w przypisie 37, pkt 26, oraz cytowane w nim sprawy.

w innych przypadkach korzyści. O ile w pierwszym przypadku mają one charakter „ograniczający”, to w drugim przypadku stymulują one działalność przedsiębiorstw transgranicznych. Choć z reguły Trybunał spotyka się z tym, co można określić jako „quasi-ograniczenia” wynikające z tych zakłóceń, nie należy zapominać o drugiej stronie medalu — to znaczy o powstawaniu konkretnych korzyści dla przedsiębiorczości transgranicznej. W tym drugim przypadku zainteresowany podatnik zazwyczaj nie powołuje się na prawo wspólnotowe.

40. Dla odmiany drugie znaczenie ograniczenia dotyczy tego, co można określić jako „rzeczywiste” ograniczenia: to znaczy dale idące niż ograniczenia wypływające w nieunikniony sposób ze współlistnienia krajowych systemów podatkowych, które wchodzą w zakres art. 43 WE. W rzeczy samej okoliczność — co wyjaśniam poniżej — że kryteria określające kompetencje podatkowe w zakresie opodatkowania bezpośredniego są oparte na kryterium siedziby lub źródła dochodu, oznacza, że w istocie wszystkie „rzeczywiście” ograniczające krajowe przepisy z dziedziny opodatkowania bezpośredniego będą również w praktyce kwalifikowane jako bezpośrednie lub pośrednie środki dyskryminacji³⁹.

41. Obecnie przystępuję do szczegółowego zbadania rozróżnienia pomiędzy środkami quasi-ograniczającymi a środkami dyskryminacyjnymi, poniżej odpowiednio pod lit. b) i c).

39. Przyczyny i charakter tychże quasi-ograniczeń oznaczają, że mogłyby one zostać wyeliminowane wyłącznie w drodze interwencji prawodawcy wspólnotowego poprzez wprowadzenie spójnego rozwiązania w skali Unii Europejskiej, to znaczy systemu podatkowego Unii Europejskiej. W braku rozwiązania w skali Unii Europejskiej takie quasi-ograniczenia należy uznać za znajdujące się poza zakresem art. 43 WE. Dodam, że interwencje sądowe są z natury swej kazuistyczne i fragmentaryczne. A zatem Trybunał musi wykazywać ostrożność przy rozstrzyganiu postawionych przed nim kwestii rodzących zagadnienia o charakterze systemowym. Do zajmowania się tego rodzaju kwestiami znacznie lepiej przygotowany jest prawodawca, zwłaszcza gdy rodzą one zagadnienia związane ze względami polityki podatkowej i gospodarczej.

b) Nieuniknione konsekwencje o charakterze ograniczeń wynikające ze współlistnienia krajowych systemów podatkowych (quasi-ograniczenia)

i) Zwiększone obciążenia związane z przestrzeganiem przepisów administracyjnych

42. Pierwszą konsekwencją zestawienia odrębnych krajowych systemów podatko-

39 — Zobacz dalej moja analiza sytuacji wyłonionych w orzecznictwie Trybunału, poniżej, pkt 42–54.

wych jest to, że z punktu widzenia czysto administracyjnego każdy system posiada własne organy podatkowe, procedury składania deklaracji podatkowych oraz kontrolę tychże deklaracji podatkowych (o ile zachodzi taka konieczność). A zatem podmioty gospodarcze prowadzące działalność transgraniczną już od samego początku zostaną poddane zwiększonemu obciążeniu związanemu z przestrzeganiem przepisów administracyjnych niż podmioty działające tylko w jednym państwie członkowskim⁴⁰.

ii) Występowanie rozbieżności

43. Drugą konsekwencją współistnienia odrębnych krajowych systemów podatkowych jest to, że pomiędzy nimi występować będą rozbieżności bądź różnice. To, że rozbieżności są nieuniknione, staje się oczywiste, jeżeli uwzględni się, iż krajowe systemy podatkowe są przystosowane do konkretnych okoliczności makroekonomicznych występujących w danym państwie członkowskim w określonym czasie. Przy obecnym stanie integracji gospodarek krajowych okoliczności te znacznie różnią się pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi. Przykładowo znacznie różni się w państwach członkowskich liczba istotnych czynników

produkcji (np. struktura i wielkość rynków pracy i rynku kapitałowego państw członkowskich). Państwa członkowskie z dużą siłą roboczą względem kapitału mogą zdecydować się na większe obciążenie podatkowe pracy niż na kapitału.

44. Podobnie wybór polityki gospodarczej może znacząco różnić się w poszczególnych państwach członkowskich. Decyzje te mogą zostać przykładowo odzwierciedlone w stawkach podatkowych: państwa członkowskie mogą zdecydować się na pobieranie względnie wyższego podatku w celu zapewnienia większej ilości i lepszych usług publicznych bądź dążą do redystrybucji większej części dochodu w niższych warstwach społeczeństwa. Każdy taki wybór jest decyzją polityczną, kluczową dla kompetencji państw członkowskich w zakresie podatków bezpośrednich. Z kolei decyzje te mogą być czynnikiem przyczyniającym się do powstania innych różnic pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi, takich jak podejście do ulg związanych z podwójnym opodatkowaniem w wymiarze ekonomicznym — na przykład państwa stosujące względnie niższe stawki opodatkowania mogą optować za klasycznym systemem ulg przy podwójnym opodatkowaniu, natomiast państwa stosujące wyższe stawki opodatkowania mogą preferować system odliczeń.

40 — Zobacz Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, „Ku rynkowi wewnętrznemu bez przeszkód podatkowych”, w którym wskazano na szereg przeszkód podatkowych dla transgranicznej działalności na rynku wewnętrznym, zakończonym konkluzją, iż „[w]iększość wspomnianych problemów wynika z faktu, że spółki w UE muszą przestrzegać [w tym czasie] 15 różnych zbiorów przepisów [...]”. Wielość przepisów podatkowych, umów międzynarodowych i praktyk pociąga za sobą znaczne koszty związane z przestrzeganiem ich oraz sama w sobie stanowi barierę dla transgranicznej działalności gospodarczej” [COM(2001) 583 wersja ostateczna, str. 11].

45. I tak o ile nie nastąpi większa integracja krajowych gospodarek w ramach UE, pozostaje logicznym, że struktura i przepisy systemów opodatkowania bezpośredniego

państw członkowskich, jak również stawki podatkowe będą się znacznie różniły.

46. Występowanie tych różnicowań wpływa w sposób nieunikniony na decyzje w zakresie inwestowania, zatrudnienia, a w przypadku spółek i osób pracujących na własny rachunek, na decyzje w zakresie przedsiębiorczości. Jest oczywistym, że różnice pomiędzy państwami członkowskimi w zakresie rzeczywistego poziomu opodatkowania działalności gospodarczej, obciążeń administracyjnych związanych z podatkami oraz w strukturze krajowych systemów podatkowych wywierają wpływ na lokalizację działalności gospodarczej. Jednakże, jak to ostatnio potwierdził Trybunał w wyroku w sprawie Schempp oraz jak to podkreśliłem w swojej opinii w tej sprawie, ewentualne zakłócenia wynikające ze zwykłych różnic pomiędzy systemami podatkowymi nie wchodzą w zakres przepisów traktatu o swobodzie przepływu. W tej sprawie, która dotyczyła roszczenia na podstawie przepisów traktatu o obywatelstwie, Trybunał przypomniał, że „Trybunał orzekł już, że traktat WE nie gwarantuje obywatelowi Unii, że przeniesienie jego działalności do państwa członkowskiego innego niż to, w którym dotąd zamieszkiwał, pozostaje bez skutków w zakresie opodatkowania. Biorąc pod uwagę rozbieżności w ustawodawstwach państw członkowskich w tym przedmiocie, przeniesienie takie może w danym przypadku być bardziej lub mniej korzystne dla obywatela pod względem opodatkowania pośredniego”⁴¹. Dokładnie ta sama zasada ma

zastosowanie wobec roszczeń na podstawie art. 43 WE. A zatem przeszkody dla swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej wynikające ze zróżnicowania systemów podatkowych dwóch lub więcej państw członkowskich znajdują się poza zakresem art. 43 WE. Można temu przeciwstawić przeszkody wynikające z dyskryminacji, która jest konsekwencją zasad tylko jednego systemu podatkowego⁴².

47. Należy wspomnieć, że choć ograniczenia wynikające z rozbieżności nie wchodzą w zakres przepisów traktatu o swobodnym przepływie, nie oznacza to jednak, że co do zasady pozostają one poza zakresem traktatu. Przeciwnie, kompetencje państw członkowskich w dziedzinie opodatkowania bezpośredniego podlegają, po pierwsze, środkom harmonizującym podejmowanym na podstawie art. 94 WE oraz, po drugie, środkom podejmowanym przez Komisję na podstawie art. 96 lub art. 97 WE w celu przeciwdziałania zakłóceniom warunków konkurencji⁴³.

42 — W tym miejscu można dokonać trafnej analogii z ubezpieczeniami społecznymi, dziedziną opierającą się w istocie na odrębnych, współistniejących systemach krajowych. O ile rozporządzenie Rady (EWG) nr 1408/71 z dnia 14 czerwca 1971 r. w sprawie stosowania systemów ubezpieczenia społecznego dla pracowników najemnych i ich rodzin przemieszczających się we Wspólnocie (Dz.U. 1971 L 149, str. 1) w pewnym stopniu łączy te systemy, nie oznacza to, że w obecnym stanie prawa wspólnotowego osoby mogą przemieszczać się pomiędzy państwami członkowskimi bez żadnych konsekwencji dla ich statusu w zakresie ubezpieczenia społecznego.

43 — W rzeczy samej samo w sobie istnienie rozbieżności może wywierać dodatni wpływ na gospodarkę państw członkowskich oraz może być korzystne dla rynku wewnętrznego. Poza pewnymi skrajnymi przypadkami — na przykład przypadkami „szkodliwej konkurencji podatkowej” — istnieje silny argument, że przejrzysta konkurencja regulacyjna pomiędzy systemami podatkowymi, tak jak w innych dziedzinach, stanowi zachętę dla państw członkowskich, aby stały się możliwe najbardziej efektywne w zakresie administracji i struktury swoich systemów podatkowych oraz w wykorzystaniu wpływów z podatków bezpośrednich.

41 — Wyrok z dnia 12 lipca 2005 r. w sprawie C-403/03 Schempp, Zb.Orz. str. I-6421, pkt 45. Zobacz również pkt 33 mojej opinii w ww. sprawie oraz wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-365/02 Lindfors, Zb.Orz. str. I-7183, pkt 34.

iii) Podział kompetencji podatkowych (rozdzielenie podstawy opodatkowania)

przez „państwo macierzyste” (opodatkowanie rezydentów) oraz przez „państwo źródła dochodu” (opodatkowanie osób nierezydentów)⁴⁴.

48. Trzecią konsekwencją o charakterze ograniczającym, wynikającą z faktu, że systemy opodatkowania bezpośredniego mają charakter krajowy, jest konieczność dokonania rozdziału kompetencji podatkowych w zakresie dochodów transgranicznych podmiotów gospodarczych (rozdzielenie podstawy opodatkowania). Tak jak w przypadku zróżnicowania, ograniczenia te należy odróżnić od dyskryminacji, ponieważ nie wynikają one z przepisów wyłącznie jednego systemu podatkowego, lecz ze współistnienia dwóch odrębnych systemów podatkowych (tzn., że za niedogodności podatkowe nie można obarczać winą tylko jednego systemu podatkowego). Jednakże inaczej niż w przypadku zróżnicowań ograniczenia te trwałyby nadal, nawet gdyby krajowe systemy podatkowe były dokładnie takie same pod względem konstrukcji i treści przepisów.

49. Charakter tego rodzaju ograniczenia można wyjaśnić w bardzo prosty sposób. Jest oczywiste, że współistnienie krajowych systemów podatkowych oznacza, że przy postępowaniu z transgranicznymi podmiotami gospodarczymi istnieje konieczność ustalenia sposobu interakcji tych systemów. Państwo musi w szczególności dokonać wyboru kryterium, wedle którego zadecyduje ono, która (część) dochodu podmiotu gospodarczego wchodzi w zakres jego kompetencji podatkowych. W obecnym stanie międzynarodowego prawa podatkowego jeden z najważniejszych sposobów rozdziału kompetencji podatkowych opiera się na rozróżnieniu pomiędzy opodatkowaniem

50. W przypadku opodatkowania przez państwo macierzyste państwo, którego rezydentem jest podatnik, co do zasady posiada kompetencję podatkową obejmującą wszystkie jego dochody (opodatkowanie „globalne”). Głównym uzasadnieniem tego rozwiązania jest to, że miejscem, w którym podatnik korzysta z większości świadczeń (np. usługi publiczne, ubezpieczenie społeczne, infrastruktura, itp.), jest państwo, którego jest rezydentem. Dla odmiany w przypadku opodatkowania przez państwo źródła dochodu państwo nierezydenta posiada kompetencję podatkową jedynie nad tą częścią jego dochodów, która została uzyskana na terytorium państwa źródła dochodu (opodatkowanie „terytorialne”). Głównym uzasadnieniem tego rozwiązania jest to, że państwo źródła dochodu stwarza „gospodarcze możliwości” uzyskania tego dochodu.

51. W konsekwencji takiego sposobu podziału kompetencji podatkowych podmiot gospodarczy uzyskujący dochody ze źródła za granicą może, w braku zasad pierwszeństwa pomiędzy zainteresowanymi państwami, zostać podwójnie opodatkowany w wymiarze prawnym. Ogólnie przyjętą zasadą pierwszeństwa opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym jest „uprawnienie państwa źródła dochodu”: pierwszeństwo prawa opodatkowania dochodu przy-

44 — Zobacz modelową umowę międzynarodową o unikaniu podwójnego opodatkowania OECD od dochodu i kapitału, z komentarzem Paryż 1977 r., ze zmianami.

sługujące państwu jego źródła. Jeśli zatem chodzi o zmniejszenie podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym, to co do zasady decyzja o tym, czy i w jaki sposób tego dokonać, należy do państwa macierzystego⁴⁵. Na przykład dane państwo może zmniejszyć podwójne opodatkowania w wymiarze prawnym w sposób jednostronny lub w drodze odpowiedniej UOUP, a także posługując się metodą zwolnień lub metodą ulg⁴⁶. Jest zatem oczywiste, iż rozróżnienie pomiędzy rezydentami (państwo macierzyste, opodatkowanie globalne) a nierezydentami (państwo źródła dochodu, opodatkowanie terytorialne) jest kluczowe dla bieżącego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami, co odzwierciedla międzynarodowe prawo podatkowe.

wyroku w sprawie Gilly po stwierdzeniu, że rozdział kompetencji podatkowych na podstawie obywatelstwa nie może jako taki być uważany za dyskryminację, Trybunał stwierdził, iż „w braku jakichkolwiek środków ujednolicających lub harmonizujących przyjętych przez Wspólnotę, w szczególności na podstawie art. [293] tiret drugie traktatu, wynika to z kompetencji umawiających się stron do określania kryteriów rozdzielania ich władzy podatkowej pomiędzy sobą w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania. Nie jest również bezzasadne, by przy rozdziale kompetencji podatkowych państwa członkowskie opierały zawierane między sobą umowy na praktyce międzynarodowej i modelowej umowie opracowanej przez OECD”⁴⁷. Podobnie Trybunał wielokrotnie w wyraźny sposób zaakceptował zgodność podstawowego rozróżnienia pomiędzy kompetencją państwa macierzystego (globalną) a kompetencją państwa źródła dochodu (terytorialną) z prawem wspólnotowym⁴⁸.

52. Według prawa wspólnotowego prawo wyboru kryteriów rozdziału kompetencji podatkowych przysługuje wyłącznie państwu członkowskiemu (zgodnie z zasadami międzynarodowego prawa podatkowego). Obecnie prawo wspólnotowe nie przewiduje alternatywnych kryteriów ani podstaw dla ich ustalenia, co zostało wielokrotnie przyznane przez Trybunał. Na przykład w

45 — Zobacz modelową umowę międzynarodową o unikaniu podwójnego opodatkowania OECD od dochodu i kapitału, przepis 44.

46 — W przypadku metody zwolnień państwo siedziby podatnika zwalnia od opodatkowania dochody ze źródeł zagranicznych osób mających w nim siedzibę, opierając się na zasadzie, że dochody te zostały już opodatkowane w państwie źródła dochodu (tzn. w państwie, w którym dochód został uzyskany). Jednakże w przypadku metody ulg podatnicy osiągający dochody ze źródeł zagranicznych opodatkowywani są w państwie swojej siedziby od globalnych dochodów, w tym dochodów ze źródeł zagranicznych, lecz mogą odliczyć podatek zapłacony w państwie źródła dochodu od podatku w państwie macierzystym związanego z dochodem ze źródła zagranicznego.

47 — Wyrok z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. str. I-2793, pkt 30 i 31. Zobacz również pkt 24: „[p]aństwa członkowskie są kompetentne do określania kryteriów opodatkowania dochodów i majątku, mając na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania — między innymi w drodze umów międzynarodowych — oraz zawarły szereg umów dwustronnych opartych w szczególności na modelowych umowach o podatku od dochodów i majątku, opracowanych przez [OECD].”

48 — Zobacz np. wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. str. I-5933, pkt 45, w którym Trybunał uznał, iż „dla celów podatkowych miejsce siedziby lub zamieszkania jest czynnikiem łączącym, na którym z reguły opiera się międzynarodowe prawo podatkowe, w szczególności modelowa umowa OECD [...] w celu rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami w sytuacjach, w których występują elementy obce”. Zobacz również wyrok z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie C-376/03 D., Zb.Orz. str. I-5821, pkt 28; wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 De Groot, Rec. str. I-11819, pkt 93; wyrok w sprawie Saint-Gobain, wymieniony powyżej w przypisie 35; wyrok w sprawie Futura, wymieniony powyżej w przypisie 36, pkt 20 i 21; oraz wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 57, w którym Trybunał orzekł, iż „[f]akt, że państwo członkowskie nie przyznaje podmiotom niemającym w nim siedziby określonych ulg, jakie przyznaje podmiotom mającym w nim siedzibę, nie ma z reguły charakteru dyskryminacyjnego, gdyż te dwie kategorie podatników nie znajdują się w porównywalnej sytuacji”.

53. Pomimo tego Trybunał stoi na stanowisku, że rozróżnienie pomiędzy rezydentami a nierezydentami nie zawsze stanowi wystarczającą podstawę odmiennego traktowania podatników. W wyroku w sprawie Marks & Spencer Trybunał zrekapitulował swoje stanowisko w tej kwestii, podkreślając, że „[...] w prawie podatkowym bycie rezydentem bądź nierezydentem może stanowić czynnik mogący uzasadniać przepisy krajowe, z których wynika różnica w traktowaniu między podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami będącymi nierezydentami. Jednakże bycie rezydentem bądź nierezydentem nie zawsze jest czynnikiem uzasadniającym rozróżnienie. Dopuszczenie do tego, by państwo członkowskie położenia przedsiębiorstwa mogło swobodnie stosować zróżnicowane traktowanie z tego tylko względu, że siedziba spółki położona jest w innym państwie członkowskim, uczyniłoby art. 43 WE bezprzedmiotowym [...]. W każdej konkretnej sytuacji należy zbadać, czy ograniczenie stosowania ulgi podatkowej do podatników będących rezydentami jest motywowane istotnymi czynnikami obiektywnymi mogącymi uzasadniać różnicę w traktowaniu⁴⁹”.

54. Rozumowanie Trybunału w powyższej sprawie wskazuje na to, że jeżeli istnieją różnice w traktowaniu, to dokładnie zbadać, czy istnieją obiektywne przyczyny uzasadniające zróżnicowane traktowanie. Innymi słowy: naruszenie art. 43 WE zachodzi, w przypadku gdy odmierne traktowanie przez właściwe państwo członkowskie swoich podatników nie stanowi bezpośredniej i logicznej konsekwencji faktu, że w obecnym stanie prawa wspólnotowego inne obowiązki pod-

atkowe mogą dotyczyć działalności transgranicznej niż działalności czysto wewnątrz-krajowej. W tym zakresie należy podkreślić, że podmioty gospodarcze korzystające ze swobody przemieszczania się co do zasady obeznane są z różnicami pomiędzy krajowymi przepisami podatkowymi mającymi dla nich znaczenie, jak również z odpowiednim rozdziałem kompetencji podatkowych na podstawie UOUPO. W świetle powyższego należy postawić następujące pytanie: jakie zobowiązania nakłada na państwa członkowskie art. 43 WE?

c) Ograniczenia wchodzące w zakres art. 43 WE

55. Powtarzam, jeżeli ograniczenie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej wynika wyłącznie ze współlistnienia krajowych administracji podatkowych, różnic pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi albo rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy dwoma systemami podatkowymi (quasi-ograniczenie), to nie powinno wchodzić ono w zakres art. 43 WE. Dla odmiany „rzeczywiste” ograniczenia, to znaczy ograniczenia swobody przemieszczania się przedsiębiorstw wykraczające poza ograniczenia wynikające w sposób nieunikniony z istnienia krajowych systemów podatkowych, wchodzą w zakres zakazu wynikającego z art. 43 WE, chyba że są uzasadnione. Według powyższej terminolo-

49 — Wyrok w sprawie Marks & Spencer, wymieniony powyżej w przypisie 4, pkt 37 i 38.

gii, aby wejść w zakres art. 43 WE, niekorzystne traktowanie na gruncie podatkowym powinno być następstwem dyskryminacji wynikającej z przepisów jednego systemu, a nie ze zróżnicowania lub rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy (co najmniej dwa) systemy podatkowe państw członkowskich.

A zatem art. 43 WE nakłada na państwo dwie kategorie zobowiązań w zależności od charakteru kompetencji wykonywanych w konkretnym przypadku.

i) Zobowiązania państwa macierzystego wynikające z art. 43 WE

56. Jak przypominałem powyżej, Trybunał stoi na stanowisku, iż dyskryminacja polega na „stosowaniu różnych zasad w porównywalnych sytuacjach lub stosowaniu tej samej zasady w różnych sytuacjach”⁵⁰.

57. Moim zdaniem konsekwencją sposobu rozdziału kompetencji podatkowych przyjętego przez państwa członkowskie — to znaczy rozróżnienie pomiędzy globalną (państwo macierzyste) kompetencją podatkową a terytorialną (państwo źródła dochodu) kompetencją podatkową — jest to, że pojęcie dyskryminacji stosowane jest inaczej wobec państw działających w charakterze państwa macierzystego i państwa źródła dochodu. Mówiąc prościej, ponieważ charakter kompetencji podatkowych wykonywanych w każdym z tych przypadków jest zasadniczo różny, nie można uważać, że podmiot gospodarczy podległy kompetencjom państwa macierzystego znajduje się przez to w sytuacji porównywalnej do podmiotu gospodarczego podlegającego kompetencjom państwa źródła dochodu i vice versa.

58. Zasadniczym obowiązkiem nałożonym na państwa wykonujące kompetencje państwa macierzystego jest w istocie traktowanie dochodów ze źródeł zagranicznych uzyskiwanych przez rezydentów zgodnie ze sposobem, w jaki został dokonany podział podstawy opodatkowania. O ile podzieliło ono podstawę opodatkowania w taki sposób, aby obejmowała dochód ze źródła zagranicznego — to znaczy traktując go jako dochód podlegający opodatkowaniu — nie może ono różnicować pomiędzy dochodem ze źródła zagranicznego a dochodem krajowym. Zasada ta została zobrazowana w orzecznictwie Trybunału. Zatem w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych Trybunał stoi na stanowisku, że:

- jeśli państwo macierzyste zdecyduje się zmniejszyć podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym dywidend swoich rezydentów, to obejmując zakresem kompetencji podatkowej globalne dochody swoich rezydentów, musi ono zapewnić takie samo zmniejszenie opo-

50 — Wyrok w sprawie Royal Bank of Scotland, wymieniony powyżej w przypisie 37, pkt 26 oraz przytoczone w nim sprawy.

datkowania dywidend ze źródła zagranicznego, jak w przypadku dywidend krajowych, oraz musi w tym celu uwzględnić zapłacony zagraniczny podatek dochodowy od osób prawnych⁵¹;

- podobnie jeżeli państwo macierzyste stwarza możliwość odliczenia strat krajowych od dotychczasowych lub przyszłych zysków krajowych, to nie można odmawiać tej możliwości wyłącznie na tej podstawie, że zainteresowana spółka otrzymuje również dochód ze źródła zagranicznego⁵²;
- ponadto jeżeli państwo umożliwia skorzystanie z ulg w ACT od dochodów grupowych krajowym spółkom zależnym wypłacającym zyski na rzecz krajowych spółek dominujących, to musi ono rozciągnąć tę możliwość na krajowe spółki zależne wypłacające zyski na rzecz zagranicznych spółek dominujących, które to spółki zależne w przeciw-

nym wypadku zobowiązane byłyby do zapłaty ACT⁵³.

59. Przeciwnie, w wyroku w sprawie Marks & Spencer Trybunał stanął na stanowisku, że co do zasady o ile państwo członkowskie nie wykonuje kompetencji podatkowych wobec spółki zależnej będącej nierezydentem należącej do spółki dominującej będącej rezydentem, to nie musi ono przyznawać zmniejszenia opodatkowania z tytułu strat⁵⁴. Innymi słowy, jeżeli państwo macierzyste podzieliło swoją podstawę opodatkowania w ten sposób, że nie wykonuje ono kompetencji podatkowych wobec zagranicznej spółki zależnej osoby prawnej będącej rezydentem, to co do zasady państwo to postępuje prawidłowo, odmawiając uwzględnienia odliczeń związanych z tymże dochodem ze źródła zagranicznego w trakcie wymierzania podatku swojemu rezydentowi.

51 — Zobacz wyrok w sprawie Manninen, wymieniony powyżej w przepisie 2 (ulga podatkowa przyznana w związku z dywidendami krajowymi musi zostać również przyznana w związku z dywidendami ze źródła zagranicznego); wyrok w sprawie Verkooijen, wymieniony powyżej w przepisie 31 (państwo macierzyste musi przyznać takie same zwolnienia w zakresie dywidend ze źródła zagranicznego, jakich udziela w zakresie dywidend krajowych), wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Ór. str. I-7063 (możliwość wyboru opodatkowania podatkiem dochodowym krajowych dywidend musi zostać rozciągnięta na dywidendy ze źródeł zagranicznych). Zobacz również wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji (stałe obciążenia), Rec. str. I-2229 (korzyść w postaci niskiej stawki ostatecznego podatku pobieranego u źródła dochodu została ograniczona wyłącznie do wpływów z tytułu roszczeń o zwrot wierzytelności spłacanych przez dłużników będących rezydentami, podobna korzyść powinna zostać przyznana beneficjentom płatności dokonywanych przez zagranicznych dłużników) oraz opinię rzecznika generalnego A. Tizzano z dnia 10 listopada 2005 r. w sprawie C-292/04 Meilicke, dotychczas nieopublikowanej w Zbiorze.

52 — Wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-141/99 AMID, Rec. str. I-11619, postanowienie z dnia 12 września 2002 r. w sprawie C-431/01 Mertens, Rec. str. I-7073 (spółka krajowa zobowiązana do odliczenia strat krajowych od zagranicznych zysków); wyrok w sprawie ICI, wymieniony powyżej w przepisie 36 (ulga z tytułu strat uzależniona od odpowiedzi na pytanie, czy spółka krajowa posiadała spółki zależne za granicą).

60. Jeśli chodzi o opodatkowanie dochodu osób fizycznych, orzecznictwo Trybunału co do zasady uznało normę międzynarodowego prawa podatkowego, na podstawie której do państw macierzystych należy, zgodnie z ich globalną kompetencją podatkową, pełne uwzględnienie indywidualnej sytuacji pracownika lub przedsiębiorcy⁵⁵, chyba że

53 — Wyrok w sprawie Metallgesellschaft, wymieniony powyżej w przepisie 3.

54 — Wyrok w sprawie Marks & Spencer, wymieniony powyżej w przepisie 4, pkt 46. Trybunał uzasadnił powyższe między innymi w oparciu o zasadę, że spółki nie mogą mieć możliwości wybierania systemów podatkowych na podstawie przepisów o swobodnym przepływie, gdyż stanowiłoby to zagrożenie dla wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych.

55 — Na przykład: kwoty podstawowe wolne od podatku, możliwość wyboru podziału dochodu dla małżeństw lub odliczanie wydatków na utrzymanie.

sytuacja ta została w określonym stopniu uwzględniona przez państwo źródła dochodu (np. na podstawie postanowień UOUP⁵⁶). Ponadto zachęty inwestycyjne przyznane rezydentom inwestującym w kraju muszą zostać również przyznane dla inwestycji transgranicznych⁵⁷.

61. Wreszcie mimo że państwo macierzyste może zasadnie zażądać od podatników ubiegających się o opuszczenie jego jurysdykcji uregulowania swojej sytuacji podatkowej (np. podatek wyjazdowy nakładany na jeszcze niezrealizowane zyski kapitałowe), to nie może ono nakładać takich podatków wyjazdowych w sposób nieproporcjonalny do konieczności zabezpieczenia spójności podatkowej lub zapobiegania nadużyciom⁵⁸.

62. Jeśli chodzi o zobowiązania państwa macierzystego w sferze opodatkowania dochodów osób prawnych, pragnę dodać krótką uwagę na temat wyroku Trybunału w sprawie Bosal⁵⁹. W tej sprawie Trybunał uznał za niezgodny z art. 43 WE przepis

niderlandzki, na podstawie którego spółki dominujące z siedzibą w Niderlandach mogły odliczać koszty związane ze spółką zależną tylko wówczas, jeżeli przedmiotowa spółka zależna podlegała opodatkowaniu w Niderlandach lub jeżeli jej koszty pośrednio przyczyniały się do tworzenia zysków podlegających opodatkowaniu w Niderlandach. Trybunał zasadniczo zastosował trzetańskie rozumowanie, aby wywieść ten wniosek. Po pierwsze, po stwierdzeniu, że niderlandzkie ograniczenie możliwości odliczania kosztów jest co do zasady zgodne z dyrektywą 90/435⁶⁰, Trybunał stwierdził, że takie ograniczenie „może zniechęcać” (niderlandzką) spółkę dominującą do prowadzenia swojej działalności poprzez spółkę zależną utworzoną w innym państwie członkowskim, a więc stanowi przeszkodę dla tworzenia spółek zależnych w rozumieniu art. 43 WE. Po drugie, Trybunał odrzucił możliwość, że przepis ten może być uzasadniony na podstawie „spójności podatkowej” (tzn. potrzebą zachowania spójności niderlandzkiego systemu podatkowego). Trybunał uzasadniał to w ten sposób, że w tej sprawie nie istniał żaden „bezpośredni związek” pomiędzy przyznaniem korzyści podatkowej — prawem spółki dominującej do odliczenia kosztów związanych z posiadaniem udziału w kapitale jej spółek zależnych — a zobowiązaniem podatkowym jej spółki zależnej. W tym względzie Trybunał przytoczył swój wyrok w sprawie Baars⁶¹, zgodnie z którym nie można stwierdzić żadnego bezpośredniego związku, gdy ma się do czynienia z różnymi podatkami bądź z traktowaniem pod względem podatkowym różnych podatników. Po trzecie, Trybunał odrzucił argument, iż z uwagi na zasadę terytorialności sytuacji niderlandzkiej spółki dominującej posiadają-

56 — Zobacz np. wyrok w sprawie De Groot, wymieniony powyżej w przypisie 48, pkt 99 i 100, wyrok z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. str. I-5451, pkt 22; oraz wyrok z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. str. I-3089, pkt 44. Ogólnie przyjętym uzasadnieniem powyższego stanu rzeczy jest to, że państwo macierzyste, które opodatkowuje globalne dochody, ma większe możliwości uzyskania informacji na temat wspomnianych okoliczności. Zobacz również tzw. wyjątek Schumackera od tej zasady, omówiony poniżej.

57 — Wyrok z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. str. I-3955, wyrok w sprawie Verkooijen, wymieniony powyżej w przypisie 31.

58 — Wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie de Saillant, Rec. str. I-2409.

59 — Wyrok z dnia 18 września 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, Rec. str. I-9409.

60 — Na mocy art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich.

61 — Zobacz powyżej przypis 28.

cej spółki zależne podlegające opodatkowaniu w Niderlandach i sytuacji niderlandzkiej spółki dominującej posiadającej spółki zależne niepodlegające opodatkowaniu w Niderlandach nie można uznać za „porównywalne” dla celów art. 43 WE. W tej kwestii Trybunał ograniczył się do przytoczenia swojego wyroku w sprawie *Metallgesellschaft*⁶² oraz zauważył, że o ile zastosowanie zasady terytorialności w wyroku w sprawie *Futura*⁶³ dotyczyło opodatkowania pojedynczej spółki (działającej w innym państwie członkowskim poprzez oddział), to ta sprawa dotyczyła opodatkowania spółki dominującej i spółki zależnej (tzn. dwóch osób prawnych podlegających odrębnemu opodatkowaniu).

63. Z całym szacunkiem, moim zdaniem, wyrok ten nie uznaje w wystarczającym stopniu znaczenia rozdziału kompetencji podatkowych państw członkowskich w tamtej sprawie. W szczególności odwołuję się do ustaleń Trybunału, że zostało spełnione kryterium porównywalności. Moim zdaniem kluczowym dla analizy jest to, że Niderlandy zwolniły od opodatkowania wszystkie zyski wpływające „do kraju” od spółek zależnych niemających siedziby w Niderlandach. To znaczy rozdział kompetencji podatkowych pomiędzy Niderlandami a państwami członkowskimi będącymi siedzibami spółek zależnych był taki, że kompetencja w zakresie opodatkowania zysków zagranicznych spółek zależnych przysługiwała wyłącznie tej drugiej grupie — państwu źródła dochodu. Zatem wydaje mi się w pełni zgodne z tymże podziałem kompetencji, że Niderlandy pozostawiały koszty ponoszone przez niderlandzką spółkę dominującą, które były związane ze zwolnionymi zyskami zagranicznych

spółek zależnych, do uwzględnienia przez państwa członkowskie siedziby tych spółek. Innymi słowy, wydawałoby się jasne, że sytuacja krajowej spółki dominującej mającej spółkę zależną, której zyski podlegają opodatkowaniu w tym państwie członkowskim z jednej strony, a takiej spółki dominującej mającej spółkę zależną, której zyski nie podlegają opodatkowaniu (są zwolnione) w tym państwie członkowskim z drugiej strony — nie są porównywalne. Podsumowując, wydawałoby się, że mamy do czynienia z klasycznym przykładem zróżnicowanego traktowania wynikającego bezpośrednio z rozdzielenia podstawy opodatkowania. Wydaje mi się, że skutkiem wyroku Trybunału było nieuwzględnienie wyboru państw członkowskich w przedmiocie rozdziału kompetencji podatkowej i pierwszeństwa opodatkowania — który to wybór, jak już wcześniej zauważyłem, leży wyłączenie w zakresie uprawnień państw członkowskich.

64. Dodałbym, że co do zasady wyrok w sprawie *Bosal* oznacza również, że te (same) koszty mogłyby równie dobrze zostać odliczone w państwie członkowskim siedziby spółki zależnej. O ile można zakładać, że nie było zamiarem Trybunału przyznanie „podwójnej ulgi”, to wyrok nie wskazuje, któremu z tych dwóch państw — czy państwu siedziby spółki dominującej, czy też państwu siedziby spółki zależnej — powinno przysługiwać pierwszeństwo opodatkowania w przypadku takiego odliczenia kosztów. W rzeczy samej takie było drugie pytanie przedłożone przez Hoge Raad w tej sprawie, na które Trybunał nie udzielił wyraźnej odpowiedzi. Wystarczy stwierdzić, jak zauważyłem powyżej, że prawo wspólnotowe nie zawiera żadnych

62 — Zobacz powyżej przypis 3.

63 — Zobacz powyżej przypis 36.

podstaw do dokonania rozdziału tychże kompetencji i ustalenia pierwszeństwa⁶⁴.

65. Jako odrębne zagadnienie należy zauważyć, że w wyroku w sprawie Marks & Spencer Trybunał — jeśli chodzi o podatek dochodowy od osób prawnych — dodał zastrzeżenie do zasady, że państwa macierzyste zobowiązane są do traktowania dochodów podmiotów mających w nich siedzibę ze źródeł zagranicznych zgodnie ze sposobem podziału swojej podstawy opodatkowania. Trybunał stanął na stanowisku, iż w wyjątkowych okolicznościach, jeżeli spółki zależne z siedzibą w innym państwie członkowskim nie mają absolutnie żadnej możliwości odliczenia swoich strat, to państwo macierzyste musi objąć takie straty zakresem krajowych odliczeń grupowych, pomimo faktu, że państwo macierzyste nie wykonuje żadnych kompetencji podatkowych wobec tych spółek zależnych⁶⁵. Trybunał wyjaśnił to zastrzeżenie w ten sposób, że odmowa możliwości odliczeń grupowych z tytułu strat w takich okolicznościach „wykracza poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia istoty zamierzonych celów” w postaci wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych⁶⁶. Bez

względem na ratio decidendi zastrzeżenia uważam, iż powinno ono być stosowane w bardzo zawężający sposób. Działa ono w sposób asymetryczny: z jednej strony oferując ulgi w przypadkach, gdy zastosowanie przepisów państwa źródła dochodu powoduje straty dla spółek zależnych, a z drugiej strony pozostawia nieopodatkowane w państwie macierzystym nadzwyczajne zyski uzyskane przez spółki zależne działające w bardziej korzystnym systemie podatkowym. Ostateczny rezultat może być taki, iż na mocy tego zastrzeżenia Trybunał wprowadził dodatkowe zróżnicowanie we wzajemnym oddziaływaniu krajowych systemów podatkowych, w konsekwencji jeszcze bardziej zakłócając korzystanie z prawa podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej i swobodnego przepływu kapitału w ramach Wspólnoty. Inaczej mówiąc, nie widzę żadnego uzasadnienia, dlaczego spółkom, które postanowiły przenieść swoją działalność do innego państwa członkowskiego, mając pełną świadomość miejscowego ustawodawstwa podatkowego, należałoby przyznać wysoce selektywne i powodujące zakłócenia ulgi podatkowe w państwie macierzystym, w przypadku gdy ich działalność w państwie źródła dochodu przynosi straty, których nie można odliczyć w tym drugim państwie.

64 — Dodałbym, iż trudno dopatrzeć się znaczenia wyroku w sprawie Metallgesellschaft (wymieniony powyżej w przypisie 3) dla sytuacji w sprawie Bosal (powyżej w przypisie 59). W owej sprawie Trybunał stanął na stanowisku, że grupom spółek ze spółką dominującą z siedzibą za granicą nie można odmawiać korzyści wynikających z możliwości wybrania systemu opodatkowania grupowego dochodów dostępnego dla grup spółek mających krajową spółkę dominującą, wedle którego to systemu spółki zależne z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie nie musiały płacić ACT, który w przeciwnym wypadku miałaby zastosowanie w zakresie dywidend wypłacanych ich spółkom macierzystym. W tym przypadku kompetencja w zakresie opodatkowania zysków spółek zależnych z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie co do zasady przysługiwała Zjednoczonemu Królestwu, wobec czego Zjednoczone Królestwo, przy wykonywaniu tych kompetencji, było zobowiązane przyznać takie same ulgi wszystkim spółkom zależnym z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie bez względu na miejsce siedziby ich spółek dominujących. W tym znaczeniu można postrzegać tę sprawę jako odwrócenie sytuacji w sprawie Bosal, w której Niderlandy, jako państwo macierzyste dla spółki dominującej, zdecydowały się nie wykonywać kompetencji podatkowych w zakresie zysków spółek zależnych niemających siedziby w Niderlandach.

65 — Zobacz powyżej przypis 4, pkt 55 i 56.

66 — Ibidem.

ii) Zobowiązania państwa źródła dochodu wynikające z art. 43 WE

66. Zważywszy, że kompetencje podatkowe państw źródła dochodu dotyczą jedynie dochodu uzyskanego przez nierezydentów objętych kompetencjami danego państwa źródła dochodu, ich zobowiązania na gruncie

art. 43 WE są bardziej ograniczone. W istocie można to ująć jako obowiązek traktowania wszystkich nierezydentów w porównywalny sposób jak rezydentów (brak dyskryminacji), o ile nierezydenci podlegają ich kompetencjom podatkowym — to znaczy z zastrzeżeniem różnicy w zakresie kompetencji podatkowych przysługującym im wobec rezydentów i wobec nierezydentów.

67. W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych uznawano, iż obowiązek ten oznacza na przykład:

- Ulgi podatkowe przyznane spółkom będącym rezydentami — włącznie z przyznanymi na podstawie UOUP⁶⁷ — muszą być przyznawane w ten sam sposób oddziałom (stałym przedsiębiorstwom) spółek będących nierezydentami, jeżeli oddziały te poza tym podlegają opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w taki sam sposób jak spółki będące rezydentami⁶⁸. Zatem na przykład oddziały spółek — nierezydentów — są uprawnione do takich samych odliczeń w zakresie otrzymanych dywidend, jeżeli są opodatkowane w odniesieniu do tych dywidend w taki sam sposób jak spółki będące rezydentami⁶⁹.

67 — Wyrok w sprawie Saint Gobain ZN, wymieniony powyżej w przypisie 35.

68 — Wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie C-270/83 Komisja przeciwko Francji, „Avoir Fiscal, Rec. str. 273, wyrok z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie C-330/91 Commerzbank, Rec. str. I-4017 (oddział spółki będącej nierezydentem jest uprawniony do takich samych odsetek przy zwrocie nadpłaconych podatków), wyrok w sprawie Futura, wymieniony powyżej w przypisie 36 (oddział spółki będącej nierezydentem jest uprawniony do takich samych możliwości w zakresie przeniesienia strat).

69 — Wyrok w sprawie Avoir Fiscal, wymieniony powyżej w przypisie 68.

- Ponadto w zakresie, w jakim państwo źródła dochodu wykonuje kompetencje podatkowe wobec zagranicznego oddziału, nie może ono stosować wyższej stawki podatku od osób prawnych wobec tego oddziału niż wobec własnych spółek — rezydentów⁷⁰.
- Państwo źródła dochodu nie może również poddawać jedynie dokonywanych za granicę spłat odsetek od pożyczki dla spółki zależnej będącej rezydentem od sprawującego kontrolę akcjonariusza nie będącego nierezydentem na przykład minimalnym wymogom kapitalizacji (przepisom o niedostatecznej kapitalizacji), a jednocześnie nie poddawać takim wymogom spłat krajowych, chyba że wymóg taki jest uzasadniony⁷¹.
- Odwrotnie, Trybunał stoi na stanowisku, że uwzględnianie przez państwo źródła dochodu dla celów obliczenia podstawy wymiaru podatku dla podatników będących nierezydentami jedynie zysków i strat powstałych z ich działalności w tym państwie — a nie na przykład strat powstałych w ich państwie macierzystym — w żaden sposób nie jest zakazane w traktacie⁷².

70 — Wyrok w sprawie Royal Bank of Scotland, wymieniony powyżej w przypisie 37.

71 — Wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-324/00 Lankhorst-Hohorst, Rec. str. I-11779, oraz zob. złożony wniosek o wydane orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Dz.U. 2005 C 57, str. 20).

72 — Wyrok w sprawie Futura, wymieniony powyżej w przypisie 36, pkt 21.

- Ponadto państwa źródła dochodu nie powinny nakładać niewspółmiernie ciężkich wymogów administracyjnych bądź rachunkowych na spółki zagraniczne działające na ich terytorium (tzn. wymogów wykraczających poza to, co wynika z faktu, że organy podatkowe mają charakter krajowy), włączając w to przypadki, gdy spełnienie tych wymogów jest konieczne dla uzyskania ulgi podatkowej związanej z dochodem w państwie źródła dochodu⁷³.

68. W przypadku opodatkowania dochodów osób fizycznych zasada ta oznacza na przykład, że:

- Państwa źródła dochodu nie mogą czynić rozróżnień pomiędzy rezydentami i nierezydentami w przypadku odliczeń od podatku dochodowego związanych dochodem — to znaczy odliczeń mających „bezpośredni związek”⁷⁴ z działalnością generującą dochód podlegający opodatkowaniu w państwie źródła dochodu (np. kosztów prowadzenia działalności)⁷⁵. W tym zakresie decydujący jest skutek różnych przepisów, a nie ich forma⁷⁶. Obejmuje

to między innymi, zgodnie z niedawno zajętym stanowiskiem Trybunału w wyroku w sprawie Bouanich, skutek wywoływany w danej sytuacji przez wszelkie znajdujące zastosowanie UOUP⁷⁷. Dla odmiany państwa źródła dochodu mogą co do zasady odmówić nierezydentom ulg związanych z sytuacją osobistą udzielanych rezydentom, gdyż zgodnie z międzynarodowym prawem podatkowym do państwa macierzystego należy uwzględnienie osobistych okoliczności przy opodatkowywaniu dochodu osób fizycznych⁷⁸.

- Jednakże Trybunał ustanowił wyjątek od tej zasady, to znaczy: od państwa źródła dochodu można zażądać, aby działało w charakterze państwa macierzystego w zakresie uwzględniania osobistych okoliczności, jeżeli ponad 90% dochodów osoby fizycznej jest generowane i podlega opodatkowaniu w państwie źródła dochodu⁷⁹. Uzasadnieniem tego wyjątku jest zapobieganie sytuacjom, w których podatek uzyskuje w swoim państwie macierzystym niewystarczający dochód, aby państwo to mogło uwzględnić jego osobiste okoliczności, a okoliczności te nie są uwzględnione w żadnym innym miejscu. Bez względu na to, jaki może być właściwy próg pro-

73 — Wyrok z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C-118/96 Safir, Rec. str. I-1897, wyrok w sprawie Futura, wymieniony powyżej w przypisie 36.

74 — Wyrok w sprawie Gerritse, wymieniony powyżej w przypisie 48, pkt 27.

75 — Wyrok w sprawie Gerritse, wymieniony powyżej w przypisie 48; wyrok w sprawie Schumacker, wymieniony powyżej w przypisie 48. Zobacz również wyrok w sprawie Asscher, wymieniony powyżej w przypisie 52 (niedopuszczalność stosowania wyższej skali podatkowej wobec nierezydentów) oraz wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493 (państwa źródła dochodu muszą zezwolić na odliczenie składek emerytalnych przez nierezydentów od dochodu wygenerowanego na ich terytorium w taki sam sposób jak rezydentom, chyba że w grę wchodzi wyjątek związany z koniecznością zapewnienia spójności podatkowej).

76 — Wyrok w sprawie Gerritse, wymieniony powyżej w przypisie 48, pkt 54.

77 — Wyrok z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. str. I-923, pkt 51–55.

78 — Zobacz np. wyrok w sprawie D, wymieniony powyżej w przypisie 48, pkt 38 (jeśli chodzi o podatek majątkowy).

79 — Wyrok w sprawie Schumacker, wymieniony powyżej w przypisie 48; wyrok w sprawie D, wymieniony powyżej w przypisie 48, pkt 30; wyrok z dnia 1 lipca 2004 r. w sprawie C-169/03 Wallentin, Zb.Orz. str. I-6443; wyrok w sprawie Wielockx, wymieniony powyżej w przypisie 75, pkt 22; oraz wyrok w sprawie Gschwind, wymieniony powyżej w przypisie 56.

centowy dla zastosowania tego wyjątku, moim zdaniem, decydujące jest to, że osobiste okoliczności podatnika nie zostałyby nigdzie uwzględnione⁸⁰.

69. Kolejny przejaw spoczywającego na państwie źródła dochodu obowiązku niestosowania dyskryminacji polega na tym, że o ile państwo źródła dochodu zdecyduje się przyznać własnym rezydentom ulgę z tytułu podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym (np. w zakresie opodatkowania dywidend), to musi ono rozciągnąć tę ulgę na nierezydentów w takim zakresie, w jakim podobne krajowe podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym wynika z wykonywania kompetencji podatkowych wobec tych nierezydentów (np. jeżeli państwo źródła dochodu opodatkowuje zyski spółki najpierw podatkiem dochodowym od osób prawnych, a następnie podatkiem dochodowym po podziale). Wynika to z zasady, że ulgi podatkowe udzielone przez państwo źródła dochodu nierezydentom powinny być równe tym, jakie zostały udzielone rezydentom, o ile państwo źródła dochodu wykonuje jednakowe kompetencje podatkowe w odniesieniu do obu tych grup⁸¹.

70. Tym niemniej moim zdaniem państwo członkowskie ma możliwość zagwarantowa-

nia wykonania swoich zobowiązań wynikających z przepisów traktatu o swobodzie przepływu za pomocą przepisów zawartych w UOUPO. Zatem biorąc przykład państwa źródła dochodu stosującego krajowe podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym wobec nierezydentów w taki sam sposób jak wobec rezydentów, moim zdaniem, państwo to może zapewnić, by nierezydenci uzyskali na mocy UOUPO takie same ulgi dotyczące podwójnego opodatkowania jak rezydenci. Jednakże zakres ulgi dotyczącej podwójnego opodatkowania przyznanej nierezydentom musi odpowiadać zakresowi ulgi przyznanej rezydentom. W tej kwestii podzielałbym stanowisko Trybunału przedstawione w wyroku w sprawie Bouanich, w której orzekł on, że jeżeli państwo wykonywało takie same kompetencje podatkowe wobec akcjonariuszy będących nierezydentami jak wobec akcjonariuszy będących rezydentami, to rzeczą sądu krajowego było dokonanie oceny, czy przy uwzględnieniu właściwej UOUPO rezydenci są traktowani w bardziej korzystny sposób niż nierezydenci⁸².

71. Ocena przestrzegania przez państwa członkowskie przepisów traktatu w sprawie swobody przepływu powinna, moim zdaniem, uwzględniać skutki UOUPO z dwóch powodów. Po pierwsze, jak już zauważyłem powyżej, państwa członkowskie mają swobodę rozdzielania pomiędzy siebie nie tylko kompetencji podatkowych, lecz również pierwszeństwa opodatkowania. Zatem w

80 — Zobacz np. wyrok w sprawie *Gschwind*, wymieniony powyżej w przypisie 56, pkt 29; wyrok w sprawie *de Groot*, wymieniony powyżej w przypisie 48, pkt 101. Wyjątkowy obowiązek państwa źródła dochodu, aby uwzględnić osobiste okoliczności, dotyczy również podatku majątkowego, jako kolejnego podatku bezpośredniego opartego na zdolności podatkowej podatnika: wyrok w sprawie *D*, wymieniony powyżej w przypisie 48, pkt 31–34. Zobacz również opinię rzecznika generalnego P. Légera z dnia 1 marca 2005 r. w sprawie C-152/03 *Ritter-Coulais*, wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Zb.Orz. str. I-1711, I-1713, w której zaleca się rozciągnięcie tego wyjątku poza „typowe” ulgi o charakterze osobistym na prawo do odliczania strat związanych z dochodami z tytułu czynszu poniesionych w państwie macierzystym.

81 — Zobacz sprawy cytowane powyżej w przypisach 67 i 68.

82 — Zobacz powyżej, przypis 77, pkt 51.

powyższym przykładzie państwo źródła dochodu stosujące podwójne opodatkowanie dywidend w wymiarze ekonomicznym może zapewnić w drodze UOUPO, by państwo macierzyste przyznało odpowiednią ulgę. Po drugie, gdyby nie uwzględniano skutków UOUPO w indywidualnej sprawie, byłby to wyraz ignorowania rzeczywistości gospodarczej, w której działa zainteresowany podatnik, oraz zachęt istniejących w kontekście transgranicznym. Inaczej rzecz ujmując, mogłoby to zniekształcić rzeczywisty skutek połączonych zobowiązań państwa macierzystego i państwa źródła dochodu wobec tego podatnika. Podkreślam, że w takiej sytuacji zapewnienie osiągnięcia tego rezultatu stanowiłoby część zobowiązań traktatowych państwa źródła dochodu. Nie można byłoby na przykład podnosić zarzutu, że państwo macierzyste naruszyło swoje zobowiązania wynikające z UOUPO poprzez zaniechanie przyznania ulgi z tytułu podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym⁸³.

72. Moim zdaniem zagadnienie bardziej ogólne polega na tym, że połączenie zobowiązań państwa macierzystego i państwa źródła dochodu na podstawie przepisów o swobodzie przepływu należy prawidłowo postrzegać jako całość albo jako dążenie do pewnego rodzaju równowagi. Zbadanie sytuacji pojedynczego podmiotu gospodarczego w ramach tylko jednego z tych państw — bez uwzględnienia zobowiązań drugiego państwa wynikających z art. 43 WE — może dawać niewyważony i wprowadzający w błąd obraz oraz może nie oddawać rzeczywistości gospodarczej, w jakiej ten podmiot działa.

83 — Zauważam, iż Trybunał EFTA podszedł inaczej do wspomnianego zagadnienia w wyroku w sprawie Fokus Bank (wyrok z dnia 23 listopada 2004 r. w sprawie E-1/04 Fokus Bank przeciwko Państwu Norweskiemu). Sprawa wyłoniła między innymi zagadnienie zgodności z przepisami o swobodzie przepływu kapitału (art. 40 porozumienia o EOG, odpowiednika art. 56 WE) przepisów norweskich, na podstawie których Norwegia opodatkowała najpierw zyski spółki od osób prawnych, a przy ich podziale: 1) w przypadku rezydentów podatkowi dochodowemu; przyznawała jednak pełną ulgę podatkową akcjonariuszom będącym rezydentami w celu zniesienia podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym; 2) w przypadku nierezydentów 15% podatkiem pobieranym u źródła dochodu. Jednak na podstawie odpowiedniej UOUPO, w tym konkretnym przypadku, wspomniane 15% było odliczane od podatku nałożonego w państwie macierzystym. Stojąc na stanowisku, iż przepis ten narusza zasadę swobody przepływu kapitału, Trybunał EFTA zrównał opodatkowanie dywidend wypłacanych za granicę (opodatkowanie przez państwo źródła dochodu) z opodatkowaniem dywidend wypłacanych zza granicy (opodatkowanie przez państwo macierzyste), opierając się na wyrokach Trybunału w sprawach Lenz i Manninen (pkt 30), i uzasadnił, że państwo źródła dochodu może co do zasady nie opierać się na postanowieniach UOUPO w celu przyznania ulgi związanej z podwójnym opodatkowaniem w wymiarze ekonomicznym spowodowanego przez to państwo źródła dochodu (pkt 37). Z powyżej objaśnionych przyczyn nie podzielam tej analizy.

73. Jako ostatnie zagadnienie dodałbym, że nawet jeżeli przepis podatkowy państwa członkowskiego co do zasady wchodzi w zakres zakazu zawartego w art. 43 WE (tzn. sprowadza się do dyskryminacji albo „ręczywego” ograniczenia), to może być on potencjalnie uzasadniony na przykład potrzebą zapewnienia spójności krajowych systemów podatkowych⁸⁴ oraz potrzebą zapobiegania nadużyciom⁸⁵.

84 — Wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249.

85 — Zobacz np. wyrok w sprawie Lankhorst-Hohorst, wymieniony powyżej w przypisie 71; wyrok w sprawie ICI, wymieniony powyżej w przypisie 36.

d) Zastosowanie powyższych zasad w niniejszej sprawie

74. Postawione w niniejszej sprawie pytanie dotyczy zagadnienia, czy fakt, iż Zjednoczone Królestwo nie przyznało ulgi podatkowej w postaci odliczenia od dywidend wypłacanych za granicę przez spółkę zależną z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie na rzecz dominującej spółki niemającej siedziby w Zjednoczonym Królestwie, stanowi dla tej drugiej spółki ograniczenie swobody zakładania spółek zależnych w Zjednoczonym Królestwie, mając na uwadze, że Zjednoczone Królestwo przyznało pełną ulgę podatkową w zakresie dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie akcjonariuszom będącym osobami fizycznymi zamieszkałymi w Zjednoczonym Królestwie oraz — jeżeli przewiduje to odpowiednia UOUPO (z zastrzeżeniem podatku przewidzianego w teście UOUPO) — w państwach trzecich i innych państwach członkowskich.

75. Aby udzielić odpowiedzi na to pytanie, należy przede wszystkim przedstawić pewne wyjaśnienia. Zagadnienie, jakie ma zostać rozstrzygnięte, nie polega na tym, czy Zjednoczone Królestwo powinno było przyznać taką samą ulgę podatkową spółkom dominującym niemającym siedziby w Zjednoczonym Królestwie i posiadającym spółki zależne z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, jaką przyznało spółkom dominującym z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie i posiadającym spółki zależne z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie. To znaczy nie dotyczy ono przyznania akcjonariuszowi będącemu osobą prawną z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie ulgi podatkowej równej ACT zapłaconemu przez jego spółkę zależną z siedzibą w Zjednoczonym Króle-

stwie (tj. pierwszego „poziomu” ulgi związanej z podwójnym opodatkowaniem ekonomicznym w systemie Zjednoczonego Królestwa). Przeciwnie, Test Claimants podnoszą argument, że osoby fizyczne będące akcjonariuszami spółek dominujących niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie powinni otrzymać taką samą ulgę podatkową jak osoby fizyczne będące akcjonariuszami spółek dominujących z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie. Pytanie dotyczy zatem udzielenia osobie fizycznej będącej akcjonariuszem spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie ulgi podatkowej z tytułu już zapłaconego podatku dochodowego od osób prawnych od dywidendy, która mogłaby zostać odliczona od kwoty jej zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego w Zjednoczonym Królestwie albo która zostałaby jej wypłacona w gotówce, gdyby przewyższała wysokość tego zobowiązania (tzn. drugiego „poziomu” ulgi z tytułu podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym w systemie Zjednoczonego Królestwa).

76. Inaczej rzecz ujmując, Test Claimants podnoszą argument, że osoby fizyczne będące akcjonariuszami spółki dominującej niemającej siedziby w Zjednoczonym Królestwie — którym nie przyznano w Zjednoczonym Królestwie ulgi podatkowej do odliczenia (chyba że na podstawie niektórych UOUPO) — powinny być uprawnione do takiej samej ulgi podatkowej z tytułu podatku od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie zapłaconego od zysków uzyskanych przez spółki zależne z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, jak osoby fizyczne będące akcjonariuszami spółki dominującej z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie — którym przyznano ulgę podatkową do odliczenia, faktycznie neutralizującą ich zobowiązania podatkowe z tytułu podatku docho-

dowego w Zjednoczonym Królestwie. Jako taki argument ten opiera się na porównaniu spółek dominujących będących rezydentami i nierezydentami przez odwołanie do sposobu traktowania w zakresie podatkowym przez Zjednoczone Królestwo ich akcjonariuszy będących osobami fizycznymi.

77. Test Claimants twierdzą, że ta różnica w traktowaniu akcjonariuszy będących osobami fizycznymi stawia spółki dominujące niemające siedziby w Zjednoczonym Królestwie, posiadające spółkę zależną w Zjednoczonym Królestwie, w niekorzystnym położeniu w porównaniu ze spółkami dominującymi z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie posiadające spółkę zależną w Zjednoczonym Królestwie. Podnoszą oni argument, że o ile system Zjednoczonego Królestwa zapewnia niższe łączne obciążenie podatkowe zysków wypłacanych za pośrednictwem spółki dominującej z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie poprzez wyeliminowanie lub obniżenie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznego, to nie zapewnia tego w stosunku do zysków (mających źródło w Zjednoczonym Królestwie) wypłacanych za pośrednictwem spółki dominującej niemającej siedziby w Zjednoczonym Królestwie. Twierdzą oni, że może to uczynić inwestowanie w spółce dominującej z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie bardziej atrakcyjnym od inwestowania w spółce dominującej niemającej siedziby w Zjednoczonym Królestwie, wobec braku „zwiększania” dywidendy przez spółkę dominującą w celu zrekompensovania wyższego ogólnego obciążenia podatkowego w tym drugim przypadku. Dalej podnoszą, iż ta niedogodność dla spółek dominujących niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie może z kolei zniechęcić spółkę dominującą niemającą siedziby w Zjednoczonym Królestwie do zakładania spółek zależnych w Zjednoczonym Królestwie.

78. Jest prawdą, że w zależności od systemu podatkowego państwa, w którym ma siedzibę spółka dominująca niebędąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie⁸⁶, można wyobrazić sobie, iż łączne obciążenie podatkowe zysków wypłacanych przez spółkę zależną w Zjednoczonym Królestwie za pośrednictwem spółki dominującej niemającej siedziby w Zjednoczonym Królestwie może być potencjalnie wyższe od łącznego obciążenia zysków wypłacanych przez spółkę zależną w Zjednoczonym Królestwie za pośrednictwem spółki dominującej z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie.

79. Jednakże właściwym pytaniem dla niniejszej analizy jest, czy ta potencjalna niedogodność dla spółek dominujących niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie wynika z przepisów Zjednoczonego Królestwa, które stają się rzeczywistym ograniczeniem swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej w rozumieniu art. 43 WE.

80. Moim zdaniem nie ulega wątpliwości, że tak nie jest. Taka niedogodność w sytuacjach, w których powstała, stanowiłaby doskonały przykład tego, co określiłem powyżej jako quasi-ograniczenie, wynikające z różnic i podziału kompetencji podatkowych pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi. Nie powstałaby ona wskutek jakiegokolwiek dyskryminacyjnego stosowania swoich przepisów podatkowych przez Zjednoczone Królestwo w celu opodatkowania podmiotów objętych zakresem jego kompetencji podatkowych. Z jednej strony w przypadku zysków wypłacanych przez spółkę zależną w Zjedno-

86 — Przykładowo jeżeli państwo zdecydowało, że nie przyzna (pełnej) ulgi z tytułu podwójnego opodatkowania ekonomicznego w zakresie dywidend, to wówczas ogólne obciążenie podatkowe w zakresie zysków wypłacanych przez spółkę zależną z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie na rzecz spółki dominującej niemającej siedziby w Zjednoczonym Królestwie byłoby wyższe od ogólnego obciążenia podatkowego w zakresie zysków wypłacanych przez spółkę zależną z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie na rzecz spółki dominującej z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie.

czonym Królestwie za pośrednictwem spółki dominującej z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie na rzecz akcjonariuszy będących osobami fizycznymi zamieszkałymi w Zjednoczonym Królestwie Zjednoczone Królestwo wykonuje kompetencje podatkowe państwa macierzystego (globalne) na każdym z tych trzech etapów. Jak już wspominałem, przy wykonywaniu tychże kompetencji Zjednoczone Królestwo zdecydowało przyznać ulgę z tytułu podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym wypłacanych zysków spółek zależnych poprzez: a) przyznanie ulgi podatkowej spółce dominującej z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie w celu zapewnienia, by ACT od tych zysków płacony był tylko raz; oraz b) przyznanie ulgi podatkowej akcjonariuszowi będącemu rezydentem Zjednoczonego Królestwa, która częściowo lub w całości znosi jego zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku dochodowego w Zjednoczonym Królestwie. Z drugiej strony w przypadku zysków wypłacanych przez spółkę zależną z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie za pośrednictwem spółki dominującej niemającej siedziby w Zjednoczonym Królestwie na rzecz akcjonariuszy będących osobami fizycznymi Zjednoczone Królestwo co do zasady wykonuje kompetencje państwa źródła dochodu (terytorialne).

81. Ta różnica w charakterze kompetencji podatkowych wynika ze sposobu, w jaki państwa zdecydowały się rozdzielić swe kompetencje w zakresie opodatkowania w wykonaniu przysługujących im uprawnień oraz w sposób zaakceptowany przez międzynarodowe prawo podatkowe.

82. W tym drugim przypadku Zjednoczone Królestwo faktycznie tylko raz nakładało podatek na zyski mające swe źródło w Zjednoczonym Królestwie: to znaczy w postaci ACT nałożonego na spółkę zależną w Zjednoczonym Królestwie przy wypłacie zysków. System Zjednoczonego Królestwa

prowadził do tego, że dywidendy wypłacane za granicę nie podlegały drugiemu poziomowi opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie w postaci podatku dochodowego, chyba że wiązały się w Zjednoczonym Królestwie z ulgą podatkową.

83. Wskutek powyższego dywidendy wypłacane za granicę w stopniu, w jakim wchodziły w zakres kompetencji podatkowych Zjednoczonego Królestwa, były traktowane dokładnie w ten sam sposób jak dywidendy krajowe. Po pierwsze, wypłata obu rodzajów dywidend powodowała powstanie zobowiązania podatkowego z tytułu ACT. W przypadku dywidend krajowych podatek dochodowy w Zjednoczonym Królestwie był co do zasady nakładany na akcjonariusza. Zjednoczone Królestwo przyznawało ulgę podatkową, która eliminował całość lub część tegoż zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego. Jednakże w przypadku dywidend wypłacanych za granicę, przy braku UOUPO zawierającej odmienne przepisy, nie był nakładany żaden podatek dochodowy Zjednoczonego Królestwa. Nie było zatem żadnego zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego, które miałyby zostać wyeliminowane za pomocą ulgi podatkowej.

84. Podsumowując, zakres kompetencji podatkowych Zjednoczonego Królestwa dotyczących tych dywidend ograniczał się do kompetencji do nałożenia ACT, która jest wykonywana w sposób nieprowadzący do dyskryminacji, a więc zgodnie ze zobowiązaniami wynikającymi z art. 43 WE.

85. Prawdą jest, że istnieje możliwość, iż zyski pochodzące ze źródła znajdującego się w Zjednoczonym Królestwie podlegają

ponownemu opodatkowaniu w państwie, w którym ma siedzibę spółka dominująca niebędąca rezydentem Zjednoczonego Królestwa (podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym) oraz w państwie zamieszkania akcjonariusza będącego osobą fizyczną (potrójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym). Jak już jednak omówiono powyżej, przyjęte w międzynarodowym prawie podatkowym normy pierwszeństwa podatkowego przewidują, iż co do zasady Zjednoczonemu Królestwu przysługuje pierwszeństwo opodatkowania zysków mających swe źródło w Zjednoczonym Królestwie.

86. Dla odmiany państwo, w którym ma siedzibę spółka dominująca niebędąca rezydentem Zjednoczonego Królestwa, może, jeśli tak zdecyduje, przyznać ulgę z tytułu podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym zysków mających swe źródło w Zjednoczonym Królestwie. Przy wykonywaniu kompetencji państwa macierzystego państwo to, jak już zauważyłem, na podstawie art. 43 WE jest zobowiązane nie stosować dyskryminacji pomiędzy dochodami ze źródła zagranicznego a dochodami krajowymi. Podobnie na poziomie akcjonariusza będącego osobą fizyczną, zgodnie z wyrokiem Trybunału w sprawie Manninen⁸⁷, do państwa, którego rezydentem jest akcjonariusz, należy, o ile tak zdecyduje, przyznanie ulgi z tytułu podwójnego (lub potrójnego) opodatkowania otrzymanych dywidend w wymiarze ekonomicznym. Jak zauważono, przy wykonywaniu tej kompetencji art. 43 WE zobowiązuje państwo to do niedyskryminacji pomiędzy dochodami mającymi swe źródło zagranicą a dochodami mającymi swe źródło w kraju. O ile w niniejszej sprawie jakakolwiek osoba fizyczna

będąca akcjonariuszem spółek dominujących niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie zamieszkuje w Zjednoczonym Królestwie, to oczywiście, zgodnie z wyrokiem w sprawie Manninen, na Zjednoczonym Królestwie ciąży owo zobowiązanie niedyskryminacji. Nie było to kwestionowane ani nie jest to przedmiotem niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

87. Tym niemniej w przypadku dywidend wypłacanych za granicę, do których stosuje się postanowienia UOUP, z informacji przedłożonych Trybunałowi w niniejszej sprawie jasno wynika, że w niektórych przypadkach Zjednoczone Królestwo zachowało na podstawie zawartych przez siebie UOUP prawo opodatkowania tych dywidend (ograniczonym) podatkiem dochodowym. Podobnie w określonych przypadkach akcjonariusz będący osobą fizyczną był uprawniony do pełnej lub częściowej ulgi podatkowej. Według argumentów Zjednoczonego Królestwa istnieje bezpośredni związek pomiędzy stawką podatku dochodowego w Zjednoczonym Królestwie nakładaną na takie dywidendy a uprawnieniem (lub zakresem uprawnienia) do ulgi podatkowej.

88. W tym zakresie powtarzam, jak to już wyjaśniłem powyżej, że charakter zobowiązania Zjednoczonego Królestwa działającego w charakterze państwa źródła dochodu w zakresie dywidend wypłacanych za granicę polega na tym, by o ile wykonuje ono kompetencje podatkowe wobec dochodów nierezydentów, traktowało je w porównywalny sposób z dochodami rezydentów. Innymi słowy, jeśli Zjednoczone Królestwo wykonuje kompetencje w zakresie nakładania podatku dochodowego od dywidend

87 — Zobacz powyżej przypis 2.

wypłacanych nierezydentom, musi zapewnić, by owi nierezydenci byli traktowani w taki sam sposób — w tym również w zakresie ulg podatkowych — w jaki byłiby traktowani rezydenci objęci zakresem tych samych kompetencji Zjednoczonego Królestwa dotyczących podatku dochodowego. Ujmując rzecz inaczej, zakres zobowiązań Zjednoczonego Królestwa powinien odpowiadać podziałowi kompetencji i podstawy opodatkowania ustalonych w odpowiednich dwustronnych UOUPO. Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału, przedstawionym w wyroku w sprawie Bouanich, do sądu krajowego należy ustalanie w każdym przypadku i w zależności od warunków przewidzianych we właściwej UOUPO, czy zobowiązanie to jest przestrzegane⁸⁸.

89. Dodałbym, iż jeżeli Zjednoczone Królestwo jest w stanie wykazać, że właściwa UOUPO sama przewiduje, że do państwa, którego rezydentem jest akcjonariusz będący osobą fizyczną lub prawną, należy przyznanie ulgi z tytułu podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym wynikającego z nałożenia ACT oraz podatku dochodowego w Zjednoczonym Królestwie, moim zdaniem, wystarczy to, aby stwierdzić, że wywiązało się ono ze swoich zobowiązań wynikających z art. 43 WE. Ponadto, jak już zauważyłem powyżej, wynika to ze swobody państw członkowskich do rozdzielania pomiędzy sobą kompetencji podatkowych oraz pierwszeństwa, jak również z potrzeby uwzględniania transgranicznej rzeczywistości gospodarczej, w jakiej działa podatnik. Jak już stwierdziłem, zapewnienie, że taki rezultat zostanie osiągnięty, stanowiłoby część zobowiązania Zjednoczonego Królestwa na podstawie art. 43 WE. Nie można by również

podnosić zarzutu, że państwo źródła dochodu naruszyło swoje zobowiązania wynikające z UOUPO poprzez zaniechanie przyznania ulgi z tytułu podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym.

90. Jak już wcześniej stwierdzono, powyższe rozumowanie ma również zastosowanie i prowadzi do takiego samego wniosku przy dokonywaniu analizy ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa będącego przedmiotem sporu w zakresie jego zgodności z art. 56 WE.

91. Z tych przyczyn na pytanie 1 lit. a) należy odpowiedzieć, że jeżeli na podstawie ustawodawstwa, takiego jak będącego przedmiotem sporu w niniejszej sprawie, Zjednoczone Królestwo przyznaje pełną ulgę podatkową dotyczącą dywidend wypłacanych przez spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie na rzecz akcjonariuszy będących osobami fizycznymi zamieszkałymi w Zjednoczonym Królestwie, to nie jest ono zobowiązane na podstawie art. 43 WE lub 56 WE do rozszerzenia zakresu pełnej lub częściowej ulgi podatkowej na dywidendy wypłacane za granicę przez spółkę zależną z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie na rzecz spółki dominującej niemającej siedziby w Zjednoczonym Królestwie, gdy dywidendy te nie są opodatkowane podatkiem dochodowym w Zjednoczonym Królestwie. Jednakże jeżeli na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania Zjednoczone Królestwo wykonuje kompetencje do opodatkowania podatkiem dochodowym dywidend wypłacanych nierezydentom, to musi ono zapewnić, by owi nierezydenci byli traktowani w taki

⁸⁸ — Zobacz wyrok w sprawie Bouanich, wymieniony powyżej w przypisie 77, pkt 54 i 55.

sam sposób — w tym również w zakresie ulg podatkowych — jak rezydenci podlegający tym samym kompetencjom Zjednoczonego Królestwa w zakresie podatku dochodowego.

szego uprzywilejowania” na rezydentów innych państw członkowskich.

B — *W przedmiocie pytania 1 lit. b)*

92. Zwracając się z pytaniem 1 lit. b), sąd krajowy pragnie ustalić, czy art. 43 WE lub 56 WE zostają naruszone, jeżeli państwo członkowskie (np. Zjednoczone Królestwo) stosuje postanowienie przewidziane w UOUPO, przyznające spółce dominującej z siedzibą w danym państwie członkowskim (np. w Niderlandach) uprawnienie do częściowej ulgi podatkowej w zakresie odpowiednich dywidend, nie przyznając jednakże takiego prawa spółce dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim (np. w Niemczech), w sytuacji, gdy w UOUPO zawartej pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a Niemcami brak jest postanowienia co do częściowej ulgi podatkowej.

93. Pytanie to w istocie rodzi zagadnienie, czy przepisy traktatu w sprawie swobody przepływu, a w szczególności zasada niedyskryminacji, zobowiązują państwa członkowskie do rozszerzenia zakresu ulg przyznanych rezydentom jednego państwa członkowskiego na podstawie UOUPO na rezydentów innych państw członkowskich: inaczej mówiąc, czy państwo znajdujące się w sytuacji takiej, jak Zjednoczone Królestwo zobowiązane jest do rozszerzenia zakresu traktowania na podstawie „klauzuli najwyż-

94. Zagadnienie to było ostatnio przedmiotem wyroku Trybunału w sprawie D⁸⁹. Sprawa dotyczyła D, zamieszkałego w Niemczech, którego 10% majątku stanowiły nieruchomości położone w Niderlandach. Niderlandy opodatkowały wspomniane 10% podatkiem majątkowym, lecz odmówiły D ulgi od podatku majątkowego, do którego uprawnieni byli rezydenci Niderlandów oraz rezydenci Belgii na podstawie belgijsko-niderlandzkiej UOUPO. D podniósł między innymi argument, zgodnie z którym fakt, że Niderlandy w tym zakresie odmiennie traktują osoby będące rezydentami Belgii i Niemiec, stanowi bezprawną dyskryminację, pozostającą w sprzeczności z art. 56 WE, wobec czego Niderlandy powinny mu przyznać podobną ulgę. Odrzucając ten argument, Trybunał stanął na stanowisku, że sytuacja nierezydentów objętych UOUPO i nierezydentów nie objętych UOUPO nie jest porównywalna. Zatem nie mogło tu być mowy o dyskryminacji pomiędzy tymi dwoma grupami podatników. Wywodząc ten wniosek, Trybunał poczynił trzy zasadnicze uwagi. Po pierwsze, UOUPO zawarta pomiędzy Belgią a Niderlandami przewidywała rozdział kompetencji podatkowych pomiędzy tymi dwoma państwami członkowskimi⁹⁰. Po drugie, „nieodłączną konsekwencją dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania” było to, że „wzajemne prawa i obowiązki” zawarte w tych UOUPO mają zastosowanie wyłącznie wobec osób będących rezydentami jednego z dwóch umawiających się państw członkow-

89 — Zobacz powyżej, przypis 48.

90 — Wyrok w sprawie D, wymieniony powyżej w przypisie 48, pkt 60.

skich. Po trzecie, zasada wzajemności taka jak w tym przypadku, to jest przepis przyznający niderlandzką ulgę w podatku majątkowym rezydentom Belgii, nie może być uważana za korzyść, którą można oddzielić od pozostałych przepisów belgijsko-niderlandzkiej UOUP, lecz tworzy „jej integralną część” oraz przyczynia się do jej „ogólnej równowagi”.

95. Rozumowanie to, które z całym szacunkiem podzielam, dotyczy w takim samym stopniu sytuacji podanej przy niniejszym pytaniu. W przykładzie podanym przez sąd krajowy sytuacja, w której znajduje się niderlandzka spółka dominującej otrzymująca częściową ulgę podatkową od Zjednoczonego Królestwa na podstawie UOUP zawartej pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a Niderlandami nie może być zasadnie porównywana z sytuacją niemieckiej spółki dominującej, która nie otrzymuje żadnej ulgi podatkowej. Podkreśliłbym, tak jak uczynił to Trybunał w wyroku w sprawie D, że każda UOUP przewiduje określony rozdział kompetencji podatkowych i pierwszeństwa opodatkowania pomiędzy umawiającymi się państwami⁹¹. Rozdział ten wyraża ogólną równowagę wynegocjowaną jako całość w oparciu o zasadę wzajemności na podstawie szczególnych cech obu krajowych systemów podatkowych i gospodarek, zgodnie z kompetencją państw członkowskich, co

wyraźnie przewiduje art. 293 WE. Różnice w równowadze osiągniętej w wyniku negocjacji dwustronnych odzwierciedlają zróżnicowanie krajowych systemów podatkowych i sytuacji gospodarczych, w tym również, jak zauważyłem powyżej, w ramach UE. Z powyższego wynika, że nie można uznać, iż nierezydenci, podlegający różnym zasadom równowagi kompetencji podatkowych i pierwszeństwa opodatkowania wypracowanym w poszczególnych UOUP, znajdują się w porównywalnych sytuacjach. Jak już to omówiłem powyżej, różnice w traktowaniu wynikające wyłącznie z podziału kompetencji podatkowych lub wyboru zasad pierwszeństwa opodatkowania nie wchodzą w zakres art. 43 WE bądź art. 56 WE. Treścią zobowiązań państwa źródła dochodu wobec nierezydentów w zakresie, w jakim wykonuje ono wobec nich kompetencje podatkowe, jest traktowanie ich w sposób porównywalny z rezydentami.

96. Z tej przyczyny na pytanie 1 lit. b) należy, moim zdaniem, odpowiedzieć, że art. 43 WE lub 56 WE nie zostają naruszone, jeżeli państwo członkowskie (np. Zjednoczone Królestwo) stosuje postanowienie przewidziane w UOUP, przyznające spółce dominującej z siedzibą w określonym państwie członkowskim (np. w Niderlandach) prawo do częściowej ulgi podatkowej dotyczącej odpowiednich dywidend, nie przyznając jednakże takiego prawa spółce dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim

⁹¹ — Zobacz w drodze analogii uwagę rzecznika generalnego D. Ruiz-Jaraba Colomera w sprawie Gilly, wymienionej powyżej w przypisie 47, pkt 66: „[c]elem umowy międzynarodowej o unikaniu podwójnego opodatkowania jest zapobieżenie, aby dochód, który już raz został opodatkowany w jednym państwie, nie został ponownie opodatkowany w drugim państwie. Nie jest zatem jej celem zapewnienie, iż podatek zapłacony przez podatnika w jednym państwie nie był wyższy, niż gdyby miał zostać zapłacony w drugim państwie, bez względu na to skąd został otrzymany dochód oraz bez względu na jego konkretne źródło”.

(np. w Niemczech), w sytuacji, gdy w UOUPO zawartej pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a Niemcami brak jest postanowień co do częściowej ulgi podatkowej.

C — W przedmiocie pytań 1 lit. c) i d)

97. Zwracając się z pytaniem 1 lit. c), sąd krajowy pragnie ustalić, czy art. 43 WE lub 56 WE zostają naruszone, jeżeli Zjednoczone Królestwo, stosując UOUPO, nie przyznaje spółkom z siedzibą w Niderlandach, kontrolowanych przez rezydenta Niemiec, prawa do częściowej ulgi podatkowej w zakresie odpowiednich dywidend, jednakże przyznaje prawo do częściowej ulgi podatkowej w zakresie przedmiotowych dywidend: i) spółkom z siedzibą w Niderlandach kontrolowanym przez innych rezydentów Niderlandów; ii) spółkom z siedzibą w Niderlandach kontrolowanym przez rezydentów innych państw członkowskich, np. Włoch, jeżeli w UOUPO zawartej pomiędzy Włochami a Niderlandami znajduje się postanowienie o przyznaniu częściowej ulgi podatkowej; albo iii) spółkom z siedzibą we Włoszech, niezależnie od tego, przez kogo są kontrolowane. Zwracając się z pytaniem 1 lit. d), sąd krajowy pragnie ustalić, czy dla odpowiedzi na pytanie 1 lit. c) miałyby znaczenie, gdyby spółka z siedzibą w Niderlandach była kontrolowana nie przez rezydenta Niemiec, lecz przez rezydenta państwa trzeciego.

98. W istocie zagadnienie, jakie wynika z tych pytań, sprowadza się do zgodności z art. 43 WE tak zwanych klauzul ograniczenia korzyści w UOUPO, zawieranych przez państwa członkowskie, na mocy których uprawnienia osób prawnych z siedzibą w umawiających się państwach do ulg podatkowych ograniczone są w zależności od miejsca siedziby podmiotów kontrolujących te spółki. Na przykład w niniejszej sprawie spółki z siedzibą w Niderlandach pozbawione są możliwości skorzystania z częściowej ulgi podatkowej w Zjednoczonym Królestwie, jeżeli są kontrolowane przez rezydenta innego państwa członkowskiego, jak np. Niemiec, a w UOUPO zawartej pomiędzy Niemcami a Zjednoczonym Królestwem brak jest postanowień o przyznaniu częściowej ulgi podatkowej przez Zjednoczone Królestwo.

99. Moim zdaniem odpowiedź na powyższe pytania wypływa z podobnego rozumowania, jakie przedstawiłem w związku z pytaniem 1 lit. b).

100. Jak wyjaśniono powyżej, nie jest możliwe porównywanie sytuacji nierezydentów objętych zakresem UOUPO i nierezydentów nieobjętych UOUPO, gdyż każda UOUPO odzwierciedla szczególną równowagę kompetencji podatkowych i pierwszeństwa opodatkowania wypracowaną przez umawiające się państwa. Różnice w traktowaniu tych nierezydentów nie stanowią dyskryminacji, ponieważ ich sytuacja jest inna. Pytanie, jakie się w tym miejscu nasuwa, to czy dopuszczalne jest czynienie rozróżnień pomiędzy nierezydentami, którzy pochodzą z tego

samego państwa członkowskiego, a więc objęci są tą samą UOUPO, w zależności od tego, czy dany nierezydent jest kontrolowany przez rezydenta państwa członkowskiego (lub państwa trzeciego), który zawarł ze Zjednoczonym Królestwem UOUPO nieprzewidującą częściowych ulg podatkowych. Czy można porównywać takich nierezydentów dla celów stosowania zasady niedyskryminacji?

nych przez rezydenta Niemiec lub państwa trzeciego, prawa do częściowej ulgi podatkowej, jednakże przyznaje prawo do częściowej ulgi podatkowej w zakresie odpowiednich dywidend: i) spółkom z siedzibą w Niderlandach kontrolowanym przez innego rezydenta Niderlandów; ii) spółkom z siedzibą w Niderlandach kontrolowanym przez rezydenta innego państwa członkowskiego, np. Włoch, gdy w UOUPO zawartej pomiędzy Włochami a Niderlandami zawarte jest postanowienie o przyznaniu częściowej ulgi podatkowej; albo iii) spółkom z siedzibą we Włoszech, niezależnie od tego, przez kogo są kontrolowane.

101. Moim zdaniem odpowiedź na to pytanie musi być przecząca. Dokonywanie w UOUPO rozróżnienia pomiędzy nierezydentami w oparciu o państwo pochodzenia (a w konsekwencji o odpowiednią UOUPO) ich akcjonariusza posiadającego udział kontrolny tworzy część równowagi kompetencji i pierwszeństwa wypracowanej przez umawiające się państwa w wykonaniu przysługujących im uprawnień, o czym już wspominałem. Wobec powyższego badanie przyczyn i uzasadnień dokonanego wyboru równowagi — co można ocenić jedynie w świetle szerszej równowagi osiągniętej w ramach szerokiej sieci dwustronnych UOUPO — nie wchodzi w zakres przepisów traktatu o swobodzie przepływu.

102. Na pytanie 1 lit. c) i d) należy zatem odpowiedzieć, że art. 43 WE lub 56 WE nie zostają naruszone, jeżeli Zjednoczone Królestwo, stosując UOUPO, nie przyznaje spółkom z siedzibą w Niderlandach, kontrolowa-

D — W przedmiocie pytania 2

103. Pytanie to rodzi zagadnienie praw i środków zaskarżenia na podstawie prawa wspólnotowego w przypadku naruszenia art. 43 WE lub 56 WE w okolicznościach wskazanych w pytaniu 1. Jak jednak jasno wynika z powyższego, moim zdaniem, odpowiedzi na pytanie 1 lit. a)–c) muszą być przeczące, zatem nie uważam za użyteczne ani konieczne udzielania odpowiedzi w odniesieniu do tego zagadnienia. Chciałbym jednak zauważyć, że podobne pytania na temat środków zaskarżenia zostały przedłożone we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w równoległej sprawie — *Test Claimants in the FII Litigation*⁹².

92 — Zobacz powyżej, przypis 2.

V — Wnioski

104. Z powyższych przyczyn wyrażam pogląd, że Trybunał powinien udzielić następujących odpowiedzi na pytania przesłane przez High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division:

- Jeżeli na podstawie ustawodawstwa, takiego jak będącego przedmiotem sporu w niniejszej sprawie, Zjednoczone Królestwo przyznaje pełną ulgę podatkową dotyczącą dywidend wypłacanych przez spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie na rzecz akcjonariuszy będących osobami fizycznymi zamieszkałymi w Zjednoczonym Królestwie, to nie jest ono zobowiązane na podstawie art. 43 WE lub 56 WE do rozszerzenia zakresu pełnej lub częściowej ulgi podatkowej na dywidendy wypłacane za granicę przez spółkę zależną z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie na rzecz spółki dominującej niemającej siedziby w Zjednoczonym Królestwie, gdy dywidendy te nie są opodatkowane podatkiem dochodowym w Zjednoczonym Królestwie. Jednakże jeżeli na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania Zjednoczone Królestwo wykonuje kompetencje do opodatkowania podatkiem dochodowym dywidend wypłacanych nierezydentom, to musi ono zapewnić, by owi nierezydenci byli traktowani w taki sam sposób — w tym również w zakresie ulg podatkowych — jak rezydenci podlegający tym samym kompetencjom Zjednoczonego Królestwa w zakresie podatku dochodowego.

- Artykuły 43 WE lub 56 WE nie zostają naruszone, jeżeli państwo członkowskie (np. Zjednoczone Królestwo) stosuje postanowienie przewidziane w UOUPO, przyznające spółce dominującej z siedzibą w określonym państwie członkowskim (np. w Niderlandach) prawo do częściowej ulgi podatkowej dotyczącej odpowiednich dywidend, nie przyznając jednakże takiego prawa spółce dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim (np. w Niemczech), w sytuacji, gdy w UOUPO zawartej pomiędzy Zjednoczonym Królestwem a Niemcami brak jest postanowień co do częściowej ulgi podatkowej.

- Artykuły 43 WE lub 56 WE nie zostają naruszone, jeżeli Zjednoczone Królestwo, stosując UOUPO, nie przyznaje spółkom z siedzibą w Niderlandach, kontrolowanych przez rezydenta Niemiec lub państwa trzeciego, prawa do częściowej ulgi podatkowej, jednakże przyznaje prawo do częściowej ulgi podatkowej w zakresie odpowiednich dywidend: i) spółkom z siedzibą w Niderlandach kontrolowanym przez innego rezydenta Niderlandów; ii) spółkom z siedzibą w Niderlandach kontrolowanym przez rezydenta innego państwa członkowskiego, np. Włoch, gdy w UOUPO zawartej pomiędzy Włochami a Niderlandami zawarte jest postanowienie o przyznaniu częściowej ulgi podatkowej; albo iii) spółkom z siedzibą we Włoszech, niezależnie od tego, przez kogo są kontrolowane.