

Sprawa C-446/04

Test Claimants in the FII Group Litigation przeciwko Commissioners of Inland Revenue

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

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

Opinia rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda przedstawiona w dniu 6 kwietnia
2006 r. I - 11761

Wyrok Trybunału (wielka izba) z dnia 12 grudnia 2006 r. I - 11814

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ osób — Swoboda przedsiębiorczości — Swobodny przepływ kapitału —
Przepisy podatkowe
(art. 43 WE i 56 WE)*

2. *Swobodny przepływ osób — Swoboda przedsiębiorczości — Swobodny przepływ kapitału — Przepisy podatkowe*
(art. 43 WE i 56 WE)
3. *Swobodny przepływ kapitału — Ograniczenia — Przepisy podatkowe*
(art. 56 WE)
4. *Swobodny przepływ osób — Swoboda przedsiębiorczości — Swobodny przepływ kapitału — Przepisy podatkowe*
(art. 43 WE i 56 WE)
5. *Swobodny przepływ osób — Swoboda przedsiębiorczości — Swobodny przepływ kapitału — Przepisy podatkowe*
(art. 43 WE i 56 WE)
6. *Swobodny przepływ osób — Swoboda przedsiębiorczości — Przepisy podatkowe*
(art. 43 WE)
7. *Swobodny przepływ osób — Swoboda przedsiębiorczości — Swobodny przepływ kapitału — Przepisy podatkowe*
(art. 43 WE i 56 WE)
8. *Swobodny przepływ kapitału — Ograniczenie w przepływie kapitału do lub z państw trzecich*
(art. 56 WE i 57 ust. 1 WE)
9. *Prawo wspólnotowe — Prawa przyznane jednostkom — Naruszenie przez państwo członkowskie — Obowiązek naprawienia szkody wyrządzonej jednostkom*
10. *Prawo wspólnotowe — Prawa przyznane jednostkom — Naruszenie przez państwo członkowskie — Obowiązek naprawienia szkody wyrządzonej jednostkom*

1. Artykuły 43 WE i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że gdy państwo członkowskie stosuje system zapobiegania lub zmniejszania opodat-

kowania kaskadowego, lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym w przypadku dywidend wypłaconych na rzecz rezydentów przez spółki

będące rezydentami, powinno ono traktować w taki sam sposób dywidendy wypłacone rezydentom przez spółki niebędące rezydentami.

(por. pkt 72 oraz pkt 1 sentencji)

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

Okoliczność, że w porównaniu do systemu zwolnienia system odliczenia

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

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

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

W istocie ta różnica w traktowaniu stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, bowiem ma taki skutek,

że zniechęca spółki mające siedzibę w danym państwie członkowskim do inwestowania ich kapitału w spółkach mających siedzibę w innym państwie członkowskim. Ponadto ma ona również skutek ograniczający w stosunku do spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich, bowiem stanowi ona dla nich przeszkodę w pozyskiwaniu kapitału w danym państwie członkowskim.

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

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

4. Artykuły 43 WE i 56 WE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które zezwalają spółce będącej rezydentem i otrzymującej dywidendy od innej spółki będącej rezydentem na odliczenie od kwoty podlegającej zapłacie przez tę pierwszą spółkę z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych kwoty tego podatku zapłaconego w formie zryczałtowanej przez

drugą spółkę, podczas gdy w przypadku spółki będącej rezydentem i otrzymującej dywidendy od spółki niebędącej rezydentem takie odliczenie nie jest możliwe w zakresie podatku związanego z wypłaconymi zyskami zapłaconego przez tę ostatnią spółkę w państwie jej siedziby.

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

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

Taka różnica w traktowaniu nie może być uzasadniona koniecznością zachowania spójności systemu podatkowego obowiązującego w danym państwie

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

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

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

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

5. Artykuły 43 WE i 56 WE nie sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które przewidują, że wszelkie ulgi z tytułu podatku zapłaconego za granicą, z których korzysta spółka będąca rezydentem i otrzymująca dywidendy zagraniczne, obniżają kwotę podatku dochodowego od osób prawnych, od której może ona odliczyć podatek dochodowy od osób prawnych zapłacony w formie ryczałtu przy późniejszej wypłacie dywidend na rzecz jej własnych udziałowców.
6. Artykuł 43 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, które zezwalają spółce będącej rezydentem na przeniesienie na rzecz będących rezydentami spółek zależnych kwoty podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w formie ryczałtu, która nie może zostać odliczona od podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez tę pierwszą spółkę w danym roku podatkowym albo w poprzednich lub następnych latach podatkowych, tak aby spółki zależne mogły odliczyć ten podatek od podatku dochodowego od osób prawnych, który zobowiązane są zapłacić, ale nie zezwalają spółce będącej rezydentem na przeniesienie takiej kwoty na rzecz spółek zależnych niebę-

W istocie okoliczność, że spółka, która otrzymuje dywidendy zagraniczne,

dających rezydentami, w przypadku gdy spółki te podlegają opodatkowaniu w tym państwie członkowskim od osiągniętych tam zysków.

(por. pkt 139 oraz pkt 3 sentencji)

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

W istocie, o ile prawdą jest, że państwo członkowskie powinno dysponować określonym czasem, aby w celu określenia kwoty ostatecznie należnej z tytułu

podatku dochodowego od osób prawnych mogło uwzględnić wszelkie podatki, którymi obciążone zostały wypłacone zyski, o tyle nie może to stanowić uzasadnienia dla przepisów krajowych, które nie zezwalają w żadnym przypadku, by spółka będąca rezydentem i otrzymująca dywidendy zagraniczne odliczyła od kwoty należnej z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych podatku obciążającego zyski wypłacone za granicą, podczas gdy w przypadku dywidend krajowych rzeczona kwota podlega z urzędu odliczeniu od zapłaconego podatku, nawet jeśli jest to zapłata w formie zryczałtowanej, przez spółkę dokonującą wypłaty i będącą rezydentem.

W odniesieniu do okoliczności, że przedmiotowe ustawodawstwo nie przewiduje ulgi podatkowej dla udziałowców spółek będących rezydentami, wypłacających dywidendy, które wynikają z dywidend zagranicznych, ryzyko podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym występuje nie tylko w przypadku dywidend pochodzących od spółki będącej rezydentem i podlegającej obowiązkowi zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych płaconego w formie ryczałtu od wypłaconych dywidend, lecz również w przypadku dywidend wypłaconych przez spółkę niebędącą rezydentem, której zyski są także opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych w państwie jej siedziby według stawki i zasad tam obowiązujących.

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

8. Artykuł 57 ust. 1 WE należy interpretować w ten sposób, że gdy przed dniem 31 grudnia 1993 r. państwo członkowskie przyjęło przepisy, które zawierają ograniczenia w przepływie kapitału do lub z państw trzecich zakazane przez art. 56 WE i po tej dacie przyjmuje przepisy, które również, stanowiąc ograniczenie przepływu kapitału, są co do istoty takie same jak przepisy poprzednio obowiązujące lub ograniczają się do zmniejszenia lub zniesienia przeszkody w wykonywaniu praw i swobód wspólnotowych, która znajdowała się w przepisach poprzednio obowiązujących, art. 56 WE nie sprzeciwia się stosowaniu tychże przyjętych przepisów do państw trzecich, jeżeli odnoszą się one do przepływu kapitału dotyczącego inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe. Za inwestycje bezpośrednie nie mogą być uznane udziały w spółce, które nie zostały objęte w celu ustanowienia lub utrzymania trwałych i bezpośrednich powiązań między udziałowcem a daną spółką i umożliwiających mu aktywny udział w zarządzaniu tą spółką lub w sprawowaniu nad nią kontroli.

(por. pkt 196 oraz pkt 5 sentencji)

dego z państw członkowskich powinien określać sądy właściwe oraz szczegółowe zasady proceduralne dotyczące wnoszenia skarg mających na celu zabezpieczenie praw, które podmioty prawa wywodzą z prawa wspólnotowego, w tym rodzaje roszczeń wnoszonych przez osoby poszkodowane do sądów krajowych. Sądy krajowe są niemniej jednak zobowiązane zagwarantować, by jednostki miały do dyspozycji skuteczny środek zaskarżenia umożliwiający im uzyskanie zwrotu nienależnie pobranego podatku oraz kwot zapłaconych na rzecz tego państwa członkowskiego lub pobranych przez to państwo w bezpośrednim związku z tym podatkiem.

W odniesieniu do innych szkód, jakie dany podmiot poniósł z powodu naruszenia prawa wspólnotowego, które można przypisać państwu członkowskiemu, będzie ono zobowiązane do naprawienia szkód wyrządzonych jednostkom w warunkach wymienionych w orzecznictwie Trybunału, a mianowicie że naruszona norma prawna jest dla jednostek źródłem uprawnień, że postępowanie państwa stanowi wystarczająco istotne naruszenie prawa i wreszcie że istnieje bezpośredni związek przyczynowy między naruszeniem ciążącego na państwie zobowiązania a poniesioną przez poszkodowanych szkodą, nie wykluczając, że na gruncie prawa krajowego odpowiedzialność państwa może być uzależniona od mniej restrykcyjnych warunków.

9. Wobec braku uregulowania wspólnotowego wewnętrznego porządek prawny każ-

Z zastrzeżeniem prawa do odszkodowania, którego podstawę stanowi bezpo-

średnio prawo wspólnotowe, jeżeli te przesłanki wskazane w orzecznictwie zostaną spełnione, naprawienie przez państwo wyrządzonej szkody powinno nastąpić zgodnie z prawem krajowym regulującym zasady odpowiedzialności, przy czym zasady dotyczące naprawienia szkody, ustanowione przez prawo krajowe, nie mogą być mniej korzystne niż zasady dotyczące podobnych krajowych środków prawnych i nie mogą prowadzić do uniemożliwienia w praktyce otrzymania odszkodowania lub nadmiernego utrudnienia w jego otrzymaniu.

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

10. Dla ustalenia, czy nastąpiło wystarczająco istotne naruszenie prawa wspólnotowego powodujące powstanie odpowiedzialności pozaumownej państwa członkowskiego za szkody wyrządzone jednostkom, sąd krajowy musi wziąć pod uwagę wszystkie elementy charakteryzujące przedstawioną mu sytuację. Do elementów tych należą w szczególności stopień jasności i precyzji naruszonej normy, umyślny lub nieumyślny charakter popełnionego uchybienia lub spowodowanej szkody, usprawiedliwiony lub nieusprawiedliwiony charakter ewentualnego błędu w stosowaniu prawa, okoliczność, że postępowanie jednej z

instytucji Wspólnoty mogło przyczynić się do wydania lub utrzymania w mocy przepisów lub praktyki krajowej sprzecznych z prawem wspólnotowym.

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

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

(por. pkt 204, 213–215, 217)