

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)
z dnia 12 grudnia 2006 r. *

W sprawie C-374/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 25 sierpnia 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 sierpnia 2004 r., w postępowaniu:

Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

przeciwko

Commissioners of Inland Revenue

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (sprawozdawca), R. Schintgen i J. Klučka, prezesi izb, J.N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič, J. Malenovský, i U. Lõhmus, sędziowie,

* Język postępowania: angielski.

rzecznik generalny: L.A. Geelhoed,
sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 listopada 2005 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation przez G. Aaronsona i D. Milne'a, QC, oraz przez P. Farmera i D. Cavendera, barristers,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez E. O'Neill i C. Gibbs, działające w charakterze pełnomocników, wspierane przez G. Barlinga, QC, oraz przez D. Ewarta i J. Stratford, barristers,
- w imieniu rządu niemieckiego przez W.D. Plessinga i U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego przez J.C. Gracię, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Irlandii przez D.J. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez A.M. Collinsa, SC, i G. Clohessy, BL,

- w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster i M. De Grave'a, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu fińskiego przez A. Guimaraes-Purokoski, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyalą, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 23 lutego 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- ¹ Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 WE, 56 WE, 57 WE i 58 WE.
- ² Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy grupami spółek a Commissioners of Inland Revenue (organem podatkowym Zjednoczonego Królestwa) w przedmiocie odmowy przyznania spółkom niebędącym rezydentami należącym do tych grup ulgi podatkowej w związku z dywidendami, które zostały im wypłacone przez spółki będące rezydentami.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

- 3 Artykuł 4 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. L 225, str. 6) stanowi:

„Jeśli spółka dominująca, przez swój związek ze spółką zależną, ma udział w zyskach podzielonych, to państwo siedziby spółki dominującej, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka ulega likwidacji:

- powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków, albo
- opodatkowuje te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tę część podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we właściwych przypadkach, kwotę podatku potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu, nałożonego w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma stałą siedzibę, z uwzględnieniem odstępstw przewidzianych w art. 5, do wysokości odpowiedniego podatku krajowego”.

Uregulowania krajowe

- 4 Na mocy przepisów podatkowych obowiązujących w Zjednoczonym Królestwie zyski uzyskane w danym roku podatkowym przez spółki mające siedzibę w tym państwie członkowskim podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w tym państwie.

- 5 Od 1973 r. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej stosuje system opodatkowania zwany „odliczeniem częściowym”, w ramach którego, w celu unikania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, w przypadku gdy spółka będąca rezydentem dokonuje podziału zysków, część podatku od osób prawnych zapłaconego przez tę spółkę jest odliczana od podatku płaconego przez jej udziałowców. Do dnia 6 kwietnia 1999 r. system ten opierał się z jednej strony na zryczałtowanym podatku dochodowym od osób prawnych płaconym przez spółkę wypłacającą dywidendy, a z drugiej strony na kredycie podatkowym przyznawanym udziałowcom otrzymującym wypłatę dywidend.

Zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych

- 6 Zgodnie z art. 14 Income and Corporation Taxes Act 1988 (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r., zwanej dalej „ICTA”), w brzmieniu obowiązującym w okresie, którego dotyczy sprawa przed sądem krajowym, spółka z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, która wypłaca swoim udziałowcom dywidendy, zobowiązana jest do zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych („advance corporation tax”, zwanego dalej „ACT”), obliczanego na podstawie kwoty lub wartości wypłaconych dywidend.
- 7 Spółce przysługuje prawo do odliczenia ACT zapłaconego z tytułu wypłat dokonanych w danym roku podatkowym od kwoty jej zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych („mainstream corporation tax”) za ten sam rok podatkowy, z pewnymi ograniczeniami. Jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego spółki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych jest niewystarczająca, aby dokonać odliczenia całości ACT, pozostała część ACT może zostać przeniesiona na poczet poprzedniego lub następnego roku podatkowego bądź na spółki zależne, które mogą odliczyć ją od kwoty, którą same zobowiązane są zapłacić z tytułu podatku od osób prawnych. Spółki zależne, na które może być przeniesiona pozostała część ACT, muszą mieć siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.

- 8 Grupa spółek z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie może również wybrać system opodatkowania grupy kapitałowej, który pozwala spółkom należącym do tej grupy na odroczenie płatności ACT do czasu przystąpienia przez spółkę dominującą należąca do grupy do wypłaty dywidendy. System ten był przedmiotem wyroku z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 *Metallgesellschaft i in.*, Rec. str. I-1727, jednak niniejsza sprawa go nie dotyczy.

Ulga podatkowa przyznana udziałowcom będącym rezydentami

- 9 Na podstawie art. 208 ICTA spółka z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, która otrzymuje dywidendy od spółki również z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, nie podlega opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych z tytułu tych dywidend.
- 10 Ponadto na mocy art. 231 ust. 1 ICTA wypłata przez spółkę będącą rezydentem na rzecz innej spółki będącej rezydentem dywidendy, z tytułu której płacony jest ACT, powoduje przyznanie na rzecz tej drugiej spółki ulgi podatkowej odpowiadającej części ACT zapłaconego przez pierwszą spółkę. Zgodnie z art. 238 ust. 1 ICTA otrzymana dywidenda oraz ulga podatkowa stanowią po stronie spółki otrzymującej dywidendę „dochód z inwestycji zwolniony od podatku” („franked investment income”).
- 11 Spółka z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, która otrzymała od innej spółki będącej rezydentem dywidendy, których wypłata daje prawo do ulgi podatkowej, może przejąć kwotę ACT zapłaconą przez tę drugą spółkę i odliczyć ją od kwoty ACT, którą sama zobowiązana jest zapłacić, gdy przystępuje do wypłaty dywidend swoim własnym udziałowcom, w ten sposób, że z tytułu ACT dokonuje zapłaty jedynie nadwyżki.

- 12 Zgodnie z tabelą F zawartą w ICTA osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym z tytułu dywidend otrzymanych od spółki z siedzibą w tym państwie członkowskim. Niemniej jednak ma ona prawo do ulgi podatkowej odpowiadającej części ACT zapłaconego przez tę spółkę. Ulga podatkowa może zostać odliczona od kwoty, którą osoba ta zobowiązana jest zapłacić z tytułu podatku dochodowego od dywidendy, albo może być jej wypłacona w gotówce, jeżeli ulga przewyższa kwotę zobowiązania podatkowego tej osoby.
- 13 Zgodnie z powyższymi przepisami zyski wypłacone przez spółki będące rezydentami są opodatkowane raz — po stronie spółek, a po stronie końcowych udziałowców — tylko o ile należny od nich podatek dochodowy przekracza wysokość ulgi podatkowej, do którego są uprawnieni.

Sytuacja udziałowców niebędących rezydentami

- 14 Spółka, która nie ma siedziby w Zjednoczonym Królestwie, jest tam co do zasady podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych tylko w zakresie dochodów mających swoje źródło w tym państwie członkowskim, co obejmuje dywidendy wypłacone przez spółkę z siedzibą w tym państwie. Jednakże na podstawie art. 233 ust. 1 ICTA, jeżeli spółce niebędącej rezydentem nie przysługuje w Zjednoczonym Królestwie ulga podatkowa, nie podlega ona w tym państwie opodatkowaniu podatkiem dochodowym z tytułu tych dywidend.
- 15 Natomiast jeżeli na mocy zawartej przez Zjednoczone Królestwo umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (zwanej dalej „UOUPO”) spółce niebędącej rezydentem przysługuje w tym państwie członkowskim prawo do pełnej lub częściowej ulgi podatkowej, podlega ona w tym państwie opodatkowaniu podatkiem dochodowym z tytułu dywidend otrzymanych od spółki będącej rezydentem.

- 16 Podobnie osoba fizyczna niemająca miejsca zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem dochodowym w tym państwie członkowskim w zakresie dotyczącym dywidend mających swe źródło w tym państwie członkowskim. Lecz jeżeli na mocy przepisów krajowych lub UOUPO osobie tej nie przysługuje w tym państwie ulga podatkowa, to nie podlega ona w tym państwie opodatkowaniu podatkiem dochodowym z tytułu otrzymanych dywidend.
- 17 Mimo że w UOUPO zawartych z innymi państwami członkowskimi lub państwami trzecimi Zjednoczone Królestwo zastrzega sobie ogólnie prawo do opodatkowania dywidend wypłaconych przez swoich rezydentów na rzecz podmiotów niebędących rezydentami, to UOUPO te często zawierają ograniczenia stawek opodatkowania, które mogą zostać zastosowane. Maksymalna stawka może różnić się w zależności od okoliczności, a w szczególności od tego, czy UOUPO przyznaje udziałowcowi pełną lub częściową ulgę podatkową.
- 18 Niektóre UOUPO zawarte przez Zjednoczone Królestwo nie przyznają ulgi podatkowej spółkom mającym siedzibę w drugim umawiającym się państwie, jeżeli otrzymują one dywidendy od spółki mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Jest tak między innymi w przypadku UOUPO zawartych z Republiką Federalną Niemiec i z Japonią.
- 19 Inne UOUPO przewidują ulgę podatkową pod pewnymi warunkami. Na przykład ulga podatkowa przewidziana w UOUPO zawartej z Królestwem Niderlandów przysługuje w całości udziałowcom mającym siedzibę albo miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim, którzy posiadają mniej niż 10% głosów w spółce wypłacającej dywidendy, a jedynie w części udziałowcom posiadającym co najmniej 10% głosów.
- 20 UOUPO zawarta z Królestwem Niderlandów zawiera ponadto postanowienie określone jako „ograniczenie korzyści”, zgodnie z którym ulga podatkowa

przewidziana w tej UOUP nie przysługuje, jeżeli spółka będąca udziałowcem i niebędąca rezydentem sama jest własnością spółki mającej siedzibę w państwie, z którym Zjednoczone Królestwo zawarło UOUP, na mocy której ulga podatkowa nie jest przyznawana spółkom otrzymującym dywidendy od spółki mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.

- 21 Należy wyjaśnić, że powyższe przepisy obowiązujące w Zjednoczonym Królestwie zostały istotnie zmienione na mocy Finance Act 1998 (ustawy budżetowej z 1998 r.), która znajduje zastosowanie do wypłat dywidend dokonywanych od dnia 6 kwietnia 1999 r. Opisane powyżej uregulowania prawne obowiązywały przed tym dniem.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 22 Postępowanie przed sądem krajowym należy do postępowań typu „group litigation” (powództwo zbiorowe) dotyczących ACT i składają się na niego żądania o zwrot lub odszkodowanie wniesione przeciwko Commissioners of Inland Revenue przed High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, w następstwie wymienionego wyżej wyroku w sprawach połączonych *Metallgesellschaft i in.*
- 23 W powyższym wyroku Trybunał, orzekając w przedmiocie pytań prejudycjalnych tego samego sądu krajowego, w odpowiedzi na pierwsze z postawionych mu pytań stwierdził, że art. 43 WE stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów podatkowych państwa członkowskiego, które przyznają spółkom mającym siedzibę w tym państwie możliwość skorzystania z systemu opodatkowania pozwalającego im na wypłatę dywidend na rzecz spółki dominującej bez obowiązku zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku gdy spółka dominująca ma siedzibę również w tym państwie, a odmawiającego im tej możliwości, w przypadku gdy spółka dominująca ma swą siedzibę w innym państwie członkowskim.

- 24 Odpowiadając na drugie z pytań postawionych mu w tej samej sprawie Trybunał orzekł, że w przypadku, gdy spółka zależna mająca siedzibę w państwie członkowskim ma obowiązek zapłaty zryczałtowanego podatku od osób prawnych z tytułu dywidend wypłaconych na rzecz spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, mimo że w podobnych okolicznościach spółki zależne względem spółek dominujących mających siedzibę w tym pierwszym państwie członkowskim mogły wybrać system opodatkowania pozwalający im na uniknięcie tego obowiązku, art. 43 WE wymaga, by spółkom zależnym będącym rezydentami i spółkom dominującym niebędącym rezydentami przysługiwał skuteczny środek prawny w celu uzyskania zwrotu zapłaconych kwot lub wyrównania straty finansowej poniesionej przez nie z korzyścią dla władz danego państwa członkowskiego na skutek zapłaty zryczałtowanego podatku przez spółki zależne.
- 25 Spór dotyczący ACT, zawisły w postępowaniu przed sądem krajowym, obejmuje cztery różne klasy skarg, dla których wyróżniono wspólne kwestie. W chwili wydania przez sąd krajowy postanowienia o zwróceniu się do Trybunału z pytaniami prejudycjalnymi, klasa IV obejmowała 28 skarg wniesionych przez grupy spółek, w skład których wchodziła co najmniej jedna spółka niebędąca rezydentem. Spółki te kwestionują odmowę przyznania przez Commissioners of Inland Revenue ulgi podatkowej spółkom niebędącym rezydentami w przypadku otrzymania przez nie dywidend od spółki będącej rezydentem.
- 26 Cztery sprawy wybrane przez sąd krajowy jako sprawy „pilotażowe” dla celów niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą żądań wniesionych zarówno przez spółki będące rezydentami, jak i przez spółki niebędące rezydentami należące do tej samej grupy, które otrzymały dywidendy od tychże spółek będących rezydentami (zwane dalej „skarżącymi w postępowaniu przed sądem krajowym”). Chodzi o dywidendy wypłacone pomiędzy 1974 r. a 1998 r. na rzecz spółek mających siedziby we Włoszech (grupa Pirelli), we Francji (grupa Essilor) oraz w Niderlandach (grupy BMW i Sony).
- 27 O ile w przypadku grupy Pirelli spółka niebędąca rezydentem posiadała udział mniejszościowy wynoszący przynajmniej 10% kapitału spółki będącej rezydentem, to

pozostałe przypadki dotyczą spółek dominujących niebędących rezydentami, kontrolujących w 100% spółki zależne będące rezydentami. Jeśli chodzi o dwie spółki dominujące z siedzibą w Niderlandach, to pierwsza z nich jest w całości własnością spółki z siedzibą w Niemczech, a druga — własnością spółki z siedzibą w Japonii.

28 Sąd krajowy podnosi, że powyższe żądania dotyczą kwestii, które zostały już przedstawione Trybunałowi w przywołanej powyżej sprawie *Metallgesellschaft i in.*, lecz do których Trybunał nie musiał się ustosunkowywać, biorąc pod uwagę odpowiedź udzieloną przez niego na pierwsze i drugie z przedstawionych pytań. O ile w tamtej sprawie przyznanie ulgi podatkowej rozważane było tylko jako alternatywa wobec zwrotu ACT lub wyrównania strat wynikających z zapłaty ACT, to żądania podniesione przed sądem krajowym w niniejszej sprawie dotyczą bezpośrednio przyznania ulgi podatkowej.

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

„1. Czy 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) ustanawiało 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;

jednakże 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:

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

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,

— netto tego podatku obliczonego na innej podstawie?

b) Na czym rzecz powinna być dokonana zapłata:

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

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

c) Czy roszczenie o taką zapłatę jest:

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

ii) roszczeniem o wyrównanie strat lub o odszkodowanie, wobec czego konieczne jest spełnienie przesłanek określonych w wyroku [z dnia 5 marca 1996 r. w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, Rec. str. I-1029]; lub

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

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

— czy konieczne jest spełnienie przesłanek określonych w wyroku [*Brasserie du Pêcheur i Factortame*, wymienionym wyżej]; lub

— konieczne jest spełnienie innych przesłanek?

d) Czy dla odpowiedzi na pytanie drugie lit. c) ma znaczenie to, czy zgodnie z prawem krajowym państwa [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 wnioskuje 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 *Metallgesellschaft i in.*, wymienionym wyżej], 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?
- 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 wyczerpane zostały znamiona naruszenia prawa w rozumieniu wyroku [w sprawach połączonych *Brasserie du Pecheur i Factortame*, wymienionego wyżej], a zwłaszcza czy, mając na uwadze obecny stan orzecznictwa w zakresie wykładni właściwych przepisów prawa wspólnotowego, naruszenie to mogło być usprawiedliwione?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego lit. a)

- 30 Zwracając się z pytaniem pierwszym lit. a), sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 43 WE i 56 WE stoją na przeszkodzie stosowania uregulowań państwa członkowskiego, takich jak w sprawie toczącej się przed tym sądem, które w przypadku wypłaty dywidend przez spółkę będącą rezydentem przyznają prawo do pełnej ulgi podatkowej końcowym udziałowcom otrzymującym te dywidendy, którzy są rezydentami tego państwa członkowskiego albo innego państwa, z którym to pierwsze państwo zawarło UOUPO przewidującą tego rodzaju ulgę podatkową, lecz które nie przyznają pełnej lub częściowej ulgi podatkowej spółkom, które otrzymują takie dywidendy, mającym siedzibę w innych państwach członkowskich.

- 31 Z akt sprawy wynika, że zamiast przedstawić Trybunałowi problem odmiennego traktowania z jednej strony końcowych udziałowców, czy to rezydentów, czy nie, którzy otrzymują dywidendy wypłacane przez spółkę będącą rezydentem, a z drugiej strony spółek niebędących rezydentami, które również otrzymują dywidendy, sąd krajowy zwraca się raczej o wykładnię prawa wspólnotowego pozwalającą mu na dokonanie oceny zgodności z tym prawem odrębnego traktowania, któremu w Zjednoczonym Królestwie poddana jest z jednej strony spółka będąca rezydentem, której przysługuje ulga podatkowa w przypadku otrzymania dywidend od innej spółki będącej rezydentem i której końcowym udziałowcom będącym rezydentami również przysługuje ulga podatkowa w przypadku otrzymania dywidend, a z drugiej strony spółka niebędąca rezydentem, której w Zjednoczonym Królestwie nie przysługuje — z wyjątkiem niektórych przypadków objętych postanowieniami UOUPO — ulga podatkowa w przypadku otrzymania dywidend od spółki będącej rezydentem i której końcowi udziałowcy, niezależnie od tego, czy będący rezydentami, czy nie, również nie mają prawa do ulgi podatkowej.
- 32 Zgodnie bowiem z przepisami obowiązującymi w Zjednoczonym Królestwie, o ile spółce będącej rezydentem otrzymującej dywidendy od innej spółki będącej rezydentem przysługuje ulga podatkowa odpowiadająca kwocie podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego, w formie zryczałtowanej przez spółkę wypłacającą dywidendy, o tyle spółce niebędącej rezydentem, która otrzymuje dywidendy od spółki będącej rezydentem, prawo do pełnej lub częściowej ulgi podatkowej z tytułu tego rodzaju wypłaty przysługuje, tylko pod warunkiem że zostało ono przewidziane w UOUPO zawartej pomiędzy państwem jej siedziby a Zjednoczonym Królestwem.
- 33 Prawdą jest, że w uwagach przedstawionych Trybunałowi skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym powołują się na mniej korzystną sytuację końcowych udziałowców otrzymujących dywidendy od spółki niebędącej rezydentem, którzy nie mają prawa do ulgi podatkowej, w porównaniu do sytuacji końcowych udziałowców otrzymujących dywidendy od spółki będącej rezydentem, którym takie prawo przysługuje na mocy przepisów obowiązujących w Zjednoczonym Królestwie lub, w przypadku udziałowców niebędących rezydentami, na mocy UOUPO. Należy jednak stwierdzić, że skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym powołują się na mniej korzystne traktowanie, jakemu poddawani są udziałowcy spółek niebędących rezydentami, wyłącznie w celu sprzeciwienia się ograniczaniu swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej oraz swobody przepływu kapitału w odniesieniu do tych spółek.

- 34 Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym twierdzą bowiem, że omawiane przepisy Zjednoczonego Królestwa są sprzeczne z art. 43 WE i 56 WE, gdyż mogą one zniechęcać spółki niebędące rezydentami do zakładania spółek zależnych w tym państwie członkowskim, do inwestowania w kapitał zakładowy spółek będących rezydentami lub do gromadzenia kapitału w tym państwie. Przepisy te nie mogą być uzasadniane ani istotną różnicą pomiędzy sytuacją spółek będących rezydentami otrzymujących dywidendy od spółki będącej rezydentem a sytuacją spółek niebędących rezydentami, które otrzymują takie dywidendy, ani też celem w postaci zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego lub zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków.
- 35 Zdaniem skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym w celu umożliwienia spółkom niebędącym rezydentami, które otrzymują dywidendy od spółki będącej rezydentem, zapewnienia swoim udziałowcom takiej samej sytuacji, jaką mają udziałowcy spółek będących rezydentami i otrzymujący takie dywidendy, Zjednoczone Królestwo powinno przyznać ulgę podatkową spółkom niebędącym rezydentami.
- 36 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo iż opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, to muszą one wykonywać swoje uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkoijen, Rec. str. I-4071, pkt 32, ww. wyrok w sprawach połączonych Metallgesellschaft i in., pkt 37 oraz wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I-2107, pkt 28).
- 37 Jeśli chodzi o kwestię, czy przepisy krajowe, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, objęte są zakresem stosowania art. 43 WE, dotyczącego swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, czy art. 56 WE, dotyczącego swobody przepływu kapitału, to należy podkreślić, że postawione pytanie odnosi się do przepisów krajowych w dziedzinie opodatkowania dywidend, na podstawie których, niezależnie od wielkości udziału posiadanego przez udziałowca otrzymującego wypłaty, spółce będącej rezydentem, otrzymującej dywidendy od innej spółki będącej rezydentem, przysługuje ulga podatkowa, podczas gdy

przyznanie takiej ulgi spółce niebędącej rezydentem, również otrzymującej dywidendy, uzależnione jest od postanowień ewentualnej UOUPO zawartej przez Zjednoczone Królestwo z państwem, w którym spółka ta ma siedzibę. Okazuje się, że na gruncie niektórych UOUPO, takich jak zawarta z Królestwem Niderlandów, zakres ulgi podatkowej różni się w zależności od wielkości udziału posiadanego przez udziałowca otrzymującego wypłaty w spółce dokonującej wypłat.

38 Z powyższego wynika, że omawiane przepisy mogą być objęte zarówno zakresem art. 43 WE, jak i art. 56 WE.

39 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, trzy spośród spraw wybranych jako „pilotażowe” w ramach sporu zawisłego przed sądem krajowym dotyczą spółek z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, będących w 100% własnością spółek niebędących rezydentami. Zatem, ponieważ chodzi o udział dający niewątpliwy wpływ na decyzje spółki i pozwalający na określenie jej działalności, zastosowanie znajdują tu przepisy traktatu WE dotyczące swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej (wyroki z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 21 i 22; z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 37 i 66–68, jak również z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. str. I-7995, pkt. 31).

40 Natomiast jak podnosi rzecznik generalny w pkt 28 i 30 opinii, Trybunał nie dysponuje wystarczającymi dowodami dla określenia wielkości udziału w czwartej sprawie „pilotażowej” ani udziału przysługującego innym spółkom będącym stronami tego sporu. Nie można zatem wykluczyć, że spór ten dotyczy również wpływu rozpatrywanych przepisów krajowych na dywidendy wypłacane przez spółkę będącą rezydentem na rzecz spółek niebędących rezydentem, które posiadają udział niedający im niewątpliwego wpływu na decyzje spółki dokonującej wypłat i nie pozwalający im na określenie działalności tej spółki. Dlatego też przepisy te muszą również być analizowane w świetle przepisów traktatu dotyczących swobody przepływu kapitału.

41 Przede wszystkim, jeśli chodzi o analizę omawianego pytania prejudycjalnego w kontekście swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, to skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym twierdzą, że skoro poza niektórymi przypadkami objętymi zakresem UOUPO, przepisy obowiązujące w Zjednoczonym Królestwie nie przyznają ulgi podatkowej spółce niebędącej rezydentem otrzymującej dywidendy od spółki będącej rezydentem ani jej końcowym udziałowcom, niezależnie od tego, czy są rezydentami, czy nie, to ograniczają one przysługującą takiej spółce niebędącej rezydentem swobodę zakładania spółek zależnych w tym państwie członkowskim. W porównaniu ze spółkami będącymi rezydentami otrzymującymi dywidendy od innej spółki będącej rezydentem, spółka niebędąca rezydentem znajduje się w mniej korzystnej sytuacji, ponieważ ze względu na fakt, że jej udziałowcom nie przysługuje ulga podatkowa, musi ona zwiększać kwoty wypłacanych dywidend po to, by jej udziałowcy otrzymali kwotę równą kwocie, którą otrzymaliby, gdyby byli udziałowcami spółki będącej rezydentem.

42 W tym zakresie należy przypomnieć, że swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, którą art. 43 WE przyznaje obywatelom państw Wspólnoty i która oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach, co określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego siedziby przedsiębiorstwa dla jego własnych obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 48 WE, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem jednego z państw członkowskich i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. w szczególności wyroki z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 35, z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. str. I-10837, pkt 30 oraz ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 41).

43 Należy wskazać, że w przypadku spółek ich siedziba w rozumieniu art. 48 WE, podobnie jak obywatelstwo osób fizycznych, służy jako łącznik z porządkiem prawnym danego państwa. Dopuszczenie do tego, by państwo członkowskie siedziby przedsiębiorstwa mogło swobodnie stosować zróżnicowane traktowanie z tego tylko względu, że siedziba spółki położona jest w innym państwie członkowskim, uczyniłoby art. 43 WE bezprzedmiotowym (zob. podobnie wyroki z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 273, pkt 18; z dnia

13 lipca 1993 r. w sprawie C-330/91 Commerzbank, Rec. str. I-4017, pkt 13; ww. wyroki w sprawach połączonych Metallgesellschaft i in., pkt 42, i W sprawie Marks & Spencer, pkt 37). Swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej ma zatem na celu zagwarantowanie traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, zakazując wszelkiej dyskryminacji ze względu na miejsce siedziby spółek (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach Komisja przeciwko Francji, pkt 14, oraz Saint-Gobain ZN, pkt 35).

44 W niniejszym przypadku bezsporne jest, że spółce z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, która otrzymuje dywidendy od innej spółki będącej rezydentem, przysługuje w tym państwie członkowskim ulga podatkowa odpowiadająca części kwoty ACT zapłaconej przez tę ostatnią spółkę, podczas gdy spółce niebędącej rezydentem otrzymującej dywidendy od spółki będącej rezydentem tego rodzaju korzyść nie przysługuje, chyba że na mocy ewentualnej UOUPO zawartej pomiędzy państwem jej siedziby a Zjednoczonym Królestwem.

45 Podobnie, jeżeli spółka będąca rezydentem dokonuje wypłaty dywidend na rzecz końcowych udziałowców i jest z tego tytułu zobowiązana do zapłaty ACT, udziałowcy ci mają w Zjednoczonym Królestwie prawo do ulgi podatkowej, o ile są oni rezydentami tego państwa lub są objęci zakresem UOUPO przewidującej takie prawo, która to ulga może zostać odliczona od kwoty, jaką zobowiązani są oni zapłacić z tytułu podatku dochodowego lub, w przypadku gdy ulga przewyższa tę kwotę, do otrzymania wypłaty w gotówce. Natomiast, gdy spółka niebędąca rezydentem wypłaca dywidendy na rzecz końcowych udziałowców, udziałowcom tym nie przysługuje prawo do takiej ulgi podatkowej.

46 W celu określenia, czy różnica w traktowaniu na gruncie podatkowym ma charakter dyskryminacyjny, należy jednak zbadać, mając na uwadze przepisy krajowe będące przedmiotem niniejszej sprawy, czy omawiane spółki znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji. Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że dyskryminacja polega na stosowaniu różnych zasad w porównywalnych sytuacjach lub też na stosowaniu tej samej zasady w różnych sytuacjach (zob. wyroki z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 30 oraz z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 26).

- 47 Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa oraz rządu niemieckiego i francuskiego, Irlandii, rządu włoskiego i Komisji Wspólnot Europejskich, w odniesieniu do przepisu krajowego przyznającego ulgę podatkową udziałowcom otrzymującym dywidendy od spółki będącej rezydentem, sytuacja spółek będących udziałowcami, które są rezydentami, oraz sytuacja spółek będących udziałowcami, które nie są rezydentami, nie są porównywalne, ponieważ spółka niebędąca rezydentem nie podlega w Zjednoczonym Królestwie opodatkowaniu z tytułu owych dywidend. Rządy te podkreślają, że spółka niebędąca rezydentem nie jest także zobowiązana do zapłaty ACT przy dokonywaniu wypłaty zysków na rzecz własnych udziałowców.
- 48 Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym podkreślają natomiast, że jeśli chodzi o opodatkowanie dywidend otrzymanych od spółki będącej rezydentem, to spółki, które otrzymują te dywidendy, czy to będące rezydentami, czy nie, znajdują się w porównywalnej sytuacji. Przyznając, że z tytułu otrzymania tych dywidend spółka niebędąca rezydentem nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Zjednoczonym Królestwie lub podlega takiemu opodatkowaniu na mocy odpowiedniej UOUPO, ale przysługuje jej ulga podatkowa w wysokości podatku zapłaconego przez spółkę wypłacającą dywidendy, skarżące podkreślają, że spółka otrzymująca dywidendy będąca rezydentem jest również zwolniona w Zjednoczonym Królestwie od podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu tych dywidend.
- 49 W tym miejscu należy przypomnieć, że dywidendy wypłacane przez spółkę swoim udziałowcom mogą być przedmiotem, po pierwsze, opodatkowania kaskadowego, gdy najpierw opodatkowane są po stronie spółki dokonującej wypłat, jako osiągnięty zysk, a następnie po stronie spółki dominującej z tytułu podatku od dochodów, a po drugie, podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym, gdy są opodatkowane najpierw po stronie spółki dokonującej wypłat, a następnie po stronie końcowego udziałowcy w ramach podatku dochodowego.
- 50 Do każdego z państw członkowskich należy zorganizowanie z poszanowaniem prawa wspólnotowego własnego systemu opodatkowania dzielonych zysków, a także określenie w tym kontekście podstawy opodatkowania oraz stawki podatkowej stosowanych do spółki dokonującej wypłat lub do udziałowców otrzymujących dywidendy, o ile podmioty te są podatnikami w tym państwie.

- 51 Na mocy art. 293 WE państwa członkowskie w miarę potrzeby podejmują między sobą rokowania w celu zapewnienia swoim obywatelom zniesienia podwójnego opodatkowania wewnątrz Wspólnoty. Jednakże poza konwencją 90/436/EWG w sprawie zniesienia podwójnego opodatkowania w przypadku rozliczania zysku przedsiębiorstw stowarzyszonych (Dz.U. L 225, str. 10) w ramach Wspólnoty nie został przyjęty żaden akt o charakterze ujednolicającym lub harmonizującym, którego celem byłoby unikanie podwójnego opodatkowania, a państwa członkowskie nie zawarły w tym zakresie, na podstawie art. 293 WE, żadnej konwencji wielostronnej (zob. wyroki z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. str. I-2793, pkt 23; z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie C-367/03 D., Zb.Orz. str. I-5821, pkt 50 i z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. str. I-7409, pkt 43).
- 52 W tym kontekście Trybunał orzekł już, że w przypadku braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania w sposób jednostronny lub w drodze umów kryteriów podziału kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (ww. wyroki w sprawie Gilly, pkt 24 i 30, w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 57 oraz w sprawie N, pkt 44).
- 53 Tylko w odniesieniu do spółek z państw członkowskich posiadających udział w kapitale spółki z innego państwa członkowskiego, wynoszący co najmniej 25%, przepis art. 4 w związku z art. 3 dyrektywy 90/435, w pierwotnym brzmieniu mającym zastosowanie w stanie faktycznym sprawy przed sądem krajowym, zobowiązuje państwa członkowskie do zwolnienia od podatku zysków otrzymanych przez spółkę dominującą będącą rezydentem od spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim albo do upoważnienia spółki dominującej do odliczenia od kwoty podatku należnego tę część podatku dochodowego od osób prawnych, zapłaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we właściwych przypadkach, kwotę podatku pobieranego u źródła dochodu nałożonego w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma siedzibę.
- 54 Sam fakt, że w przypadkach, które ze względu na wielkość udziałów w spółkach nie są objęte dyrektywą 90/435, do państw członkowskich należy określenie, czy i w jakim zakresie unikać będą opodatkowania kaskadowego i podwójnego opodatkowania

wania w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków, a także wprowadzenie w tym celu, jednostronnie lub w drodze UOUPO zawartej z innymi państwami członkowskimi, rozwiązań służących zapobieganiu lub zmniejszaniu tego rodzaju opodatkowania kaskadowego i podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, nie oznacza, że mogą one przyjmować przepisy sprzeczne ze swobodami przepływu gwarantowanymi w traktacie.

- 55 Jeżeli wobec tego państwo członkowskie stosuje system zapobiegania lub zmniejszania opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend wypłacanych rezydentom przez spółki będące rezydentami, powinno ono tak samo traktować wypłatę dywidend na rzecz rezydentów przez spółki niebędące rezydentami (zob. podobnie wyroki z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. str. I-7063, pkt 27–49 i z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, pkt 29–55).
- 56 W ramach tego rodzaju systemów sytuacja udziałowców będących rezydentami jednego państwa członkowskiego, którzy otrzymują dywidendy od spółki z siedzibą w tym samym państwie członkowskim, jest bowiem porównywalna do sytuacji udziałowców będących rezydentami tego państwa, otrzymujących dywidendy od spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, ponieważ zarówno dywidendy krajowe, jak i dywidendy zagraniczne mogą stanowić przedmiot, po pierwsze, opodatkowania kaskadowego — w przypadku udziałowców będących spółkami — a po drugie, podwójnego opodatkowania udziałowców wymiarze ekonomicznym — w przypadku końcowych udziałowców (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach Lenz, pkt 31 i 32, oraz Manninen, pkt 35 i 36).
- 57 Jednakże, pomimo że sytuacje, w jakich znajdują się udziałowcy, muszą być uznane za porównywalne w zakresie stosowania do nich przepisów podatkowych państwa członkowskiego, którego są rezydentami, to nie odnosi się to — w zakresie stosowania przepisów podatkowych państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę spółka dokonująca wypłat — do sytuacji, w której znajdują się udziałowcy otrzymujący dywidendy będący rezydentami tego państwa członkowskiego oraz udziałowcy otrzymujący dywidendę będący rezydentami innego państwa członkowskiego.

- 58 W przypadku bowiem, gdy spółka dokonująca wypłat i udziałowiec otrzymujący dywidendę nie są rezydentami tego samego państwa członkowskiego, państwo członkowskie siedziby tej spółki, to znaczy państwo członkowskie, w którym mają źródło zyski, pod względem zapobiegania lub zmniejszania opodatkowania kaskadowego i podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym nie znajduje się w takiej samej sytuacji jak państwo członkowskie, którego rezydentem jest udziałowiec otrzymujący dywidendę.
- 59 W tym zakresie należy, po pierwsze, uznać, że wymaganie od państwa siedziby spółki dokonującej wypłat zagwarantowania, aby zyski wypłacane udziałowcowi niebędącemu rezydentem nie podlegały opodatkowaniu kaskadowemu lub podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym, czy to w drodze zwolnienia tych zysków od podatku po stronie spółki dokonującej wypłat, czy w drodze przyznania udziałowcowi ulgi podatkowej odpowiadającej podatkowi zapłaconemu od zysku przez spółkę dokonującą wypłaty, oznaczałoby w istocie, że państwo to winno zrzec się swego prawa do opodatkowania dochodów osiągniętych z działalności gospodarczej wykonywanej na jego terytorium.
- 60 Po drugie, w odniesieniu do rozwiązania mającego na celu zapobieganie lub zmniejszanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym przez przyznanie ulgi podatkowej końcowemu udziałowcowi należy podnieść, że to państwo członkowskie, którego udziałowiec jest rezydentem, jest zwykle w stanie najlepiej ocenić jego zdolność podatkową (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach Schumacker, pkt 32 i 33 oraz D, pkt 27). Podobnie w odniesieniu do udziałów objętych zakresem dyrektywy 90/435, art. 4 ust. 1 tej dyrektywy zobowiązuje państwo członkowskie siedziby spółki dominującej, która otrzymuje zyski wypłacane przez spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim — a nie to inne państwo — do unikania opodatkowania kaskadowego, czy to w drodze powstrzymania się od opodatkowania takich zysków, czy to w drodze opodatkowania ich z jednoczesnym upoważnieniem spółki dominującej do odliczenia od kwoty podatku należnego tej części podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we właściwych przypadkach, kwotę podatku pobieranego u źródła dochodu, nałożonego w państwie członkowskim siedziby spółki zależnej.
- 61 Jeśli chodzi o przepisy krajowe, których dotyczy sprawa przed sądem krajowym, to należy podkreślić, że jeżeli spółka z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie wypłaca dywidendy na rzecz innej spółki, to ani dywidendy otrzymane przez spółkę będącą rezydentem, ani dywidendy otrzymane przez spółkę niebędącą rezydentem nie podlegają opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie.

62 Na tej płaszczyźnie nie występuje zatem różnica w traktowaniu.

63 Różnica występuje jednak pomiędzy spółkami otrzymującymi dywidendy, które są rezydentami, a spółkami otrzymującymi dywidendy, które nie są rezydentami, w zakresie możliwości dokonania przez owe spółki otrzymujące dywidendy wypłaty dywidendy na rzecz końcowych udziałowców na gruncie przepisów przewidujących dla tych udziałowców ulgę podatkową odpowiadającą części podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconej przez spółkę osiągającą wypłacane zyski. Bezsporne jest, że prawo to przysługuje wyłącznie spółkom będącym rezydentami.

64 Dane państwo członkowskie działa zaś jako państwo, którego rezydentem są udziałowcy, gdy — w przypadku dokonywania przez spółkę będącą rezydentem wypłat dywidend na rzecz swych końcowych udziałowców — państwo to przyznaje im ulgę podatkową odpowiadającą części podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconej w formie ryczałtu przy wypłacie dywidend przez spółkę, która osiągnęła zyski.

65 Jeśli chodzi o stosowanie rozwiązań mających na celu zapobieganie lub zmniejszenie opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, to sytuacja państwa członkowskiego, którego rezydentami są zarówno spółki dokonujące wypłat, jak i końcowi udziałowcy nie jest więc porównywalna z sytuacją państwa członkowskiego, którego rezydentem jest spółka wypłacająca dywidendy na rzecz spółki niebędącej rezydentem, która z kolei wypłaca je na rzecz swoich końcowych udziałowców. To ostatnie państwo działa bowiem co do zasady wyłącznie jako państwo, w którym mają źródło wypłacane zyski.

66 W tym ostatnim przypadku tylko, jeżeli spółka z siedzibą w jednym państwie członkowskim wypłaca dywidendy na rzecz spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim i jeżeli udziałowcy tejże spółki są rezydentami tego pierwszego państwa, państwo to zobowiązane jest, jako państwo, którego rezydentami są owi udziałowcy, zgodnie z zasadą określoną w powołanych powyżej wyrokach w

sprawach Lenz i Manninen, przywołaną w pkt 55 niniejszego wyroku, do zapewnienia, by dywidendy otrzymywane przez udziałowców spółki niebędącej rezydentem były na gruncie podatkowym traktowane tak samo jak dywidendy otrzymywane przez będącego rezydentem udziałowca spółki będącej rezydentem.

67 Jak wynika z pkt 30 niniejszego wyroku, zobowiązanie, które w takim przypadku ciąży na państwie członkowskim działającym jako państwo, którego rezydentem jest końcowy udziałowiec, nie jest przedmiotem pytań postawionych przez sąd krajowy.

68 Jednakże od chwili, gdy państwo członkowskie, jednostronnie lub w drodze umowy międzynarodowej, opodatkowuje podatkiem dochodowym nie tylko udziałowców będących rezydentami, ale również udziałowców niebędących rezydentami w zakresie dywidend otrzymywanych przez nich od spółki będącej rezydentem, sytuacja owych udziałowców niebędących rezydentami zbliża się do sytuacji udziałowców będących rezydentami.

69 Zgodnie z tym, co wynika z pkt 15 niniejszego wyroku, w odniesieniu do przepisów krajowych stanowiących przedmiot sprawy przed sądem krajowym będzie tak w przypadku, gdy UOUPO zawarta przez Zjednoczone Królestwo przewiduje, że udziałowcowi będącemu spółką z siedzibą w innym umawiającym się państwie członkowskim przysługuje możliwość skorzystania z pełnej lub częściowej ulgi podatkowej w związku z dywidendami, które otrzymuje od spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie.

70 Tymczasem, jeżeli państwo członkowskie siedziby spółki osiągającej zyski, które zostaną wypłacone, decyduje się na wykonywanie swych kompetencji podatkowych nie tylko w odniesieniu do zysków osiągniętych w tym państwie, lecz również w odniesieniu do dochodu pochodzącego z tego państwa, a uzyskiwanego przez otrzymujące dywidendy spółki niebędące rezydentami, to ryzyko opodatkowania kaskadowego pojawia się wyłącznie w wyniku wykonywania kompetencji podatkowych przez to państwo, niezależnie od opodatkowania w innym państwie członkowskim. W takim przypadku, aby otrzymujące dywidendy spółki niebędące

rezydentami nie spotykały się z ograniczaniem swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, co do zasady zakazanym w art. 43 WE, państwo siedziby spółki dokonującej wypłaty zysków musi zapewnić, by w ramach przewidzianych w prawie krajowym rozwiązań mających na celu zapobieganie lub zmniejszanie opodatkowania kaskadowego, spółki mające status udziałowców, niebędące rezydentami, były traktowane tak samo jak spółki mające status udziałowców, a będące rezydentami.

71 Do sądu krajowego należy w każdym przypadku ustalenie, czy zobowiązanie to zostało wykonane, biorąc ewentualnie pod uwagę postanowienia UOUPO zawartej przez wspomniane państwo członkowskie z państwem siedziby spółki będącej udziałowcem (zob. podobnie wyrok z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. str. I-923, pkt 51–55).

72 Z powyższego wynika, że przepisy państwa członkowskiego, które w związku z wypłatami dywidend przez spółkę będącą rezydentem i wobec braku odpowiedniej UOUPO przyznają ulgę podatkową odpowiadającą części podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconej w formie ryczałtu przy wypłacie dywidend przez spółkę osiągającą zyski podlegające wypłacie wyłącznie otrzymującym dywidendy spółkom będącym rezydentami i które zastrzegają jednocześnie przyznanie ulgi podatkowej wyłącznie końcowym udziałowcom będącym rezydentami, nie stanowią dyskryminacji zakazanej w art. 43 WE.

73 Ponieważ rozważania przedstawione w punktach poprzedzających odnoszą się w tym samym zakresie do spółek mających status udziałowców niebędących rezydentami, które otrzymują dywidendy na podstawie udziałów niedających im niewątpliwego wpływu na decyzje dokonującej wypłat spółki będącej rezydentem i niepozwalających im na określenie jej działalności, to tego rodzaju przepisy nie ograniczają również swobody przepływu kapitału w rozumieniu art. 56 WE.

74 Na pytanie pierwsze lit. a) należy zatem odpowiedzieć, że art. 43 WE i 56 WE nie stoją na przeszkodzie temu, by w przypadku wypłaty dywidend przez spółkę z siedzibą w państwie członkowskim, państwo to przyznawało spółkom otrzymującym

rzeczone dywidendy, mającym również siedziby w tym państwie, ulgę podatkową odpowiadającą części podatku zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłat od wypłaconych zysków, a nie przyznawało jej spółkom otrzymującym dywidendy, które mają siedziby w innym państwie członkowskim i które nie podlegają w tym pierwszym państwie opodatkowaniu z tytułu otrzymanych dywidend.

W przedmiocie pytania pierwszego lit. b)–d)

- 75 Zwracając się z pytaniem pierwszym lit. b)–d), sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 43 WE i 56 WE stoją na przeszkodzie, aby państwo członkowskie stosowało UOUPO zawarte z innymi państwami członkowskimi, na mocy których w przypadku wypłaty dywidend przez spółkę będącą rezydentem spółkom otrzymującym dywidendy, mającym siedzibę w niektórych państwach członkowskich, nie przysługuje ulga podatkowa, podczas gdy spółkom otrzymującym dywidendy, mającym siedziby w niektórych innych państwach członkowskich, przysługuje częściowa ulga podatkowa.
- 76 W tym kontekście sąd krajowy zmierza również do ustalenia, czy państwo członkowskie może stosować postanowienie UOUPO, określane jako „ograniczenie korzyści”, na mocy którego nie przyznaje ono ulgi podatkowej spółce mającej siedzibę w innym umawiającym się państwie członkowskim, jeżeli jest ona kontrolowana przez spółkę z siedzibą w państwie trzecim, z którym to pierwsze państwo członkowskie zawarło UOUPO nieprzewidującą w przypadku wypłaty dywidend ulgi podatkowej dla spółki otrzymującej dywidendę, będącej rezydentem państwa trzeciego, a także, czy w tym zakresie ma znaczenie okoliczność, że otrzymująca dywidendę spółka niebędąca rezydentem jest kontrolowana przez spółkę z siedzibą w państwie członkowskim lub w państwie trzecim.
- 77 Ze względów przedstawionych w pkt 37–40 niniejszego wyroku przepisy, których dotyczy sprawa przed sądem krajowym, należy zbadać zarówno w świetle swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, jak i W świetle swobodnego przepływu kapitału.

- 78 Zdaniem skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym przyznanie korzyści podatkowej obywatelom jednego państwa członkowskiego, a nieprzyznanie jej obywatelom innego państwa członkowskiego jest sprzeczne ze swobodami zagwarantowanymi w traktacie. Odwołując się do pkt 26 wymienionego wyżej wyroku w sprawie Komisja przeciwko Francji, twierdzą one, że przyznanie tego rodzaju korzyści nie może być uzależnione od przyznania wzajemnych korzyści przez drugie umawiające się państwo członkowskie.
- 79 Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym podkreślają, że rozszerzenie zakresu korzyści przyznanych w UOUPO zawartej z określonym państwem członkowskim na osoby fizyczne lub prawne objęte inną UOUPO nie wpływa na system dwustronnych umów podatkowych. Należy bowiem rozróżnić prawo państw członkowskich do podziału swoich kompetencji podatkowych w celu unikania podwójnego opodatkowania tego samego dochodu w kilku państwach członkowskich z jednej strony, a wykonywanie przez państwa członkowskie w ten sposób podzielonych kompetencji podatkowych z drugiej strony. Podczas gdy odmienne traktowanie jest uzasadnione, o ile wynika ono z różnic pomiędzy umowami podatkowymi w zakresie podziału kompetencji podatkowych, w szczególności w celu odzwierciedlenia różnic pomiędzy systemami podatkowymi zainteresowanych państw członkowskich, to państwo członkowskie nie może dla uniknięcia lub zmniejszenia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, wykonywać swoich kompetencji w sposób selektywny i arbitralny.
- 80 Natomiast rząd Zjednoczonego Królestwa oraz niemiecki i francuski, Irlandia, rząd włoski, niderlandzki i Komisja kwestionują twierdzenie, że państwo członkowskie może przyznać rezydentowi innego państwa członkowskiego ochronę przeciwko podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym, tylko jeżeli przyznaje ono taką samą ochronę rezydentom wszystkich państw członkowskich. Gdyby przyjąć takie twierdzenie, to równowaga i wzajemność leżące u podstaw zawartych UOUPO zostałyby zachwiane, podatnicy mogliby łatwiej obchodzić postanowienia UOUPO mające na celu zwalczanie unikania opodatkowania, a pewność prawa w odniesieniu do podatników zostałaby naruszona.
- 81 W związku z tym należy przypomnieć, że wobec braku wspólnotowych przepisów ujednolicających lub harmonizujących, mających na celu eliminację podwójnego opodatkowania, państwa członkowskie zachowują kompetencję określenia kryteriów

opodatkowania dochodu w celu eliminacji podwójnego opodatkowania, we właściwym przypadku, w drodze umownej. W tym kontekście, w ramach umów dwustronnych, państwa członkowskie mają swobodę ustalania reguł kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych (zob. ww. wyroki w sprawach Gilly, pkt 24 i 30, Saint-Gobain ZN, pkt 57, D., pkt 52 oraz Bouanich, pkt 49).

82 Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym sprzeciwiają się odmiennemu traktowaniu, któremu podlegają spółki niemające siedziby w Zjednoczonym Królestwie ze względu na okoliczność, że UOUPO zawarte przez to państwo członkowskie z pewnymi innymi państwami członkowskimi przewidują ulgę podatkową dla spółek z siedzibą w tych państwach członkowskich, podczas gdy UOUPO zawarte przez Zjednoczone Królestwo z innymi państwami członkowskimi takiej ulgi nie przewidują.

83 W celu określenia, czy tego rodzaju różnica w traktowaniu ma charakter dyskryminujący, należy zbadać, czy w odniesieniu do omawianych przepisów wspomniane spółki niebędące rezydentami znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji.

84 Jak przypomniał Trybunał w pkt 54 ww. wyroku w sprawie D., zakres stosowania dwustronnej umowy podatkowej jest ograniczony do osób fizycznych lub osób prawnych w niej wymienionych.

85 W celu uniknięcia sytuacji, w której wypłacone zyski byłyby opodatkowane jednocześnie przez państwo członkowskie siedziby spółki dokonującej wypłat i przez państwo członkowskie spółki otrzymującej dywidendę, każda UOUPO zawarta przez Zjednoczone Królestwo przewiduje rozdział kompetencji podatkowych pomiędzy to państwo członkowskie i drugie umawiające się państwo. Podczas gdy niektóre z UOUPO nie przewidują opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie dywidend, które spółka niebędąca rezydentem otrzymuje od spółki mającej siedzibę w tym państwie członkowskim, inne UOUPO takie opodatkowanie przewidują. W tym ostatnim przypadku UOUPO przewidują, każda na własnych warunkach, przyznanie ulgi podatkowej otrzymującej dywidendę spółce niebędącej rezydentem.

- 86 Jak zauważa rząd Zjednoczonego Królestwa, popierany w tym zakresie przez większość pozostałych rządów, które przedłożyły Trybunałowi swoje uwagi, warunki, na jakich owe UOUPO przewidują ulgę podatkową dla spółek niebędących rezydentami, otrzymujących dywidendy od spółki będącej rezydentem różnią się między sobą w zależności nie tylko od szczególnych cech właściwych krajowych systemów podatkowych, lecz również od okresu, w którym UOUPO były negocjowane, oraz od zakresu zagadnień, co do których państwa członkowskie osiągnęły porozumienie.
- 87 Zjednoczone Królestwo przyznaje ulgę podatkową spółkom z siedzibą w innym umawiającym się państwie i otrzymującym dywidendy od spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie w przypadkach, w których zastrzegło sobie ono również prawo do opodatkowania tych spółek z tytułu otrzymanych dywidend. Stawki podatku, które Zjednoczone Królestwo może stosować w tego rodzaju przypadkach różnią się w zależności od okoliczności, w szczególności w zależności od tego, czy UOUPO przewiduje pełną lub częściową ulgę podatkową. Istnieje zatem bezpośredni związek pomiędzy prawem do ulgi podatkowej a stawką opodatkowania przewidzianą w takiej UOUPO (zob. podobnie wyrok z dnia 25 września 2003 r. w sprawie C-58/01 *Océ Van der Grinten*, Rec. str. I-9809, pkt 87).
- 88 Przyznanie zatem ulgi podatkowej spółce niebędącej rezydentem, która otrzymuje dywidendy od spółki będącej rezydentem, tak jak wynika to z niektórych UOUPO zawartych przez Zjednoczone Królestwo, nie może być rozpatrywane jako korzyść niemająca związku z pozostałymi częściami tych umów, lecz jako ich część integralna, przyczyniająca się do ich ogólnej równowagi (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie D., pkt 62).
- 89 To samo odnosi się do postanowień UOUPO uzależniających przyznanie ulgi podatkowej od warunku, by spółka niebędąca rezydentem nie była kontrolowana, bezpośrednio lub pośrednio, przez spółkę z siedzibą w państwie członkowskim lub w państwie trzecim, z którym Zjednoczone Królestwo zawarło UOUPO nieprzewidującą ulgi podatkowej.

- 90 Bowiem nawet jeżeli tego rodzaju postanowienia obejmują sytuację spółki niemającej siedziby w jednym z umawiających się państw członkowskich, to znajdują one zastosowanie wyłącznie do osób będących rezydentami jednego z tych państw członkowskich i stanowią integralną część tych UOUPO, przyczyniając się do ich ogólnej równowagi.
- 91 Okoliczność, iż owe wzajemne prawa i obowiązki znajdują zastosowanie jedynie wobec osób będących rezydentami jednego z dwóch umawiających się państw członkowskich, jest nieodłączną konsekwencją umów dwustronnych o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu. Wynika z tego, że w zakresie opodatkowania dywidend wypłacanych przez spółkę z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie spółka mająca siedzibę w państwie członkowskim, które zawarło ze Zjednoczonym Królestwem UOUPO nieprzewidującą ulgi podatkowej, nie znajduje się w takiej samej sytuacji jak spółka z siedzibą w państwie członkowskim, które zawarło UOUPO przewidującą taką ulgę (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie D., pkt 61).
- 92 Wynika z tego, że postanowienia traktatu dotyczące swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej nie stoją na przeszkodzie, aby przewidziane w UOUPO zawartej przez państwo członkowskie z innym państwem członkowskim prawo do ulgi podatkowej dla spółek mających siedzibę w tym ostatnim państwie, które otrzymują dywidendy od spółki mającej siedzibę w pierwszym państwie, nie przysługiwało spółkom z siedzibą w trzecim państwie członkowskim, z którym pierwsze państwo zawarło UOUPO nieprzewidującą takiego prawa.
- 93 Skoro tego rodzaju sytuacja nie wiąże się z dyskryminacją spółek niebędących rezydentami, otrzymujących dywidendy od spółki będącej rezydentem, to wniosek wywiedziony w punkcie poprzedzającym odnosi się również do postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału.
- 94 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na pierwsze pytanie lit. b)–d) należy odpowiedzieć, że art. 43 WE i 56 WE nie stoją na przeszkodzie, by państwo członkowskie nie rozszerzało zakresu prawa do ulgi podatkowej przewidzianej w

UOUPPO zawartej z innym państwem członkowskim dla spółek z siedzibą w tym ostatnim państwie otrzymujących dywidendy od spółki z siedzibą w pierwszym państwie, na spółki z siedzibą w trzecim państwie członkowskim, z którym zawarło UOUPPO nieprzewidującą tego rodzaju prawa dla spółek z siedzibą w tym trzecim państwie.

W przedmiocie pytania drugiego

- 95 Uwzględniając odpowiedź, jaką Trybunał udzielił na pytanie pierwsze, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

- 96 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, bowiem dotyczy kwestii podniesionej przed tym sądem. Do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Artykuły 43 WE i 56 WE nie stoją na przeszkodzie temu, by w przypadku wypłaty dywidend przez spółkę z siedzibą w państwie członkowskim,

państwo to przyznawało spółkom otrzymującym rzeczony dywidendy, mającym również siedziby w tym państwie, ulgę podatkową odpowiadającą części podatku zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłat od wypłaconych zysków, a nie przyznawało jej spółkom otrzymującym dywidendy, które mają siedziby w innym państwie członkowskim i które nie podlegają w tym pierwszym państwie opodatkowaniu z tytułu otrzymanych dywidend.

- 2) Artykuły 43 WE i 56 WE nie stoją na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie nie rozszerzało zakresu prawa do ulgi podatkowej przewidzianej w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z innym państwem członkowskim dla spółek z siedzibą w tym ostatnim państwie otrzymujących dywidendy od spółki z siedzibą w pierwszym państwie, na spółki z siedzibą w trzecim państwie członkowskim, z którym zawarło umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania nieprzewidującą tego rodzaju prawa dla spółek z siedzibą w tym trzecim państwie.

Podpisy