Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 14 września 2017 r.*

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

W sprawie C-628/15

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

The Trustees of the BT Pension Scheme

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (druga izba),

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

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

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

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu The Trustees of the BT Pension Scheme, przez M. Gammiego, QC, C. McDonnella, barrister, a także N. Hine i R. Collinsa, solicitors,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Simmons, J. Kraehlinga i D. Robertsona, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez R. Baldry'ego, QC,

* Język postępowania: angielski.

– w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

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

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

Ramy prawne

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

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

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

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

6 Zapłacie ACT przez spółkę wypłacającą dywidendy odpowiadała ulga podatkowa przysługująca udziałowcy będącemu ich beneficjentem.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

16 Natomiast art. 246D ICTA nie miał zastosowania do udziałowców niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dywidend.

17 W okresie, którego dotyczy postępowanie główne „plan emerytalny zakwalifikowany do uzyskania zwolnienia" (*exempt approved scheme*) korzystał zgodnie z art. 592 ust. 2 ICTA ze zwolnienia z podatku dochodowego od dywidend, niezależnie czy były to dywidendy krajowe czy zagraniczne.

18 Ze względu na art. 246C ICTA, w wypadku gdy udziałowiec niepodlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dywidend otrzymywał dywidendy kwalifikowane jako FID, nie mógł on na podstawie art. 231 ust. 1 ICTA korzystać z ulgi podatkowej ani tym bardziej żądać wypłaty przez organ podatkowy w gotówce kwoty odpowiadającej ewentualnej uldze podatkowej przewyższającej jego dług z tytułu podatku dochodowego.

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

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

20 BT Pension Scheme jest funduszem emerytalnym o zdefiniowanych świadczeniach, którego członkami są pracownicy lub byli pracownicy British Telecommunications plc. Funduszem tym zarządzają Trustees (powiernicy, zwani dalej „powiernikami"), którzy pełnią funkcję odpowiednich podmiotów podlegających opodatkowaniu, a BT jest rzeczywistym beneficjentem aktywów.

21 BT Pension Scheme jest zwolniony w Zjednoczonym Królestwie z podatku od dochodu uzyskanego ze swoich inwestycji. W okresie objętym postępowaniem głównym udziały spółek stanowiły od około 70% do około 75% inwestycji BT Pension Scheme według wartości rynkowej. Część udziałów funduszu emerytalnego miała formę inwestycji w spółki będące rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, a część formę inwestycji w spółki będące rezydentami w innych państwach Unii Europejskiej i w państwach trzecich. Zdecydowana większość, a mianowicie około 97% portfela udziałów BT Pension Scheme była przeznaczana na inwestycje w duże spółki notowane na giełdzie w Zjednoczonym Królestwie i poza jego granicami. Jako że BT Pension Scheme pełnił rolę zwyczajnego udziałowca w spółkach, w których zainwestował, fundusz ten posiadał zwykle udział nieprzekraczający 2% ich kapitału, a w każdym razie nigdy ponad 5%.

22 Portfel inwestycyjny BT Pension Scheme składał się z udziałów w spółkach będących rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, które wybrały stosowanie systemu FID w celu wypłacania ich udziałowcom dywidend stanowiących dochody zagraniczne. Tak oto BT Pension Scheme jako udziałowiec tych spółek otrzymywał dywidendy kwalifikowane jako FID. Jakkolwiek zgodnie z art. 246C ICTA powiernicy nie mieli prawa do ulg podatkowych od tych dywidend. to przysługiwało im prawo do takich ulg w wypadku dywidend uzyskanych poza systemem FID od spółek będących rezydentami w Zjednoczonym Królestwie.

23 Powiernicy, przyjmując, że ów brak ulgi podatkowej od dywidend zagranicznych zakwalifikowanych jako FID był niezgodny z prawem Unii, wnieśli skargę przeciwko Commissionners do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sądu pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo], w celu uzyskania między innymi ulgi podatkowej w odniesieniu do dywidend zakwalifikowanych jako FID, które otrzymali w rozważanym okresie. Jako że First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej

instancji (izba podatkowa)] uwzględnił ich skargę, a Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [sąd wyższej instancji (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo] utrzymał jego wyrok w apelacji, Commissioners wnieśli skargę apelacyjną na wyrok wydany przez ów drugi sąd do Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sądu apelacyjnego (Anglia i Walia) (wydział cywilny), Zjednoczone Królestwo].

24 W postanowieniu odsyłającym Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny (Anglia i Walia) (wydział cywilny)] wyjaśnia, że spór w postępowaniu głównym dotyczy jedynie lat podatkowych 1997 i 1998, gdyż w pozostałym zakresie skargi powierników uległy przedawnieniu zgodnie z prawem krajowym. Sąd odsyłający ocenia, że odpowiedź, jakiej należy udzielić na pytanie, czy powiernicy mają prawo do ulg podatkowych, wywołuje konieczność interpretacji prawa Unii Europejskiej, a w szczególności zakresu stosowania art. 63 TFUE.

25 Przypomina on w tym względzie, że Trybunał orzekł w wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774) między innymi, że art. 63 TFUE sprzeciwia się pewnym aspektom ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa dotyczącego systemu FID. Niemniej jednak sąd odsyłający zastanawia się, czy to postanowienie przyznaje prawa udziałowcom takim jak powiernicy w okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym.

26 Według sądu odsyłającego, zakładając, że powiernicy nie czerpią bezpośrednio praw z art. 63 TFUE, krajowe przepisy nie wymagają odstąpienia od stosowania art. 246C ICTA, jeżeli chodzi o ich sytuację. Jako że mogą oni powołać się bezpośrednio na prawo Unii w celu przyznania im korzyści w postaci ulgi podatkowej, ów sąd zastanawia się nad środkami odwołania, jakie powinny przysługiwać na mocy prawa krajowego, aby w razie potrzeby przewidziany był jej zwrot.

27 W powyższych okolicznościach Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny (Anglia i Walia) (wydział cywilny)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Mając na uwadze, że Trybunał w swojej odpowiedzi na pytanie czwarte w wyroku Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774 orzekł, że art. 43 i 56 WE – obecnie art. 49 i 63 TFUE – sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które 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 zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych oraz do wystąpienia następnie z wnioskiem o jego zwrot, a po drugie, nie przewidują ulgi podatkowej dla udziałowców tych spółek, podczas gdy udziałowcy ci uzyskaliby taką ulgę w przypadku wypłaty przez spółkę będącą rezydentem dokonanej na podstawie dywidend krajowych: czy jakiekolwiek prawa przyznawane są rzeczonym udziałowcom przez porządek prawny Unii, na mocy art. 63 TFUE lub innych postanowień, w przypadku gdy otrzymują oni dywidendy i wybierają możliwość uzyskania wypłaty w ramach wspomnianego systemu; w szczególności w sytuacji, gdy udziałowiec ma siedzibę w tym samym państwie członkowskim co spółka dokonująca wypłaty dywidend?

2) Czy w przypadku gdy udziałowcowi, o którym mowa w pytaniu pierwszym, nie przysługują prawa na mocy art. 63 TFUE, jest on uprawniony do powoływania jakiegokolwiek naruszenia praw spółki wypłacającej dywidendę na mocy art. 49 i 63 TFUE?

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

4) Czy odpowiedź Trybunału na pytania przedstawione powyżej byłaby inna, jeśli:
   a) udziałowiec nie podlega obowiązkowi z tytułu podatku dochodowego w państwie członkowskim od jakichkolwiek otrzymanych dywidend, na skutek czego w przypadku dokonania przez spółkę będącą rezydentem wypłaty poza wspomnianym systemem ulga podatkowa, do której otrzymania udziałowiec uprawniony jest na mocy prawa krajowego, może skutkować wypłatą ulgi podatkowej na rzecz udziałowca przez państwo członkowskie;
   b) sąd krajowy uznał, że naruszenie prawa Unii przez rozpatrywane przepisy krajowe nie miało wystarczająco poważnego charakteru, aby powodować powstanie odpowiedzialności odszkodowawczej państwa członkowskiego wobec spółki wypłacającej dywidendy, zgodnie z zasadami ustanowionymi w wyroku z dnia 5 marca 1996 r., Brasserie du pêcheur i Factortame, C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79); lub jeśli
   c) w niektórych przypadkach spółka wypłacająca dywidendy w ramach wspomnianego wyżej systemu mogła zwiększyć kwoty wypłacane na rzecz wszystkich udziałowców w celu uzyskania sumy odpowiadającej kwocie, jaką zwolniony z podatku udziałowiec uzyskałby w ramach wypłaty dywidend dokonanej poza rzeczonym systemem?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

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

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

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

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

32 Jeżeli chodzi o doprecyzowaną w ten sposób kwestię, czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym art. 63 ust. 1 TFUE przyznaje prawa udziałowcowi będącemu beneficjentem dywidend zakwalifikowanych jako FID, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału art. 63 ust. 1 TFUE w sposób ogólny zakazuje ograniczeń w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi (zob. podobnie wyrok z dnia 28 września 2006 r., Komisja/Niderlandy, C-282/04 i C-283/04, EU:C:2006:608, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Co się tyczy w szczególności krajowych przepisów rozpatrywanych w postępowaniu głównym, Trybunał orzekł już w pkt 173 wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), że art. 63 TFUE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, które zwalniając z ACT spółki będące rezydentami wypłacające swym udziałowcom dywidendy krajowe, przyznają spółkom będącym rezydentami wypłacającym swym udziałowcom dywidendy stanowiące pochodną dywidend zagranicznych możliwość wyboru systemu zapewniającego odzyskanie zapłaconego ACT, lecz nie przewidują między innymi ulgi podatkowej dla udziałowców, mimo że otrzymaliby ją oni w wypadku wypłaty dokonanej przez spółkę będącą rezydentem na podstawie dywidend krajowych.

34 Tak oto Trybunał uznał w szczególności, że wobec faktu, iż system podatkowy Zjednoczonego Królestwa, w tym system FID, pozbawiał udziałowców otrzymujących dywidendy ich prawa do ulgi podatkowej, w sytuacji gdy dywidendy te były pochodną zysków zagranicznych spółki będącej rezydentem – w przeciwieństwie do rozwiązania przewidzianego w wypadku dywidend będących pochodną zysków krajowych spółki będącej rezydentem – system ów wprowadzał ograniczenie swobody przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE.

35 W niniejszej sprawie powiernicy otrzymali dywidendy zakwalifikowane jako FID jednakże bez prawa do ulgi podatkowej dotyczącej tych dywidend.

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

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

38 Niemniej jednak Commissioners przed sądem odsyłającym oraz Zjednoczone Królestwo przed Trybunałem podnoszą, że powiernicy nie mogą powoływać się na art. 63 TFUE w celu uniknięcia stosowania art. 246C ICTA, ponieważ inwestycje kapitałowe powierników w spółkach będących rezydentami w Zjednoczonym Królestwie podlegających reżimowi FID nie powodują żadnych przepływów kapitału między państwami członkowskimi w rozumieniu nomenklatury znajdującej się w załączniku I do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. [63 TFUE] (Dz.U. 1988, L 178, s. 5 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 10, t. 1, s. 10) stworzonej z myślą zapewnienia wytycznych interpretacyjnych dla tego przepisu.

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

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

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

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

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

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

W przedmiocie pytania drugiego

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

W przedmiocie pytania trzeciego

46 Poprzez swe trzecie pytanie sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy, a jeżeli tak to w jakim zakresie, prawo Unii wymaga, aby w prawie krajowym państwa członkowskiego były przewidziane środki odwoławcze dostępne udziałowcom, którzy w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym otrzymali dywidendy zakwalifikowane jako FID jednakże bez uzyskania ulgi podatkowej dotyczącej tych dywidend, w celu umożliwienia tym udziałowcom dochodzenia praw przyznanych im przez art. 63 TFUE.

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

48 Zgodnie z odpowiedzią udzieloną na pierwsze pytanie, w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, art. 63 TFUE przyznaje udziałowcom będącym beneficjentami dywidend zakwalifikowanych jako FID prawo do takiego samego pod względem podatkowym traktowania owych

dywidend jak traktowanie przewidziane dla dywidend będących pochodną dochodów, które wypłacająca je spółka będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie uzyskała od spółki również będącej rezydentem w tymże państwie.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

59 Ponadto zgodnie z zasadą skuteczności państwa członkowskie mają obowiązek zapewnienia w każdym przypadku skutecznej ochrony uprawnień przyznanych przez prawo Unii, a w szczególności zagwarantowanie poszanowania prawa do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu zgodnie z art. 47 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Star Storage i in., C-439/14 i C-488/14, EU:C:2016:688, pkt 46; z dnia 8 listopada 2016 r., Lesoochranárske zoskupenie VLK, C-243/15, EU:C:2016:838, pkt 65; a także z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 44).

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

61 W konsekwencji na trzecie pytanie należy odpowiedzieć, iż prawo Unii wymaga, aby w prawie krajowym państwa członkowskiego były przewidziane środki odwoławcze dostępne udziałowcom, którzy w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym otrzymali dywidendy

zakwalifikowane jako FID jednakże bez uzyskania ulgi podatkowej dotyczącej tych dywidend, w celu umożliwienia tym udziałowcom dochodzenia praw przyznanych im przez art. 63 TFUE. W tym względzie właściwy sąd krajowy musi czuwać, aby udziałowcy niepodlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dywidend, którzy otrzymali dywidendy będące pochodną dywidend zagranicznych i zakwalifikowane jako FID, tacy jak powiernicy, posiadali środek odwoławczy po pierwsze pozwalający zapewnić wypłatę takiej ulgi podatkowej, której niesłusznie pozbawiono uprawnione do niej osoby, na zasadach nie mniej korzystnych od zasad dotyczących odwołania mającego na celu wypłatę ulgi podatkowej lub porównywalnej korzyści podatkowej, w sytuacji gdy organ administracji podatkowej niesłusznie pozbawił uprawnione osoby owej ulgi podatkowej lub korzyści podatkowej przy wypłacie dywidend będących pochodną dywidend otrzymanych od spółki będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie i, po drugie, umożliwiający skutecznie zagwarantowanie ochrony praw przyznanych tym udziałowcom przez art. 63 TFUE.

W przedmiocie pytania czwartego lit. a)

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

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

64 Jak zaznaczył rzecznik generalny w pkt 88 swej opinii, jako że poszanowanie art. 63 TFUE oznacza jedynie eliminację odmiennego traktowania pod względem podatkowym tych dwóch kategorii dywidend otrzymywanych przez udziałowców, takich jak powiernicy, kwestia, czy udziałowiec będący beneficjentem dywidend zakwalifikowanych jako FID podlega lub nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dywidend, nie wydaje się istotna.

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

W przedmiocie pytania czwartego lit. b)

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

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

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

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

W przedmiocie pytania czwartego lit. c)

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

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

72 Niemniej jednak sytuacja udziałowców, którzy otrzymali dywidendy zakwalifikowane jako FID, i brak ulgi podatkowej na ich rzecz z tytułu tych dywidend nie wynikają z jakiejkolwiek ich decyzji, lecz z przepisów obowiązujących w Zjednoczonym Królestwie w mającym znaczenie roku podatkowym.

73 Z powyższego wynika, że wbrew stanowisku bronionemu przez rząd Zjednoczonego Królestwa okoliczność, iż spółka wypłacająca dywidendy kwalifikowane jako FID zwiększyła kwotę dywidendy wypłacanej takim udziałowcom, nie może doprowadzić do „dwukrotnego odzyskania" przez powierników.

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

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

76 W świetle ogółu powyższych rozważań na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, że odpowiedzi udzielone na pozostałe pytania zadane przez sąd odsyłający nie mogą ulec zmianie ze względu na: okoliczność, że powiernicy nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od otrzymywanych dywidend; okoliczność, że rozpatrywane naruszenie prawa Unii nie ma zdaniem sądu odsyłającego

wystarczająco poważnego charakteru, aby powodować powstanie odpowiedzialności pozaumownej państwa członkowskiego wobec spółki wypłacającej dywidendy zakwalifikowane jako FID, zgodnie z zasadami ustanowionymi w wyroku z dnia 5 marca 1996 r., Brasserie du pêcheur i Factortame (C-46/93 i C-48/93, EU:C:1996:79) oraz okoliczność, że spółka będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie wypłaciła zwiększoną kwotę dywidend zakwalifikowanych jako FID w celu złagodzenia braku ulgi podatkowej na rzecz udziałowca będącego ich beneficjentem.

W przedmiocie kosztów

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

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

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

2) Prawo Unii wymaga, aby w prawie krajowym państwa członkowskiego przewidziane były środki odwoławcze dostępne udziałowcom, którzy w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym otrzymali dywidendy zakwalifikowane jako „dywidendy od dochodów zagranicznych” bez jednakże uzyskania ulgi podatkowej dotyczącej tych dywidend, w celu umożliwienia tym udziałowcom dochodzenia praw przyznanych im przez art. 63 TFUE. W tym względzie właściwy sąd krajowy musi czuwać, aby udziałowcy niepodlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dywidend, którzy otrzymali dywidendy będące pochodną dywidend zagranicznych i zakwalifikowane jako „dywidendy od dochodów zagranicznych”, tacy jak The Trustees of the BT Pension Scheme, posiadali środek odwoławczy, po pierwsze, pozwalający zapewnić wypłatę takiej ulgi podatkowej, której niesłusznie pozbawiono uprawnione do niej osoby, na zasadach nie mniej korzystnych od zasad dotyczących odwołania mającego na celu wypłatę ulgi podatkowej lub porównywalnej korzyści podatkowej, w sytuacji gdy organ administracji podatkowej niesłusznie pozbawił uprawnione osoby owej ulgi podatkowej lub korzyści podatkowej przy wypłacie dywidend będących pochodną dywidend otrzymanych od spółki będącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie i, po drugie, umożliwiający skutecznie zagwarantowanie ochrony praw przyznanych tym udziałowcom przez art. 63 TFUE.

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

Podpisy