# OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
# L.A. GEELHOEDA
przedstawiona w dniu 6 kwietnia 2006 r. [1]

## I — Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa dotyczy regulacji będącej przedmiotem sporu w zawisłej przed Trybunałem sprawie C-374/04 Test Claimants in the ACT Group Litigation [2], a mianowicie regulacji Zjednoczonego Królestwa dotyczącej zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych (Advance Corporation Tax, zwanego dalej „ACT") obowiązującej w latach 1973–1999. Podczas gdy powyższa sprawa dotyczyła traktowania na gruncie podatkowym dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie posiadającym ich udziały spółkom mającym siedzibę w innych państwach członkowskich, to niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy traktowania na gruncie podatkowym dywidend otrzymywanych przez spółki będące udziałowcami i mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie od spółek, które mają siedziby w innych państwach członkowskich oraz, w zakresie jednego aspektu regulacji Zjednoczonego Królestwa, który został podniesiony przez sąd krajowy, w państwach trzecich.

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Zobacz moja opinia z dnia 23 lutego 2006 r., Zb.Orz. str. I-11673.

## II — Ramy prawne i ekonomiczne wniosku

### A — *Przegląd zasad opodatkowania dywidend*

2. Zanim zostaną przestawione właściwe przepisy podatkowe Zjednoczonego Królestwa, konieczne jest nakreślenie szerszych ram opodatkowania zysków wypłacanych przez spółki (dywidend) w ramach Unii Europejskiej, które stanowią tło prawne i ekonomiczne niniejszej sprawy. Co do zasady mogą powstać dwa poziomy opodatkowania w przypadku opodatkowania zysków wypłacanych przez spółkę. Pierwszy ma miejsce na poziomie spółki w formie podatku dochodowego od osób prawnych od zysków spółki. Opodatkowanie spółki podatkiem dochodowym od osób prawnych jest powszechne we wszystkich państwach członkowskich. Drugi poziom opodatkowania, mający miejsce na poziomie udziałowców, może mieć formę podatku dochodowego od otrzymanych

przez udziałowców dywidend (metoda stosowana przez większość państw członkowskich) lub podatku potrącanego u źródła przez spółkę przy wypłacie zysków [3].

3. Istnienie tych dwóch możliwych do zastosowania poziomów opodatkowania może prowadzić z jednej strony do podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym (opodatkowanie tego samego dochodu dwukrotnie, na poziomie dwóch różnych podatników) oraz z drugiej strony do podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym (opodatkowanie tego samego dochodu dwukrotnie na poziomie tego samego podatnika). Podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym ma miejsce na przykład, w przypadku gdy te same zyski są opodatkowane najpierw na poziomie spółki w formie podatku dochodowego od osób prawnych, a następnie na poziomie udziałowca w formie podatku dochodowego. Podwójne opodatkowanie w wymiarze prawnym ma miejsce na przykład, w przypadku gdy udziałowiec podlega najpierw podatkowi potrącanemu u źródła, a następnie podatkowi dochodowemu pobieranemu przez różne państwa od tych samych zysków.

4. Niniejsza sprawa dotyczy kwestii zgodności z prawem wspólnotowym systemu ustanowionego przez Zjednoczone Królestwo, którego podstawowym celem i skutkiem jest uwolnienie udziałowców od podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym.

5. Państwa członkowskie podejmując decyzję czy i jak osiągnąć ten cel, mogą wykorzystać cztery podstawowe systemy, które można określić jako system „klasyczny", „analityczny", „zwolnienia" oraz „odliczenia". Państwa, w których obowiązuje systemem klasyczny opodatkowania dywidend zdecydowały o nieunikaniu podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, zyski spółek podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych, a wypłacony zysk jest opodatkowany ponownie na poziomie udziałowca w formie podatku dochodowego. Z kolei system analityczny, zwolnienia i odliczenia mają na celu pełne lub częściowe wyeliminowanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym [4]. Państwa, w których obowiązuje systemem analityczny (występujący w różnych odmianach) obciążają zyski spółek podatkiem dochodowym od osób prawnych, jednakże opodatkowują dywidendy jako odrębną kategorię dochodu. Państwa, w których obowiązuje systemem zwolnienia zdecydowały się zwolnić od podatku dochodowego dochód z dywidend. Wreszcie w ramach systemu odliczenia podatek dochodowy od osób prawnych na poziomie spółki jest w pełni lub częściowo odliczany od podatku dochodowego należnego od dywidend na poziomie udziałowca, w taki sposób, że podatek dochodowy od osób prawnych służy jako przedpłata na podatek dochodowy lub jego część. Zatem udziałowcy uzyskują ulgę obejmującą całość lub część podatku

3 — Zobacz jednakże art. 5 ust. 1 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 1990, L 225, str. 6) (zyski podzielone przez spółki zależne na rzecz spółek dominujących są zwolnione z podatku dochodowego potrącanego u źródła dochodu, w przypadku gdy spółka dominująca posiada co najmniej 25% kapitału spółki zależnej).

4 — Głównym uzasadnieniem leżącym u podstaw tego celu jest dążenie do uniknięcia dyskryminacji finansowania udziałowego spółek w porównaniu z finansowaniem wierzycielskim.

dochodowego od osób prawnych od zysków, z których wypłacono dywidendy, ulga ta może zostać wykorzystana w celu odliczenia (wspomnianego podatku) od podatku dochodowego należnego od tych dywidend.

6. W czasie istotnym dla niniejszej sprawy Zjednoczone Królestwo stosowało system częściowego odliczenia w zakresie opodatkowania dywidend.

B — *Właściwe regulacje prawne Zjednoczonego Królestwa*

7. Począwszy od roku 1965 (w którym wprowadzono w Zjednoczonym Królestwie podatek dochodowy od osób prawnych) do roku 1973 w Zjednoczonym Królestwie funkcjonował system klasyczny opodatkowania dywidend, który zatem, jak opisałem już powyżej, nie eliminował podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym. W 1973 r. Zjednoczone Królestwo wprowadziło system częściowego odliczenia w zakresie opodatkowania dywidend w celu usunięcia dyskryminacji wypłaconych zysków [5]. System ten zasadniczo funkcjonował w następujący sposób.

1. ACT: opodatkowanie i odliczenie

8. Spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, które dokonały pewnych kwalifikowanych wypłat, w tym wypłaty dywidend swoim udziałowcom, były co do zasady zobowiązane do zapłaty ACT obliczonego od kwoty równej kwocie lub wartości dokonanej wypłaty, nawet jeśli spółki te nie były zobowiązane do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie [6]. Łączna kwota wypłat oraz ACT była określana mianem „franked payment" (płatności zwolnionej) [7].

9. Zapłacony ACT mógł zostać odliczony przez spółkę od ogólnego lub „głównego" podatku dochodowego od osób prawnych (mainstream corporation tax, zwanego dalej „MCT") od jej zysków za odpowiedni okres rozliczeniowy, z zastrzeżeniem pewnego pułapu. Ponieważ w Zjednoczonym Królestwie funkcjonował system częściowego odliczenia, w związku z czym stawka podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie przewyższała stawkę ACT podlegającego odliczeniu, to spółka zawsze podlegała obciążeniu marginalnym podatkiem dochodowym od osób prawnych od swoich zysków. Ponadto w przypadku uzyskania przez spółkę ulgi obejmującej podatek zapłacony za granicą, obniżało to kwotę podatku dochodowego od osób prawnych, od której można byłoby odliczyć ACT [8]. Nieodliczony ACT określany jako

5 — Zobacz „Reform of Corporation Tax", dokument oficjalny przedłożony Parlamentowi Zjednoczonego Królestwa przy wprowadzaniu systemu częściowego odliczenia, pkt 1 i 5 (Cmnd. 4955).

6 — Artykuł 14 ust. 1 Income and Corporation Taxes Act 1988 (ustawy z 1988 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „TA") w obowiązującym wówczas brzmieniu.

7 — Artykuł 238 ust. 1 TA.

8 — Artykuł 797 ust. 4 TA.

„nadwyżka" ACT mógł zostać przeniesiony na poprzedni lub następny okres rozliczeniowy w celu odliczenia od głównego podatku dochodowego od osób prawnych [9]. Spółka mogła również dokonać transferu („przekazania") ACT jej spółkom zależnym z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, które mogły odliczyć go od ich podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie w Zjednoczonym Królestwie [10].

10. Spółka wykazująca nadwyżkę dochodu z inwestycji zwolnionego od podatku (czyli dochodu z inwestycji zwolnionego od podatku, który przewyższył płatność zwolnioną od podatku) mogła w przypadku poniesienia strat odliczyć na podstawie art. 242 TA te straty od nadwyżki dochodu z inwestycji zwolnionego od podatku oraz otrzymać w formie płatności gotówkowej kwotę ulgi podatkowej zawartej w tej nadwyżce dochodu z inwestycji zwolnionego od podatku. Przepis ten został uchylony ze skutkiem od dnia 2 lipca 1997 r.

11. Grupy spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie mogły także korzystać ze szczególnych rozwiązań, na podstawie których można było uniknąć obowiązku zapłaty ACT w odniesieniu do pewnych wypłat wewnątrz grupy, jeśli obie spółki dokonały takiego wyboru („group income election") [11]. Rozwiązania te były przedmiotem wyroku Trybunału w sprawie Metallgeselschaft i in. [12].

2. Opodatkowanie MCT

12. W przypadku spółki posiadającej udziały mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, która otrzymuje dywidendę od swoich spółek zależnych, mimo że taka spółka co do zasady podlegała podatkowi dochodowemu od osób prawnych, to nie obciążał on wypłat otrzymanych od innej spółki mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie [13].

13. Spółka mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie była jednakże obciążona podatkiem dochodowym od osób prawnych od dywidend otrzymanych od spółek niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie, lecz przysługiwała jej ulga podatkowa odpowiadająca podatkom zapłaconym za granicą. Taka ulga była udzielana albo jednostronnie na podstawie przepisów krajowych [14], albo na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych z innymi państwami [15]. Jednostronne uregulowania przewidywały odliczenie podatków pobranych u źródła od dywidend zagranicznych od obciążającego spółkę podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie. W przypadku gdy spółka mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie bezpośrednio albo pośrednio kontrolowała, albo była spółką zależną spółki, która bezpośrednio albo pośrednio kontrolowała co najmniej 10% praw głosu spółki wypłacającej dywidendę, ulga rozciągała się na zapłacony za granicą podatek dochodowy od osób prawnych od zysków, z których wypłacono dywidendy. Podatek zapłacony za granicą podlegał odliczeniu tylko do wysokości podatku dochodowego od osób prawnych

9 — Artykuł 239 TA.

10 — Artykuł 240 TA.

11 — Artykuł 247 TA.

12 — Wyrok Trybunału z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. str. I-1727.

13 — Artykuł 208 TA.

14 — Artykuł 790 TA.

15 — Artykuł 788 TA.

podlegającego zapłacie w Zjednoczonym Królestwie od tego dochodu. Podobne rozwiązania były, co do zasady, stosowane na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (zwanych dalej „uoupo") zawartych przez Zjednoczone Królestwo z innymi państwami [16].

14. Dla okresów rozrachunkowych rozpoczynających się z dniem 3 czerwca 1986 r. lub później, ulga podatkowa związana z podwójnym opodatkowaniem poprzedzała odliczenie ACT. Uprzednio miała miejsce sytuacja przeciwna. Sytuacja przed rokiem 1986 była problemem dla spółek Zjednoczonego Królestwa, ponieważ ulga podatkowa związana z podwójnym opodatkowaniem mogła zostać wykorzystana tylko w roku, w którym powstało prawo do niej i jeśli nie została wykorzystana, przepadała.

3. Ulgi podatkowe

15. Zapłata ACT w pewnych okolicznościach powodowała powstanie ulgi podatkowej przysługującej spółkom i udziałowcom indywidualnym otrzymującym wypłaty.

a) Ulgi podatkowe: spółki posiadające udziały

16. W przypadku spółki posiadającej udziały mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie i otrzymującej dywidendy od swoich spółek zależnych, mimo że taka spółka podlegała co do zasady podatkowi dochodowemu od osób prawnych, to nie obciążał on wypłat otrzymanych od innej spółki mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie [17]. Ponadto spółka była uprawniona do ulgi podatkowej w wysokości równej ACT zapłaconego przez jej spółkę zależną [18]. Dywidenda i ulga podatkowa stanowiły łącznie, jak to określano „franked investment income" (dochód z inwestycji zwolniony od podatku) [19]. Spółka mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie była zobowiązana do zapłaty ACT tylko w odniesieniu do nadwyżki jej płatności zwolnionej od podatku nad jej dochodem z inwestycji zwolnionym od podatku. Oznaczało to, że ACT podlegał zapłacie tylko raz w odniesieniu do dywidend wypłaconych przez mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie członków grup spółek.

17. Jednakże spółka mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie otrzymująca wypłatę

16 — Na przykład art. 22 lit. b) umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Zjednoczonym Królestwem a Niderlandami stanowił, w czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy, że „w przypadku gdy taki dochód stanowi dywidendę wypłacaną przez spółkę mającą siedzibę w Niderlandach spółce, która ma siedzibę w Zjednoczonym Królestwie i która kontroluje bezpośrednio lub pośrednio co najmniej jedną dziesiątą praw głosu w tej pierwszej spółce, ulga powinna uwzględniać (poza wszelkimi podatkami podlegającymi zapłacie w Niderlandach od tej dywidendy) podatek niderlandzki podlegający zapłacie przez tę pierwszą spółkę od zysków". Zobacz także uoupo zawarte przez Zjednoczone Królestwo z Francją i Hiszpanią.

17 — Artykuł 208 TA.

18 — Artykuł 231 ust. 1 TA.

19 — Artykuł 238 ust. 1 TA.

od spółki niemającej siedziby w Zjednoczonym Królestwie nie była uprawniona do ulgi podatkowej, a dochód nie był kwalifikowany jako dochód z inwestycji zwolniony od podatku. W przypadku gdy spółka otrzymywała dochód z inwestycji zwolniony od podatku w czasie okresu rozrachunkowego, była ona zobowiązana do zapłaty ACT tylko w odniesieniu do nadwyżki jej płatności zwolnionej od podatku nad jej dochodem z inwestycji zwolnionym od podatku [20].

b) System Foreign Income Dividend (dywidendy od dochodów zagranicznych)

18. Doświadczenie związane ze stosowaniem powyższego systemu wskazuje, że spółki otrzymujące znaczny dochód z dywidend zagranicznych mogły generować nadwyżkę ACT z dwóch podstawowych powodów. Po pierwsze, dywidendy zagraniczne nie pociągały za sobą ulgi podatkowej, która mogłaby być wykorzystana w celu zmniejszenia obciążania spółki ACT należnym od dokonanych przez nią wypłat. Po drugie, każda ulga przyznana w związku z zapłaconym za granicą podatkiem zmniejszała należny podatek dochodowy od osób prawnych, od którego można było odliczyć ACT.

19. Ze skutkiem od dnia 1 lipca 1994 r. zostały wprowadzone przepisy, zgodnie z którymi spółka mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie mogła zdecydować, że dywidenda pieniężna, którą wypłaciła ona swoim udziałowcom stanowi foreign income dividend (dywidendę od dochodów zagranicznych zwaną dalej „FID") [21]. Wyboru należało dokonać do dnia wypłaty dywidendy i nie można było go odwołać po tym dniu. ACT podlegał zapłacie od FID, ale jeśli spółka zdołała wykazać związek FID z zyskami zagranicznymi, można było żądać zwrotu nadwyżki ACT powstałej w odniesieniu do FID. Ta nadwyżka ACT podlegała zwrotowi w tym samym czasie, w jakim MCT stawał się wymagalny, czyli dziewięć miesięcy po zakończeniu okresu rozrachunkowego. W pierwszej kolejności była ona odliczana od głównego podatku dochodowego od osób prawnych za ten okres. Po czym każda nadwyżka była zwracana. Ponieważ ACT podlegał zapłacie 14 dni po zakończeniu kwartału, w którym dywidenda została wypłacona, oznaczało to, że ACT mógł pozostać niezapłacony w ramach systemu FID w okresie między osiem i pół miesiąca a siedemnaście i pół miesiąca w zależności od tego kiedy dywidenda została wypłacona.

20. FID nie stanowiła dochodu z inwestycji zwolnionego od podatku [22], a udziałowiec otrzymujący FID nie był upoważniony do ulgi podatkowej na podstawie art. 231 ust. 1 TA, chociaż osoba fizyczna otrzymująca FID była traktowana jako osiągająca dochód, który był obciążony podatkiem o niższej stawce za dany rok rozliczeniowy. Jednakże, udziałowcom indywidualnym nie dokonywano zwrotu podatku dochodowego, traktowanego jako zapłacony, również udzia-

20 — Artykuł 241 TA.

21 — Artykuły 246A–246Y TA.

22 — Jednakże spółka posiadająca udziały mogła wykorzystać otrzymaną FID w celu zwolnienia od podatku FID wypłaconą, tak aby ACT podlegał zapłacie wyłącznie od nadwyżki wypłaconych FID nad otrzymanymi FID.

łowiec zwolniony od podatku, taki jak fundusz emerytalny Zjednoczonego Królestwa, nie mógł ubiegać się o ulgę podatkową podobną do tej, jaka przysługiwałaby od dywidendy zakwalifikowanej jako niewchodząca w zakres FID.

c) Ulgi podatkowe: udziałowcy będący osobami fizycznymi

21. Jeśli zaś chodzi o udziałowców będących osobami fizycznymi, to udziałowcy mający siedzibę w Zjednoczonym Królestwie oraz pewne podmioty, takie jak fundusze emerytalne, otrzymujące dywidendy od spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, byli uprawnieni do ulgi podatkowej odpowiadającej takiej części kwoty lub wartości wypłaty jaka odpowiadała stawce ACT [23]. Podatek dochodowy obciążał całą wypłatę oraz ulgę podatkową [24]. Ulga podatkowa podlegała odliczeniu od należnego podatku dochodowego od dywidendy lub była wypłacana w gotówce, jeżeli przekraczała wysokość ich zobowiązania podatkowego [25].

4. Zmiany wprowadzone w 1999 r.

22. W stosunku do wypłat dokonanych w dniu 6 kwietnia 1999 r. lub później, system ACT został uchylony. Spółki nie były już zobowiązane do dokonywania zapłaty ani rozliczeń ACT od dywidend, ani innych kwalifikowanych wypłat. Przepisy o FID również zostały uchylone [26].

C — *Właściwe przepisy wspólnotowe*

23. Podstawowym aktem wtórnego prawa wspólnotowego mającego zastosowanie w niniejszej sprawie jest dyrektywa w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, która ustanawia ramowe przepisy podatkowe regulujące związki między spółkami dominującymi a spółkami zależnymi różnych państw członkowskich, w celu ułatwienia tworzenia grup spółek [27]. Artykuł 4 tej dyrektywy wyraźnie dopuszcza zarówno zwolnienie, jak i ulgę podatkową jako metody unikania podwójnego opodatkowania o charakterze transgranicznym, stanowiąc, że:

„1. 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

23 — Artykuł 231 ust. 1 TA.

24 — Artykuł 20 ust. 1 TA.

25 — Artykuł 231 ust. 1 i 3 TA.

26 — W stosunku do spółek z nadwyżką ACT został wprowadzony system „shadow ACT" (pseudo ACT), który umożliwił spółkom korzystanie z ich nadwyżki ACT.

27 — Zobacz przypis 3.

— 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 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.

2. Jednakże każde państwo członkowskie może ustalić, że opłaty odnoszące się do udziałów i strat wynikających z podziału zysków spółki zależnej nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej. Jeśli koszty zarządzania związane z udziałami są w takim przypadku ustalone według stawki ryczałtowej, to ustalona kwota nie może przekraczać 5% wypłaconych zysków spółki zależnej.

3. Ustęp 1 stosuje się do czasu wejścia w życie wspólnego systemu opodatkowania spółek.

We właściwym czasie Rada zatwierdzi zasady, które znajdą zastosowane po dacie określonej w akapicie pierwszym".

24. Artykuł 6 dyrektywy stanowi, że państwo członkowskie spółki dominującej może nie pobierać podatku potrącanego u źródła dochodu od zysków, które spółka otrzymuje od swojej spółki zależnej.

## III — Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

25. Spółkami skarżącymi w postępowaniu przed sądem krajowym są spółki biorące udział w postępowaniu z powództwa zbiorowego w sprawie pilotażowej dotyczącej dochodu z inwestycji zwolnionego od podatku [Test Claimants in the Franked Investment („FII") Group Litigation]. Niniejsza sprawa stanowi powództwo zbiorowe obejmujące wszystkie roszczenia mieszczące się w określonym zakresie i przedstawia różne kwestie wspólne dla tych roszczeń, które należy rozstrzygnąć. W chwili wniesienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, dwanaście grup spółek było stroną w postępowaniu z powództwa zbiorowego dotyczącego FII.

26. Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym są mającymi siedzibę w Zjednoczonym Królestwie członkami grupy spółek BAT [28]. Wśród nich znajduje się publiczna spółka dominująca stojąca na czele grupy

28 — Skarżącymi w postępowaniu przed sądem krajowym są BAT Industries plc, British American Tobacco (Investments) Ltd, British American Tobacco (Holdings) Limited, BAT 1998 Limited, British American Tobacco plc.

oraz pośrednie spółki dominujące, za pośrednictwem których kontrolowane były spółki zależne niemające siedziby w Zjednoczonym Królestwie [29]. W czasie istotnym dla sprawy, spółka dominująca stojąca na czele grupy oraz każda z pośrednich spółek dominujących była wyłącznym właścicielem szeregu spółek zależnych mających siedzibę w większości państw członkowskich Unii Europejskiej i W państwach EOG oraz w licznych państwach trzecich.

27. Sprawa pilotażowa dotyczy

1) dywidend wypłaconych przez spółki zależne niemające siedziby w Zjednoczonym Królestwie na rzecz skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym począwszy od roku obrachunkowego zamkniętego w dniu 30 września 1973 r. do chwili obecnej;

2) dywidend wypłaconych przez spółki dominujące mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie ich publicznym udziałowcom począwszy od roku obrachunkowego zamkniętego w dniu 30 września 1973 r. a skończywszy w kwartale kończącym się w dniu 31 marca 1999 r.;

3) ACT zapłaconego przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym w okresie począwszy od roku obrachunkowego kończącego się w dniu 30 września 1973 r. a skończywszy w dniu 14 kwietnia 1999 r.; oraz

4) wypłat FID dokonanych w okresie począwszy od dnia 30 września 1994 r. do dnia 30 września 1997 r.

28. Postanowieniem z dnia 6 października 2004 r. High Court (Chancery Division) zwrócił się do Trybunału na podstawie art. 234 WE z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy art. 43 WE lub 56 WE sprzeciwiają się temu, aby państwo członkowskie utrzymywało w mocy i stosowało przepisy, które zwalniają od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy otrzymane przez spółkę będącą rezydentem w tym państwie członkowskim (»spółkę będącą rezydentem«) od innych spółek będących rezydentami i które przewidują opodatkowanie dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem od spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich (»spółek niebędących rezydentami«) podatkiem dochodowym od osób prawnych (po udzieleniu ulgi służącej zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu obejmującej podatki pobrane u źródła, które należy zapłacić od tej dywidendy i, pod pewnymi warunkami, obejmującej podstawowy podatek od dochodów zapłacony przez spółki niebędące rezydentami w państwie ich siedziby)?

29 — Mimo że istotne cechy struktury grupy skarżących nie uległy zmianie w trakcie tego czasu, tożsamość spółki dominującej stojącej na czele grupy uległa zmianie w ramach spółek skarżących.

2. Jeśli państwo członkowskie stosuje system, który w pewnych okolicznościach, przewiduje obowiązek zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych (ACT) od wypłaty dywidend przez spółkę będącą rezydentem jej udziałowcom i przyznaje ulgę podatkową udziałowcom będącym rezydentami w tym państwie członkowskim w związku z tymi dywidendami, to czy to państwo członkowskie narusza art. 43 WE lub art. 56 WE lub również art. 4 ust. 1 lub art. 6 dyrektywy Rady 90/435/EWG, jeżeli utrzymuje ono w mocy i stosuje przepisy zezwalające spółce będącej rezydentem na wypłatę dywidend udziałowcom bez obowiązku zapłaty ACT, o ile otrzymała ona dywidendy od spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim (bezpośrednio lub pośrednio poprzez inne spółki mające siedzibę w tym państwie członkowskim), a nie zezwalające spółce będącej rezydentem na wypłatę dywidend na rzecz udziałowców bez obowiązku zapłaty ACT, o ile otrzymała ona dywidendy od spółek niebędących rezydentami?

3. Czy przepisy prawa wspólnotowego wskazane powyżej w pytaniu drugim sprzeciwiają się, aby państwo członkowskie utrzymywało w mocy i stosowało przepisy, które przewidują odliczenie kwoty należnej z tytułu ACT od podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez spółkę wypłacającą dywidendę oraz przez inne spółki należące do grupy i mające siedzibę w tym państwie członkowskim:

a) ale które nie przewidują żadnej formy odliczenia należnego ACT ani analogicznej ulgi (takiej jak zwrot ACT) z tytułu osiągniętych dochodów, ani w tym państwie, ani w innych państwach członkowskich, przez spółki należące do grupy, które nie mają siedziby w tym państwie członkowskim, lub

b) które przewidują, że jakakolwiek ulga zapobiegająca podwójnemu opodatkowaniu, z której korzysta spółka mająca siedzibę w tym państwie członkowskim zmniejsza podatek dochodowy od osób prawnych, od którego należny ACT może zostać odliczony?

4. Czy, w przypadku gdy w państwie członkowskim obowiązują przepisy, które w pewnych okolicznościach zezwalają spółkom będącym rezydentami, jeśli dokonają one takiego wyboru, na uzyskanie zwrotu ACT zapłaconego z tytułu kwot wypłaconych na rzecz udziałowców, o ile te płatności zostały otrzymane przez spółki będące rezydentami od spółek niebędących rezydentami (w tym od spółek mających siedzibę w państwie trzecim), naruszone zostają art. 43 WE, art. 56 WE lub art. 4 ust. 1 lub art. 6 dyrektywy Rady 90/435/EWG jeżeli przepisy te:

a) zobowiązują spółki będące rezydentami do zapłaty ACT a następnie do wystąpienia o jego zwrot i

b) nie przewidują ulgi podatkowej dla udziałowców spółek będących rezydentami, którą otrzymaliby oni z tytułu dywidendy wypłaconej przez spółkę będącą rezydentem, która sama nie otrzymała dywidend od spółek niebędących rezydentami?

5. Jeśli, przed dniem 31 grudnia 1993 r. państwo członkowskie przyjęło przepisy opisane co do istoty w pytaniach pierwszym i drugim, a po tej dacie przyjęło inne przepisy, opisane co do istoty w pytaniu czwartym, i jeżeli te ostatnie przepisy stanowią ograniczenie zakazane przez art. 56 WE, to czy ograniczenie to należy traktować jako nowe ograniczenie, które nie istniało w dniu 31 grudnia 1993 r.?

6. W przypadku gdy jakikolwiek z przepisów opisanych w pytaniach od pierwszego do piątego jest niezgodny z jakimkolwiek z przepisów prawa wspólnotowego, których dotyczą te pytania, to czy w okolicznościach, gdy spółka będąca rezydentem lub inne spółki należące do tej samej grupy wnoszą następujące roszczenia dotyczące wskazanych naruszeń:

a) roszczenie o zwrot podatku dochodowego od osób prawnych pobranego bezprawnie w okolicznościach opisanych w pytaniu pierwszym;

b) roszczenie o przywrócenie ulg (lub odszkodowanie za ich utratę) stosowanych do podatku dochodowego od osób prawnych pobranego bezprawnie w okolicznościach wskazanych w pytaniu pierwszym;

c) roszczenie o zwrot ACT (lub odszkodowanie), który nie mógł być odliczony od podatku dochodowego od osób prawnych lub który w żaden inny sposób nie dawał prawa do ulgi, a który nie zostałby zapłacony (lub zostałyby odliczony) gdyby nie miało miejsce naruszenie;

d) roszczenie, w przypadkach gdy ACT został odliczony od podatku dochodowego od osób prawnych, z tytułu utraty możliwości korzystania z rzeczonych środków finansowych między datą zapłaty ACT a tym odliczeniem;

e) roszczenie o zwrot podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez daną spółkę lub przez inną spółkę należącą do grupy, gdy którakolwiek z tych spółek została opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych przy jednoczesnym zrzeczeniu się innych ulg, aby móc odliczyć należny ACT od podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie (gdy ograniczenia możliwości odliczenia ACT powodują powstanie nadwyżki podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez tą spółkę);

f) roszczenie z tytułu utraty możliwości korzystania ze środków finansowych, z uwagi na wcześniejszą niż miałoby to miejsce w innym przypadku zapłatę podatku dochodowego od osób prawnych lub z tytułu ulg, utraconych w okolicznościach opisanych powyżej w punkcie e);

g) roszczenie spółki będącej rezydentem o zwrot (lub odszkodowanie) nadwyżki ACT, który spółka ta przekazała innej spółce będącej członkiem grupy, a który nie był przedmiotem ulgi, gdy spółka ta została sprzedana, uległa podziałowi lub likwidacji;

h) roszczenie, w przypadku gdy ACT został zapłacony, a następnie uzyskano jego zwrot na mocy przepisów opisanych w pytaniu czwartym, o odszkodowanie z tytułu utraty możliwości korzystania ze środków finansowych między datą zapłaty ACT a datą, w której nastąpił jego zwrot;

i) roszczenie o odszkodowanie, gdy spółka będąca rezydentem dokonała wyboru żądania zwrotu ACT na podstawie przepisów opisanych w pytaniu czwartym i zrekompensowała udziałowcom brak możliwości uzyskania ulgi podatkowej zwiększając kwotę dywidendy,

roszczenia przedstawione powyżej należy uważać za:

— roszczenie o zwrot sum niesłusznie pobranych, które wynikają i pozostają w związku z naruszeniem powyższych przepisów prawa wspólnotowego, lub

— roszczenie o wyrównanie strat lub odszkodowanie, które musi spełnić przesłanki przedstawione 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] dotyczącym odszkodowania lub

— roszczenie o zapłatę kwoty odpowiadającej korzyści, której bezzasadnie nie przyznano?

7. W przypadku gdy odpowiedź na jakąkolwiek część pytania szóstego jest taka, że dane roszczenie jest roszczeniem o zapłatę kwoty odpowiadającej bezzasadnie nieprzyznanej korzyści:

a) czy takie roszczenie jest konsekwencją lub pozostaje w związku z prawem przyznanym na podstawie powyższych przepisów prawa wspólnotowego lub

b) czy muszą być spełnione przesłanki określone w przywołanym powyżej wyroku [Brasserie du Pêcheur i Factortame] lub

czy w określonej sprawie istnieje wystarczający związek przyczynowy, aby mógł on stanowić »bezpośredni związek przyczynowy« w rozumieniu tego wyroku?".

c) czy muszą być spełnione jakiekolwiek inne przesłanki?

29. Zgodnie z art. 103 ust. 4 regulaminu skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, rząd Zjednoczonego Królestwa, Irlandia oraz Komisja złożyli uwagi na piśmie. W dniu 29 listopada 2005 r. odbyła się rozprawa, podczas której każda z tych stron przedstawiła swoje uwagi.

8. Czy dla odpowiedzi na wskazane powyżej pytania szóste lub siódme ma znaczenie to, że według prawa krajowego, wskazane w pytaniu szóstym roszczenia zostały wniesione jako roszczenia o zwrot lub zostały lub powinny być wniesione jako roszczenia o odszkodowanie?

## IV — Analiza

### A — *Zastosowanie art. 43 WE lub 56 WE: pytania od pierwszego do czwartego*

9. Jakie wskazówki, o ile jakiekolwiek, Trybunał Sprawiedliwości uważa za stosowne udzielić w niniejszej sprawie w odniesieniu do okoliczności, jakie sąd krajowy powinien wziąć pod uwagę, aby ustalić czy nastąpiło wystarczająco istotne naruszenie w rozumieniu powołanego powyżej wyroku w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 Brasserie du Pêcheur i Factortame, w szczególności, biorąc pod uwagę stan orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości w sprawie wykładni odpowiednich przepisów wspólnotowych, czy naruszenie było usprawiedliwione lub,

30. Ponieważ sąd krajowy odwołał się w pytaniach od pierwszego do czwartego zarówno do art. 43 WE, jak i 56 WE, konieczne jest przede wszystkim zbadanie, który z tych artykułów znajduje zastosowanie w niniejszej spawie. Jak zwróciłem już uwagę w opinii w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation [30] moim zdaniem sporna regulacja Zjednoczonego Królestwa może, co do zasady, zostać objęta

30 — Zobacz przypis 2.

zakresem art. 43 WE albo art. 56 WE, w zależności od rodzaju udziałów posiadanych przez daną spółkę dominującą w danej zagranicznej spółce zależnej. Trybunał niezmiennie orzekał, że spółka mająca siedzibę w jednym państwie członkowskim posiadająca udziały w kapitale spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, który zapewnia jej „niewątpliwy wpływ na decyzje spółki" i umożliwia „określanie jej działalności" korzysta ze swojego prawa do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej [31]. Zatem, w przypadku spółek dominujących mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, których udział w spółkach niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie spełnia to kryterium, należy oceniać zgodność przepisów Zjednoczonego Królestwa z art. 43 WE. Zastosowanie tego kryterium w danym przypadku należy do sądu krajowego po przeprowadzeniu oceny sytuacji spółki skarżącej.

31. Z postanowienia odsyłającego wyraźnie wynika, że skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym są spółkami mającymi siedzibę w Zjednoczonym Królestwie (wszystkie są członkami grupy BAT) posiadającymi w całości spółki zależne niemające siedziby w Zjednoczonym Królestwie. W wyniku tego ta sprawa pilotażowa powinna być rozpatrywana w świetle art. 43 WE. Jak już zwróciłem uwagę w opinii w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, mimo że wykonywanie prawa do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej przez spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie wiąże się także nieuchronnie z przepływem kapitału ze Zjednoczonego Królestwa w takim zakresie, w jakim jest to konieczne do utworzenia spółki zależnej, to jest to wyłącznie pośredni skutek wykonywania prawa do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej. W związku z powyższym art. 43 WE ma pierwszeństwo zastosowania w przypadku takich spółek [32].

32. W przypadku spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie posiadających udziały w spółce niemającej siedziby w Zjednoczonym Królestwie, które nie dają im „decydującego wpływu" na działalność tej spółki lub możliwości określenia działalności tej spółki, przepisy Zjednoczonego Królestwa należy zbadać w zakresie zgodności z art. 56 WE. W tym względzie zwracam uwagę, że rozpatrywane przepisy Zjednoczonego Królestwa wyraźnie dotyczą zagadnienia, które należy określić mianem „przepływu kapitału" [33].

31 — Wyrok Trybunału z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 22. Mimo że sprawa ta dotyczyła posiadania udziałów przez osobę fizyczną z państwa członkowskiego, a nie przez spółkę, zasada ta znajduje również zastosowanie do spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim. Zobacz także art. 58 ust. 2 WE, który stanowi, że stosowanie swobody przepływu kapitału „nie przesądza o możliwości stosowania ograniczeń w dziedzinie prawa przedsiębiorczości zgodnych z niniejszym Traktatem".

32 — Zobacz uwagi rzecznika generalnego Albera w sprawie Baars, według którego „w przypadku gdy swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej jest bezpośrednio ograniczona w taki sposób, że wynikająca z tego przeszkoda w podejmowaniu i wykonywaniu działalności prowadzi pośrednio do pomniejszenia przepływów kapitału między państwami członkowskimi, znajdują zastosowanie wyłącznie przepisy o swobodzie podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej". Sprawa C-251/98 Baars, przypis 31 powyżej, pkt 22.

33 — Podczas gdy traktat nie zawiera żadnej definicji tego pojęcia, Trybunał orzekł, że o ile otrzymanie dywidend samo przez się nie stanowi przepływu kapitału, to fakt otrzymania dywidend zakłada uczestnictwo w nowych lub istniejących przedsiębiorstwach, co stanowi już przepływ kapitału: wyrok Trybunału z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071. Zobacz także wyrok Trybunału z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, w którym ta kwestia nie była wyraźnie rozpatrywana.

33. Zatem zasadniczo, z uwagi na charakter niniejszej sprawy jako powództwa zbiorowego, gdy szczególne okoliczności i charakter udziałów każdej skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym nie zostały przedstawione Trybunałowi, konieczne jest zbadanie zgodności rozpatrywanych przepisów Zjednoczonego Królestwa zarówno z art. 43 WE, jak i art. 56 WE.

34. Należy dodać, że mimo że podstawowe zasady oceny, czy nastąpiło naruszenie są tożsame dla obu artykułów, to zakres terytorialny i temporalny art. 56 WE jest odmienny od zakresu art. 43 WE. Artykuł 43 WE znajduje zastosowanie tylko do ograniczeń korzystania ze swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej między państwami członkowskimi i wszedł w życie jako część traktatu rzymskiego, podczas gdy art. 56 WE zakazuje również ograniczeń swobody przepływu kapitału między państwami członkowskimi a państwami trzecimi oraz wszedł w życie w dniu 1 stycznia 1994 r. (chociaż zasada swobody przepływu kapitału została ustanowiona już dyrektywą Rady 88/361)[34]. Ponadto art. 56 WE podlega zawartej w art. 57 ust. 1 WE klauzuli standstill (wstrzymania stosowania) w stosunku do państw trzecich.

35. W związku z powyższym, w odniesieniu do podstawowych zasad oceny zgodności, zbadam wyłącznie art. 43 WE, ponieważ te same zasady znajdują zastosowanie do oceny na podstawie art. 56 WE. Oddzielnie rozważę pewne zagadnienia dotyczące zakresu temporalnego i terytorialnego właściwego dla art. 56 WE (podniesione w pytaniu piątym).

B — *Pytanie pierwsze*

36. W pytaniu pierwszym sąd krajowy dąży do ustalenia, czy jest niezgodne z art. 43 WE lub 56 WE, aby państwo członkowskie utrzymywało w mocy i stosowało przepisy, które zwalniają od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy otrzymane przez spółkę mającą siedzibę w tym państwie członkowskim od innych spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim i które poddają dywidendy otrzymane przez spółkę mającą siedzibę w tym państwie od spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich podatkowi dochodowemu od osób prawnych (po udzieleniu ulgi związanej z podwójnym opodatkowaniem obejmującej wszelkie podatki pobrane u źródła dochodu, które należy zapłacić od dywidendy i, pod pewnymi warunkami, obejmującej podatek zapłacony przez spółki niemające siedziby w tym państwie z tytułu zysków w kraju ich siedziby).

37. Trybunał niezmiennie orzekał, że chociaż bezpośrednie opodatkowanie mieści się w kompetencjach państw członkowskich, to muszą one realizować swoje kompetencje

34 — Dyrektywa Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 Traktatu, Dz.U. L 178, str. 5.

zgodnie z prawem wspólnotowym [35]. Obejmuje to obowiązek zgodności działania z art. 43 WE, który zakazuje ograniczeń w zakresie tworzenia agencji, oddziałów lub filii przez obywateli jakiegokolwiek państwa członkowskiego, ustanowionych na terytorium jakiegokolwiek państwa członkowskiego.

38. Jak wskazałem w opinii w sprawie Test Claimants in the ACT Group Litigation [36], naruszenie art. 43 WE ma miejsce, w przypadku gdy odmienne traktowanie przez dane państwo członkowskie podatników nie jest bezpośrednią ani logiczną konsekwencją faktu, że przy obecnym stopniu rozwoju prawa wspólnotowego, odmienne obowiązki podatkowe mogą znaleźć zastosowanie raczej do przypadków transgranicznych niż do sytuacji o czysto wewnętrznym charakterze. Innymi słowy art. 43 WE wprowadza zakaz ograniczania swobody przedsiębiorczości w sytuacjach, które wykraczają poza te sytuacje wynikające nieuchronnie z faktu, że systemy opodatkowania mają charakter krajowy, chyba że te ograniczenia są uzasadnione i proporcjonalne [37].

39. Oznacza to, że aby podlegać zakresowi art. 43 WE, niekorzystne traktowanie na gruncie podatkowym musi wynikać z bezpośredniej lub ukrytej dyskryminacji wynikającej z przepisów konkretnego porządku prawnego, a nie wyłącznie z rozbieżności lub podziału kompetencji podatkowej między dwa lub więcej systemy podatkowe państw członkowskich, lub ze współistnienia krajowych administracji podatkowych [38].

40. Jak zaznaczyłem w opinii w sprawie Test Claimants in the ACT Group Litigation w przypadku państwa członkowskiego wykonującego ogólną kompetencję podatkową (jako państwo siedziby), zasada ta oznacza w istocie, że takie państwo musi traktować dochód ze źródeł zagranicznych swoich rezydentów zgodnie ze sposobem, w jaki dokonało ono podziału podstawy opodatkowania. W zakresie w jakim dokonało ono podziału podstawy opodatkowania, celem objęcia nią dochodu zagranicznego — czyli, traktując go jako dochód polegający opodatkowaniu — nie może ono wprowadzać dyskryminującego rozróżnienia między dochodem zagranicznym i dochodem krajowym [39]. W szczególności jego prawo nie może traktować dochodu zagranicznego mniej korzystnie od dochodu krajowego.

41. Niniejsze pytanie co do istoty dąży do ustalenia, czy jest zgodne z art. 43 WE, aby państwo członkowskie wykonujące kompetencję podatkową państwa siedziby celem

35 — Zobacz na przykład wyrok Trybunału z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. str. I-10837, pkt 29 oraz przywołane tam orzecznictwo.

36 — Zobacz przypis 2.

37 — Zobacz pełne uzasadnienie w tym przedmiocie, pkt 31–54 opinii w sprawie Test Claimants in the ACT Group Litigation, przypis 2 powyżej.

38 — Ibidem, pkt 55.

39 — Ibidem, pkt 58.

wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend, wykorzystując metodę zwolnienia od podatku dochodu krajowego, lecz wykorzystując metodę ulgi podatkowej w stosunku do dochodu zagranicznego, która

1) w przypadku spółek z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie posiadających mniej niż 10% praw głosu w spółce wypłacającej dywidendę (zwanych dalej „udziałem portfelowym"), przewidywała ulgę podatkową obejmującą jedynie podatek u źródła pobrany od dywidend przez państwo, w którym znajduje się źródło dochodów, oraz

2) w przypadku spółek z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, które bezpośrednio lub pośrednio kontrolowały, lub były spółkami zależnymi spółek, które bezpośrednio lub pośrednio kontrolowały co najmniej 10% praw głosu w spółce wypłacającej dywidendę (zwanych dalej „udziałem innym niż portfelowy"), przewidywała ulgę podatkową obejmującą zagraniczny podatek dochodowy od osób prawnych od zysków, z których wypłacono dywidendy.

42. Odnosząc się najpierw do zagranicznych udziałów innych niż udziały portfelowe, jak zwracają uwagę Zjednoczone Królestwo i Komisja, wyeliminowanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend zostało osiągnięte przez przepisy Zjednoczonego Królestwa zarówno w przypadku dochodu krajowego, jaki i dochodu zagranicznego. Jednakże osiągnięto to różnymi sposobami, w przypadku dochodu krajowego przez zwolnienie od podatku dochodowego od osób prawnych dochodu z dywidend na poziomie udziałowców, w przypadku dochodu zagranicznego przez udzielenie ulgi obejmującej kwotę zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego od zysków w formie dywidend.

43. Co do zasady, wybór czy i jak wyeliminować podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym dywidend przysługuje wyłącznie państwom członkowskim, a mianowicie czy zastosować system klasyczny (nie eliminujący podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym), analityczny, zwolnienia czy odliczenia (pełne lub częściowe wyeliminowanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym). W przypadku takiego samego zastosowania ich do dochodu z dywidend zagranicznych i krajowych, każdy z tych systemów jest w pełni zgodny z art. 43 WE [40].

44. Zatem, na przykład, co do zasady możliwe jest zastosowanie opartej na uldze podatkowej metody eliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekono-

40 — Zobacz także na przykład art. 4 dyrektywy w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, przypis 3 powyżej, który stanowi, że państwo spółki dominującej otrzymującej wypłacone zyski może przy opodatkowaniu dywidend stosować albo metodę zwolnienia albo metodę odliczenia.

micznym w sposób zgodny z art. 43 WE. Przykładem jest rozstrzygnięcie Trybunału w sprawie Manninen [41] dotyczące prawa fińskiego, zgodnie z którym Finlandia przyznała fińskim udziałowcom ulgę obejmującą fiński podatek dochodowy od osób prawnych pobrany od zysków wypłaconych w formie dywidendy, lecz nie przewidziała ulgi podatkowej obejmującej zagraniczny podatek dochodowy od osób prawnych pobrany od zysków zagranicznych wypłaconych w formie dywidendy. Orzekając, że art. 56 WE zobowiązał Finlandię do rozszerzenia tej ulgi podatkowej, tak aby uwzględnić podatek dochodowy od osób prawnych pobrany od dywidend pochodzących z innego państwa członkowskiego (Szwecji), Trybunał stwierdził, że zgodnie z systemem fińskim, w przypadku gdy podatnik fiński zainwestował kapitał w szwedzką spółkę, nie było żadnej możliwości uniknięcia podwójnego opodatkowania zysków wypłaconych przez spółkę, w którą zainwestowano [42]. Natomiast przyznanie ulgi podatkowej w zakresie dywidend ze Szwecji wyeliminowałoby podwójne opodatkowanie dywidend w taki sam sposób jak w stosunku do zysków ze źródła krajowego [43].

45. Oczywiście prawdą jest, że zastosowanie przez Zjednoczone Królestwo systemu opartego na uldze podatkowej w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend zagranicznych, w przypadku gdy zagraniczny podatek dochodowy od osób prawnych pobrany od zysków spółki miał wyższą stawkę niż stawka podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, skutkowałoby większym obciążeniem podatkowym dywidend zagranicznych niż dywidend ze Zjednoczonego Królestwa (ponieważ Zjednoczone Królestwo przyznaje ulgę podatkową tylko do wysokości stawki podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie, a nie w odniesieniu do całości zapłaconego zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych). Podczas gdy w pewnym sensie, można by uznać, że mogłoby to „ograniczać" inwestowanie w zagraniczne spółki zależne w porównaniu do spółek zależnych mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, jest to dobry przykład ograniczenia wynikającego wyłącznie z rozbieżności między krajowymi systemami podatkowymi, w odniesieniu do których art. 43 WE nie ma zastosowania [44]. Podobnie z uwagi na fakt, że podatnicy otrzymujący dywidendy zagraniczne mogą, w przypadku systemu ulgi podatkowej, zostać zobowiązani do dokonania dodatkowych formalności w celu wykazania kwoty zapłaconego zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych w celu spełnienia warunków uzyskania ulgi podatkowej, to określam powyższe pojęciem „quasi-ograniczenia" wynikającego nieuchronnie z faktu, że administracje podatkowe działają obecnie na szczeblu krajowym [45].

46. Podsumowując, co do zasady stosowanie systemu ulgi podatkowej celem uniknięcia podwójnego opodatkowania nie narusza art. 43 WE.

41 — Zobacz przypis 33 powyżej.

42 — Sprawa Manninen, przypis 33 powyżej, pkt 36.

43 — Zobacz sprawę Manninen, przypis 33 powyżej, pkt 48.

44 — Zobacz opinię w sprawie Test Claimants in the ACT Group Litigation, przypis 2 powyżej, pkt 43 i nast.

45 — Zobacz opinię rzecznika generalnego Kokott w sprawie Manninen, przypis 33 powyżej, pkt 74.

47. Jednakże niniejsze pytanie brzmi, czy art. 43 WE zezwala państwu członkowskiemu na stosowanie systemu zwolnień w odniesieniu do dywidend krajowych i systemu ulgi podatkowej w odniesieniu do dywidend zagranicznych. Odpowiedź na powyższe pytanie zależy od tego, czy to rozróżnienie skutkuje traktowaniem przez Zjednoczone Królestwo dywidend zagranicznych w sposób mniej korzystny niż dywidend krajowych.

48. W tym względzie Zjednoczone Królestwo i Komisja twierdzą, że na gruncie krajowym skutek systemu zwolnienia i systemu ulgi podatkowej w zakresie uniknięcia podwójnego opodatkowania byłby dokładnie taki sam. Jednakże przyjęcie systemu ulgi podatkowej w stosunku do dochodu krajowego oznaczałoby niepotrzebne, dodatkowe koszty administracyjne, podczas gdy system zwolnienia, który prowadzi do tych samych rezultatów, jest znacznie prostszy i mniej kosztowny w stosowaniu. Podobnie, skutek systemu dotyczącego dywidend krajowych (zwolnienia) i dywidend zagranicznych (ulgi podatkowej) jest taki sam: w każdym przypadku podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym zostaje wyeliminowane.

49. Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym kwestionują to twierdzenie. Podnoszą one, że istnieje różnica między systemem zwolnienia a systemem ulgi podatkowej w przypadkach, w których spółka zależna Zjednoczonego Królestwa dokonując wypłaty dywidend, płaci zgodnie ze szczególnymi zwolnieniami i korzyściami w brytyjskim podatku dochodowym od osób prawnych (na przykład dotyczącymi inwestycji lub działalności badawczej i rozwojowej), w rzeczywistości niższą stawkę netto podatku dochodowego od osób prawnych niż podstawowa stawka w Zjednoczonym Królestwie. W przypadku systemu zwolnienia stosowanego na gruncie krajowym jest to „przekazywane" do otrzymującej dywidendę spółki dominującej — czyli wypłacone dywidendy ostatecznie zostają obciążone stawką podatku niższą niż podstawowa stawka podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie. Jednakże w przypadku systemu ulgi podatkowej stosowanego na gruncie krajowym w wypadku, w którym niższa rzeczywista stawka podatku dochodowego od osób prawnych początkowo obciążała zyski uwzględniając zwolnienia i ulgi, to stawka ta byłaby zawsze „dopełniana" do wysokości podstawowej stawki podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie przy wypłacie dywidend na rzecz spółki dominującej [46]. Podobnie, w przypadku dywidend zagranicznych skutek systemu ulgi podatkowej jest taki, że Zjednoczone Królestwo we wszystkich przypadkach dopełnia rzeczywisty zapłacony zagraniczny podatek dochodowy od osób prawnych do wysokości podstawowej stawki w Zjednoczonym Królestwie, bez uwzględnienia ulg w podatku dochodowym od osób prawnych przyznanych na poziomie spółki zależnej.

50. Mogłoby się zatem wydawać, że stosowanie przez Zjednoczone Królestwo systemu ulgi podatkowej w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania dywidend zagranicznych w wymiarze ekonomicznym może w

46 — Zobacz podobnie, jak fiński system podatkowego kredytu przypisanego funkcjonował na gruncie krajowym celem dopełniania rzeczywistego podatku zapłaconego od podzielonych zysków do 29%, podstawowa stawka fińskiego podatku dochodowego od osób prawnych (różnica, którą obciążono spółkę wypłacającą dywidendę): sprawa Manninen, przypis 33 powyżej, pkt 11.

pewnych przypadkach mieć mniej korzystne skutki niż czysty system zwolnienia stosowany do dywidend krajowych. Podczas gdy zgodnie z systemem zwolnienia korzyści wynikające ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych oraz ulgi mogą zostać przekazane na rzecz spółki dominującej otrzymującej te dywidendy, to przy systemie ulgi podatkowej korzyści te nie mogą zostać przekazane, ponieważ podatek obciążający dywidendy jest dopełniany do wysokości podstawowej stawki podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie. W takich przypadkach skutek tego mógłby być postrzegany jako stosowanie przez Zjednoczone Królestwo innej (niższej) stawki podatku do dywidend krajowych niż do dywidend zagranicznych.

51. Powstaje kolejne pytanie, czy takie dyskryminacyjne traktowanie jest uzasadnione. W tym zakresie Zjednoczone Królestwo podnosi w swoich uwagach, że każde ograniczenie może zostać uzasadnione spójnością podatkową. Powołując się na wyrok w sprawie Manninen, twierdzi ono, że rezultatem systemu obowiązującego w Zjednoczonym Królestwie jest wyeliminowanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend zagranicznych i krajowych. Spójność jest zachowana w relacjach transgranicznych, ponieważ otrzymująca dywidendy spółka dominująca uzyskuje ulgę podatkową odpowiadającą całości podatku zagranicznego zapłaconego od zysków, z których powstała dywidenda. Podczas gdy argumenty Zjednoczonego Królestwa niewątpliwie wykazują, jak zwróciłem uwagę powyżej, że co do zasady stosowanie systemu ulgi podatkowej może być całkowicie zgodne z art. 43 WE, to nie przedstawiają one uzasadnienia ewentualnych różnic w traktowaniu, wskazanych powyżej, dochodów zagranicznych i dochodów krajowych w zakresie potencjalnej możliwości przekazania korzyści z ulg podatkowych na rzecz otrzymujących dywidendy spółek dominujących.

52. Zatem wobec braku mechanizmu umożliwiającego uwzględnianie takich ulg w podobny sposób w stosunku do dywidend zagranicznych, tak jak w stosunku do dywidend krajowych, których istnienie nie zostało zakwestionowane w niniejszej sprawie, moim zdaniem zasady opodatkowania obowiązujące w Zjednoczonym Królestwie w stosunku do dywidend innych niż portfelowe naruszają art. 43 WE.

53. W odniesieniu do zagranicznych udziałów portfelowych, w stosunku do których ulga podatkowa została przyznana tylko w zakresie zagranicznego podatku pobranego u źródła od dywidend zagranicznych, to przepisy Zjednoczonego Królestwa należy uznać za oczywiście dyskryminacyjne. Podczas gdy w Zjednoczonym Królestwie nie nakładano podatku dochodowego od osób prawnych od dywidend otrzymanych przez spółki Zjednoczonego Królestwa od udziałów portfelowych w innej spółce z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, to podatek dochodowy od osób prawnych był nakładany na dywidendy otrzymane od takich udziałów w spółkach mających siedzibę w innym państwie członkowskim, które objęte były jedynie ulgą podatkową odpowiadającą zagranicznemu podatkowi pobranemu u źródła (a nie zagranicznemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych). Inaczej mówiąc, Zjednoczone Królestwo w ramach swojej kompetencji dokonało wyboru pełnego wyeliminowania podwójnego opodat-

kowania w wymiarze ekonomicznym dywidend związanych z udziałami portfelowymi w spółce mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, nie czyniąc tak w przypadku dywidend związanych z zagranicznymi udziałami portfelowymi. Jest to ewidentnie mniej korzystne traktowanie dochodu zagranicznego objętego jego kompetencją podatkową niż równoważnego dochodu krajowego.

54. W uwagach na piśmie i W uwagach ustnych Zjednoczone Królestwo próbowało uzasadnić powyższe w ten sposób, że byłoby nieproporcjonalnie drogie i skomplikowane, aby administrować i nadzorować przyznawanie ulg podatkowych obejmujących zagraniczny podatek w przypadku niewielkich udziałów, których złożoność skutkowałaby dla podatników opóźnieniami i niepewnością prawną.

55. Argument ten nie zdołał mnie przekonać. Podczas gdy prawdą jest, że przyznanie ulgi podatkowej w zakresie dywidend od zagranicznych udziałów portfelowych spowodowałoby dodatkowe obciążenie administracyjne organów Zjednoczonego Królestwa, to obciążenie to moim zdaniem nie jest nieproporcjonalne do korzyści w postaci wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym w odniesieniu do zainteresowanych spółek z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie. W tym względzie odwołuję się do wyroku Trybunału w sprawie Manninen, w którym orzekając, że art. 56 WE zobowiązał Finlandię do rozszerzenia jej systemu ulg podatkowych w taki sposób, aby obejmował on podatek dochodowy pobrany od dywidend pochodzących ze Szwecji, Trybunał odrzucił argumentację opartą na ewentualnych trudnościach dla podatników lub administracji podatkowej w uzyskaniu niezbędnych informacji co do podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w innym państwie członkowskim [47]. Mimo że jak zauważył Trybunał, obliczenie ulgi podatkowej przyznanej udziałowcowi mającemu siedzibę w Finlandii, otrzymującemu dywidendy od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim musi uwzględniać faktycznie zapłacony przez tą spółkę podatek oraz to, że taki podatek wynika z ogólnych przepisów dotyczących obliczania podstawy opodatkowania oraz ze stawki podatku dochodowego od osób prawnych w tym ostatnim państwie członkowskim, „ewentualne trudności w ustaleniu faktycznie zapłaconego podatku w żadnym wypadku nie mogą usprawiedliwiać ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału, jakie wynika z regulacji będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym" [48]. Dokładnie te same twierdzenia znajdują zastosowanie w niniejszej sprawie. Zwracam uwagę, że w każdym razie opcja zwolnienia dochodów z takich dywidend od podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie (tak jak ma to miejsce w przypadku dochodu z dywidend pochodzących ze Zjednoczonego Królestwa od udziałów portfelowych) byłaby możliwa w Zjednoczonym Królestwie, gdyby pragnęło ono uniknąć dodatkowych obciążeń administracyjnych.

56. Z tych powodów na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że jest niezgodne z

47 — Odnosząc się do tych argumentów, zob. pkt 77 opinii rzecznika generalnego Kokotta w sprawie Manninen, przypis 33 powyżej.

48 — Sprawa Manninen, przypis 33 powyżej, pkt 54.

art. 43 WE i 56 WE, aby państwo członkowskie utrzymywało w mocy i stosowało przepisy, takie jak te będące przedmiotem niniejszej sprawy, które zwalniają od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy otrzymane przez spółkę mającą siedzibę w tym państwie członkowskim od innych spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim i które poddają dywidendy otrzymane przez spółkę mającą siedzibę w tym państwie od spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich podatkowi dochodowemu od osób prawnych, zapewniając wyeliminowanie podwójnego opodatkowania obejmujące podatek pobrany u źródła od dywidendy i, pod pewnymi warunkami, podatek zapłacony przez spółki niemające siedziby w tym państwie członkowskim od zysków w kraju ich siedziby.

C — *Pytanie drugie i trzecie*

57. W pytaniu drugim sąd krajowy dąży do ustalenia, czy jeśli państwo członkowskie stosuje system, który w pewnych okolicznościach, przewiduje obowiązek zapłaty ACT od wypłaty dywidend przez spółkę będącą rezydentem jej udziałowcom i przyznaje ulgę podatkową udziałowcom będącym rezydentami w tym państwie członkowskim w związku z tymi dywidendami, to czy to państwo członkowskie narusza art. 43 WE lub art. 56 WE albo art. 4 ust. 1 lub art. 6 dyrektywy 90/435, jeżeli utrzymuje ono w mocy i stosuje przepisy zezwalające spółce będącej rezydentem na wypłatę dywidend udziałowcom bez obowiązku zapłaty ACT, o ile otrzymała ona dywidendy od spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim (bezpośrednio lub pośrednio poprzez inne spółki mające siedzibę w tym państwie członkowskim), a nie zezwalające spółce będącej rezydentem na wypłatę dywidend na rzecz udziałowców bez obowiązku zapłaty ACT, o ile otrzymała ona dywidendy od spółek niebędących rezydentami.

58. W pytaniu trzecim sąd krajowy dąży do ustalenia, czy jest niezgodne z tymi przepisami prawa wspólnotowego, aby państwo członkowskie utrzymywało w mocy i stosowało przepisy, które przewidują odliczenie kwoty należnej z tytułu ACT od podatku dochodowego od osób prawnych od ich zysków, podlegającego zapłacie przez spółkę wypłacającą dywidendę oraz przez inne spółki należące do grupy i mające siedzibę w tym państwie członkowskim, ale które

1) nie przewidują żadnej formy odliczenia należnego ACT ani analogicznej ulgi (takiej jak zwrot ACT) z tytułu osiągniętych dochodów, ani w tym państwie, ani w innych państwach członkowskich, przez spółki należące do grupy, które nie mają siedziby w tym państwie członkowskim, lub

2) przewidują, że jakakolwiek ulga zapobiegająca podwójnemu opodatkowaniu, z której korzysta spółka mająca siedzibę w tym państwie członkowskim zmniejsza podatek dochodowy od osób prawnych, od którego należny ACT może zostać odliczony.

59. Zatem pytanie drugie dotyczy cechy rozpatrywanego systemu Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którą

1) spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie posiadające udziały i otrzymujące dywidendy od spółek z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, które zapłaciły ACT od wypłaty tych dywidend uzyskują ulgę podatkową odpowiadającą ACT zapłaconemu przez spółkę wypłacającą dywidendę, co oznacza, że ACT został zapłacony tylko raz od wypłaty dywidend przekazanych spółkom będącym członkami grupy i mającym siedzibę w Zjednoczonym Królestwie; oraz

2) spółki posiadające udziały i otrzymujące dywidendy od spółek niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie nie uzyskują takiej ulgi podatkowej i W związku z tym były zobowiązane do zapłaty ACT od całej kwoty wypłaconych zysków. Pytanie trzecie dotyczy kwestii, że zagraniczny podatek dochodowy od osób prawnych zapłacony od otrzymanych dywidend nie mógł zostać odliczony od ACT, lecz jedynie od MCT podlegającego zapłacie w Zjednoczonym Królestwie. Jednak, ponieważ zapłacony ACT można było z kolei odliczyć wyłącznie od MCT podlegającego zapłacie w Zjednoczonym Królestwie oznaczało to, że spółki osiągające znaczny dochód zagraniczny nie mogły odliczyć ACT (czyli zapłaconego ACT, który nie mógł zostać odliczony od należnego od spółki MCT w tym okresie rozrachunkowym, tak zwana „nadwyżka ACT"). Podczas gdy istniały możliwości, aby ostatecznie odliczyć taką nadwyżkę ACT (na przykład przez przeniesienie jej na poprzedni lub następny okres rozliczeniowy w celu odliczenia od MCT należnego w tym okresie albo przez przekazanie jej na rzecz spółek zależnych mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie), nie wszystkie spółki mogły skorzystać z tych przepisów.

60. Ponieważ oba te pytania dotyczą zagadnień, które, na gruncie krajowym, stanowią uzupełniające cechy systemu Zjednoczonego Królestwa, pełen skutek tego systemu może, moim zdaniem, zostać najlepiej oceniony poprzez ich łączne rozpatrzenie.

1. Zgodność z art. 43 (i art. 56) WE

61. Jak zwrócono już uwagę powyżej, art. 43 WE zabrania Zjednoczonemu Królestwu, w zakresie w jakim dokonało ono podziału swojej podstawy opodatkowania, celem objęcia nią dochodu zagranicznego, wprowadzania dyskryminującego rozróżnienia między dochodem zagranicznym i dochodem krajowym [49]. Trybunał niezmiennie orzekał, że dyskryminacja polega na

49 — Zobacz moją opinię w sprawie Test Claimants in the ACT Group Litigation, pkt 58.

stosowaniu różnych przepisów do porównywalnych sytuacji lub na stosowaniu tych samych przepisów do różnych sytuacji [50].

62. Powstaje tu pytanie, czy przyznając ulgę podatkową spółkom z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie posiadającym udziały, w przypadku gdy ACT w Zjednoczonym Królestwie został zapłacony z góry od wypłaconych zysków oraz stanowiąc, że ACT może zostać odliczony tylko od MCT należnego w Zjednoczonym Królestwie, Zjednoczone Królestwo traktuje odmiennie spółki będące w podobnej sytuacji.

63. Rzekoma różnica w traktowaniu skutkuje przeciwstawnym położeniem spółek Zjednoczonego Królestwa posiadających udziały i otrzymujących dywidendy, od których zapłacono ACT (uprawnienie do ulgi w podatku dochodowym od osób prawnych odpowiadającej zapłaconemu ACT, możliwość odliczenia zapłaconego ACT od należnego MCT) oraz spółek otrzymujących dywidendy, od których zapłacono jedynie zagraniczny podatek dochodowy od osób prawnych (brak uprawnienia do ulgi w podatku dochodowym od osób prawnych, ponieważ nie zapłacono ACT od zysków, brak możliwości odliczenia zapłaconego ACT od zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych) Zatem pierwsze zagadnienie polega na ustaleniu, czy te dwa rodzaje spółek znajdują się w porównywalnych sytuacjach.

64. Zjednoczone Królestwo twierdzi, że tak nie jest. W odniesieniu do ulgi podatkowej, Zjednoczone Królestwo zwraca uwagę, że jest ona udzielana tylko w zakresie wypłaconych zysków, od których zapłacono już ACT, a nie w zakresie wypłaconych zysków, od których nie zapłacono ACT. Spółki otrzymujące zyski, od których zapłacono ACT oraz spółki otrzymujące zyski, od których nie zapłacono ACT nie znajdują się w porównywalnych sytuacjach. Prawdą jest, że ponieważ spółki niemające siedziby w Zjednoczonym Królestwie nigdy nie płacą ACT od wypłaconych zysków, wypłacane przez nie dywidendy nigdy nie są objęte ulgą w podatku dochodowym od osób prawnych. Jednakże nie istnieje przesłanka „przynależności państwowej" Zjednoczonego Królestwa spółki wypłacającej dywidendę, warunkująca przyznanie ulgi: jedynym warunkiem jej przyznania jest to, że ACT od wypłaconych zysków został już zapłacony. Następnie, w odniesieniu do przepisu, że ACT może zostać odliczony tylko od brytyjskiego MCT, Zjednoczone Królestwo twierdzi, że nie dyskryminuje to spółek otrzymujących zyski zagraniczne: we wszystkich przypadkach spółki Zjednoczonego Królestwa posiadające udziały mogą odliczyć ACT od MCT dokładnie w ten sam sposób.

65. Udzielenie odpowiedzi na ten argument wymaga zbadania relacji między zagranicz-

50 — Zobacz na przykład wyrok Trybunału z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 26 oraz przywołane tam orzecznictwo.

nym podatkiem dochodowym od osób prawnych zapłaconym od zysków spółek niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie, ogólnym podatkiem dochodowym od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie („MCT") zapłaconym od zysków brytyjskich oraz ACT zapłaconym od wypłaconych zysków spółek Zjednoczonego Królestwa.

66. W tym względzie należy odwołać się do wyroku Trybunału w sprawie Metallgesellschaft i in. [51], która dotyczyła zgodności systemu Zjednoczonego Królestwa, w którym spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie miały możliwość wypłaty dywidend swojej spółce dominującej bez obowiązku zapłaty ACT, gdy ich spółka dominująca miała siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, ale nie miały takiej możliwości wówczas, gdy ich spółka dominująca miała siedzibę w innym państwie członkowskim [system „group exemption" (zwolnienia grupowego)]. Podnosząc, że odmowa takiej korzyści dla spółek dominujących niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie jest uzasadniona, rząd brytyjski stwierdził między innymi, że sytuacja spółek zależnych spółek dominujących mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie nie była porównywalna z sytuacją spółek zależnych spółek dominujących niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie. W szczególności, podczas gdy w pierwszym przypadku, zapłata ACT podlegała jedynie odroczeniu poprzez przyznanie zwolnienia grupowego (czyli spółka dominująca mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie była zobowiązana do zapłaty ACT w związku z wypłatą), w drugim przypadku przyznanie zwolnienia grupowego oznaczałoby, że ACT w ogóle nie podlegałby zapłacie [52].

67. Odrzucając ten argument Trybunał uznał, że:

„Po pierwsze, w zakresie w jakim ACT nie jest w żadnym sensie podatkiem od dywidend, ale raczej przedterminową płatnością podatku dochodowego od osób prawnych, nieprawidłowe jest założenie, że przyznając mającym siedzibę w Zjednoczonym Królestwie spółkom zależnym spółek dominujących niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie możliwość dokonywania wyboru (opodatkowania) dochodu grupy pozwoliłoby spółce zależnej na uniknięcie zapłaty jakiegokolwiek podatku w Zjednoczonym Królestwie od zysków wypłaconych w postaci dywidend.

Część podatku dochodowego od osób prawnych, jakiej spółka zależna mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie nie musi płacić z góry w czasie, gdy wypłaca dywidendy na rzecz swojej spółki dominującej w ramach systemu wybranego (opodatkowania) dochodu grupy jest co do zasady płacona w czasie, gdy należność z tytułu MCT spółki zależnej staje się wymagalna. Należy pamiętać, że mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie spółka zależna spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim jest obciążona MCT w Zjednoczonym Królestwie w odniesieniu do jej zysków w ten sam sposób, co mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie spółka zależna spółki dominującej mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.

51 — Zobacz przypis 12.

52 — Wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in., przypis 12 powyżej, pkt 46–48.

[...]

Po drugie, fakt, że spółka dominująca niemająca siedziby w Zjednoczonym Królestwie, w odróżnieniu od spółki dominującej mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, nie podlega ACT, w przypadku gdy sama wypłaca dywidendy, nie może uzasadnić odmowy spółce zależnej mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie spółki dominującej mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie możliwości zwolnienia od zapłaty ACT, w przypadku gdy wypłaca ona dywidendy na rzecz spółki dominującej.

Fakt, że spółka dominująca niemająca siedziby w Zjednoczonym Królestwie nie podlega ACT można przypisać temu, że nie jest ona obciążona w Zjednoczonym Królestwie podatkiem dochodowym od osób prawnych, ponieważ podlega ona temu podatkowi w państwie, w którym ma siedzibę. Zatem logika wymaga, aby spółka nie musiała dokonywać płatności przedterminowej podatku, którym nigdy nie zostanie obciążona" [53].

68. Z powyższych uwag, z którymi się zgadzam, wynika, że ACT powinien zostać uznany dla celów niniejszego postępowania za płatność ryczałtową brytyjskiego podatku dochodowego od osób prawnych. Prawdą jest, że, jak wskazuje Zjednoczone Królestwo, ACT posiada pewne cechy, które różnią go od „głównego" podatku dochodowego od osób prawnych. W szczególności ACT podlega zapłacie gdy i wówczas gdy spółka wypłaci dywidendy, jest naliczany od wielkości tych wypłat i nie znajdują do niego zastosowania zwolnienia znajdujące zastosowanie do MCT. Jednakże różnice te wydają się wynikać logicznie z faktu, że ACT jest, ze swojej istoty i jak wskazuje jego nazwa, pobierany z wyprzedzeniem w stosunku do „zwykłego" brytyjskiego podatku dochodowego od osób prawnych (MTC). Zatem w systemie brytyjskim ACT płacony w związku z wypłatą dywidend może wobec powyższego zostać odliczony od MCT spółki od jej zysków za właściwy okres rozrachunkowy, aczkolwiek podlega to pewnym ograniczeniom.

69. Skutkiem tego, spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie posiadające udziały i otrzymujące dywidendy, od których został zapłacony ACT oraz spółki, które otrzymują dywidendy, od których został zapłacony tylko zagraniczny podatek dochodowy od osób prawnych znajdują się, co do zasady, w porównywalnej sytuacji. Wynika to z faktu, że o ile spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie i wypłacające dywidendy podlegają co do zasady obciążeniu brytyjskim podatkiem dochodowym od osób prawnych — w tym, w przypadku odpowiednich wypłat, ACT — to spółki dominujące niemające siedziby w Zjednoczonym Królestwie co do zasady podlegają obciążeniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w państwie, w którym mają siedzibę.

70. Kolejne pytanie brzmi, czy sporne przepisy brytyjskie skutkowały traktowaniem spółek posiadających udziały i otrzymujących wypłacone zyski od spółek niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie w sposób mniej korzystny niż spółek otrzymu-

53 — Wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in., przypis 12 powyżej, pkt 52, 53, 55 i 56.

jących wypłacone zyski od spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.

71. Podczas gdy te pierwsze zostały obciążone ACT od redystrybucji otrzymanych zysków, te ostatnie zostały faktycznie zwolnione (poprzez przyznanie ulgi podatkowej) od ACT, o ile ACT został już zapłacony od wypłaconej dywidendy na poprzedzającym etapie. Ponadto zapłacony ACT w każdym przypadku mógł zostać odliczony jedynie od brytyjskiego MCT, a nie od zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego od zysków objętych tą dywidendą.

72. Moim zdaniem, stanowi to bezspornie traktowanie w sposób mniej korzystny dywidend zagranicznych.

73. Cel i skutek systemu brytyjskiego, na gruncie krajowym, polegał na zapewnieniu, że podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków zostanie w pełni wyeliminowane na poziomie spółki. W związku z udzieleniem ulgi podatkowej ACT podlegał zapłacie tylko raz w „łańcuchu" wypłat. Ponadto ACT zapłacony w trakcie okresu rozrachunkowego mógł, podlegając pewnym ograniczeniom, zostać odliczony od MCT. ACT, który nie mógł zostać odliczony w tym okresie rozrachunkowym (tak zwana nadwyżka ACT) mógł zostać ewentualnie zrekompensowany przy wykorzystaniu pewnych innych metod, na przykład przez przeniesienie go na poprzedni lub następny okres rozrachunkowy w celu odliczenia od brytyjskiego MCT, albo przez przekazanie go spółkom zależnym mającym siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.

74. Jednakże system brytyjski nie zapewniał pełnego wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend zagranicznych na poziomie spółki. Mogło mieć to miejsce w wyniku łącznego skutku okoliczności, że

1) ACT został nałożony w pełnej wysokości na redystrybuowane zyski zagraniczne (jak wskazano w pytaniu drugim postanowienia odsyłającego); lecz

2) należny ACT nie mógł zostać odliczony od zapłaconego zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych [jak wskazano w pytaniu trzecim lit. a) postanowienia odsyłającego]; oraz

3) przyznana ulga z tytułu już zapłaconego zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych (udziały inne niż portfelowe) obniżała należny podatek dochodowy od osób prawnych, od którego można było odliczyć ACT [jak wskazano w pytaniu trzecim lit. b) postanowienia odsyłającego].

75. Ponieważ podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym w przypadku dywidend zagranicznych nie zostało w pełni wyeliminowane w taki sam sposób jak w stosunku do dywidend krajowych, system brytyjski był dyskryminujący, chyba że Zjednoczone Królestwo może wykazać, że taka różnica w traktowaniu była uzasadniona i proporcjonalna. Trybunał stwierdził, że w zakresie w jakim państwo postanawia wyeliminować podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym dywidend spółek mających w nim siedzibę, powinno ono zapewnić takie samo wyeliminowanie podwójnego opodatkowania w zakresie otrzymanych dywidend zagranicznych jak dywidend krajowych i powinno ono uwzględnić w tym celu zapłacony zagraniczny podatek dochodowy od osób prawnych [54].

76. Zwracam uwagę na fakt, że podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym jest rezultatem wielości przepisów co oznacza, że ocena w jaki sposób całkowite wyeliminowanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend zagranicznych może być skutecznie osiągnięte, jest złożona. Zagadnienie to zaznacza się wyraźniej w pytaniach od szóstego do dziewiątego poniżej. Jak wskazałem w odniesieniu do tych pytań do sądu krajowego należy ocena w jaki sposób naruszenie przez Zjednoczone Królestwo zobowiązania niedyskryminacji powinno być w praktyce naprawione, uwzględniając wymóg aby środek taki był adekwatny i skuteczny w przywróceniu równego traktowania zagwarantowanego przez art. 43 WE i 56 WE.

77. Jednakże należy dodać, że jeśli możliwe jest zapewnienie równoważnego, pełnego wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend zagranicznych i krajowych, Zjednoczone Królestwo jest, co do zasady, uprawnione do żądania z wyprzedzeniem zapłaty należnego brytyjskiego „podatku dochodowego od osób prawnych" od zysków zagranicznych w związku z wypłatą zysków (czyli ACT). Wynika to moim zdaniem z faktu, że Zjednoczonemu Królestwu przysługuje swobodny wybór środków, za pomocą których kształtuje ono swój system podatkowy, dopóki stosuje ten system w sposób niedyskryminujący w stosunku do dochodów krajowych i zagranicznych. Zatem w ten sam sposób, w jaki Zjednoczone Królestwo zobowiązuje do zapłaty z wyprzedzeniem brytyjskiego „podatku dochodowego od osób prawnych" od wypłaconych zysków krajowych, może ono co do zasady żądać zapłaty z wyprzedzeniem takiej należności jaka istnieje po pełnym wyeliminowaniu podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym od wypłaconych zysków zagranicznych.

78. Bez wpływu na to stanowisko pozostaje argument Zjednoczonego Królestwa, że sta-

54 — Zobacz moją opinię w sprawie Test Claimants in the ACT Group Litigation, przypis 2 powyżej, pkt 58 oraz orzecznictwo tam cytowane (szczególnie sprawa Manninen, przypis 33 powyżej, sprawa Verkooijen, przypis 33 powyżej oraz wyrok Trybunału z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. str. I-7063).

nowiący nadwyżkę, nieodliczony ACT może także niewątpliwie powstać na gruncie sytuacji krajowych, a mianowicie gdy ACT zapłacony przez udziałowca brytyjskiego przewyższa należny w Zjednoczonym Królestwie MCT (na przykład, w przypadku gdy spółka Zjednoczonego Królestwa odniosła korzyść z istotnych zwolnień i ulg w zakresie MCT podlegającego zapłacie w Zjednoczonym Królestwie). W takiej sytuacji system obowiązujący w Zjednoczonym Królestwie nadal spełnia swój cel polegający na pełnym wyeliminowaniu podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend krajowych.

wyeliminowane jest podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków brytyjskich powinno ono zostać wyeliminowane w przypadku zagranicznych zysków wypłaconych. Z tego powodu powyższy argument należy odrzucić [55].

2. Zgodność z dyrektywą w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich

79. Nie mogę również uznać argumentu rządu Zjednoczonego Królestwa, że każda różnica w traktowaniu udziałowców otrzymujących dywidendy zagraniczne i krajowe jest uzasadniona na gruncie potrzeby zapewnienia spójności brytyjskiego systemu podatkowego. Rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi, że to uzasadnienie jest słuszne, ponieważ istnieje bezpośredni związek między przyznaną brytyjskim spółkom posiadającym udziały korzyścią podatkową (ulgą podatkową dotycząca ACT zapłaconego już od wypłaconych zysków) oraz odliczeniem należności podatkowej (ACT należnego od dokonującej wypłat spółki). Jednakże jak już zaznaczono spółki wypłacające dywidendy niemające siedziby w Zjednoczonym Królestwie są zobowiązane do zapłaty zagranicznego podatku dochodowego od osób prawnych od zysków otrzymanych w formie dywidendy, mimo że nie są obciążone ACT w Zjednoczonym Królestwie. Zatem, jako że

80. Sąd krajowy pyta również, czy przepisy ograniczające przyznanie ulgi podatkowej spółkom posiadającym udziały, otrzymującym dywidendy, od których zapłacono już ACT, oraz ograniczające możliwość odliczenia ACT od brytyjskiego MCT naruszają art. 4 ust. 1 lub art. 6 dyrektywy, których pełne brzmienie przedstawiono powyżej.

55 — Zwracam uwagę na punkt dodatkowy, że w przypadkach, w których system brytyjski skutkował nadwyżką ACT pewną możliwością „wykorzystania" tego ACT było przekazanie ulgi z tytułu nadwyżki ACT na rzecz spółek zależnych mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie (które mogły odliczyć go od należnego w Zjednoczonym Królestwie MCT). Jak zwraca uwagę Komisja, ograniczenie takiej możliwości odliczenia do spółek zależnych mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie należy uznać samo w sobie za dyskryminujące, o ile spółki zależne niemające siedziby w Zjednoczonym Królestwie były obciążone brytyjskim MCT, nie widzę żadnego powodu, dla którego nie miałyby one być w równym stopniu uprawnione do „wykorzystania" nadwyżki ACT swojej spółki dominującej. Ponieważ zgodność tego przepisu z prawem wspólnotowym nie została w sposób wyraźny podniesiona przez sąd krajowy w postanowieniu odsyłającym, zbędne jest dalsze badanie tego zagadnienia.

81. Na wstępie należy zauważyć, że pytanie to dotyczy tylko wypłat objętych przedmiotowym i temporalnym zakresem dyrektywy w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, a mianowicie wypłat dokonanych między spółką zależną a spółką dominującą w rozumieniu wskazanym w dyrektywie i mających miejsce po dniu 1 stycznia 1992 r.

82. Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy w istocie stanowi, że w przypadku gdy spółka dominująca otrzymuje wypłacone zyski od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim to państwo spółki dominującej powinno albo zwolnić takie zyski z opodatkowania albo przyznać ulgę obejmującą podatek dochodowy od osób prawnych (oraz jeśli jest to właściwe podatek pobrany u źródła) od zysków zapłacony już w państwie spółki zależnej.

83. W mojej opinii ocena zgodności prawa Zjednoczonego Królestwa z powyższym przepisem skutkuje powstaniem, jeśli chodzi o wypłatę zysków wchodzących w zakres przedmiotowy dyrektywy [56], w znacznym stopniu podobnych zagadnień do tych, które już rozważyłem, w odniesieniu do art. 43 WE i 56 WE. Jednakże zwracam uwagę, że obowiązek nałożony na Zjednoczone Królestwo przez art. 4 ust. 1 jest węższy niż ten nałożony przez art. 43 WE i 56 WE. Podczas gdy te ostatnie nakładają obowiązek niedyskryminowania dochodów zagranicznych względem krajowych, ten pierwszy wymaga jedynie, aby państwo spółki dominującej przyznało ulgę obejmującą zapłacony już podatek dochodowy od osób prawnych od wypłaconych dywidend do kwoty odpowiedniego podatku krajowego, albo zwolniło takie dywidendy z opodatkowania.

84. Jeżeli, tak jak w niniejszej sprawie, Zjednoczone Królestwo wybrało metodę ulgi podatkowej w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania jest ono zobowiązane przez art. 4 ust. 1 przyznać ulgę do kwoty właściwego podatku krajowego, obejmującą zagraniczny podatek dochodowy od osób prawnych zapłacony przez spółkę zależną niemającą siedziby w Zjednoczonym Królestwie od zysków wypłaconych na rzecz brytyjskiej spółki dominującej. Ponieważ z powodów wskazanych powyżej ACT powinien być dla potrzeb niniejszej sprawy traktowany jako płatność ryczałtowa brytyjskiego podatku dochodowego od osób prawnych (aczkolwiek pobieranego od i W związku z wypłatą zysków), należy uznać go łącznie z należnym w Zjednoczonym Królestwie MCT za stanowiący podatek krajowy „odpowiadający" zapłaconemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych w rozumieniu art. 4 ust. 1 dyrektywy. Moim zdaniem istotą obowiązku zawartego w tym artykule jest zapewnienie wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym w państwie spółki dominującej w związku z pobraniem podatku dochodowego od osób prawnych i, gdy jest to właściwe, podatku pobranego u źródła od zysków wypłaconych przez spółkę zależną w

56 — To jest spółki dominujące z minimum 25% udziałów w kapitale spółki innego państwa członkowskiego, przy spełnianiu przez obie spółki przesłanek określonych w art. 2 dyrektywy (zob. art. 3 dyrektywy).

państwie tej spółki zależnej. Obowiązek nałożony na Zjednoczone Królestwo przez ten artykuł, jak również art. 43 WE i 56 WE, ma na celu zapewnienie, aby podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym takich wypłaconych zysków zostało wyeliminowane. Taka wykładnia jest zgodna z celem tej dyrektywy, którym jest wprowadzenie „zasad opodatkowania, które są neutralne w odniesieniu do konkurencji" z uwzględnieniem grup kapitałowych spółek [57].

85. Odrzucając to twierdzenie, rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi, że art. 4 ust. 1 dotyczy tylko podatków pobranych w związku z otrzymaniem przez spółkę dominującą zysków wypłaconych przez jej spółkę zależną, a nie podatku takiego jak ACT, który jest nakładany tylko, jeśli dokonano wypłaty zysków, a zatem nie można uznać go za podatek od zysków wypłaconych przez spółkę zależną. Nie mogę uwzględnić tego argumentu, ponownie z powodu celu art. 4 ust. 1, którym jest uniknięcie podwójnego opodatkowania w państwie siedziby spółki dominującej. Zawężająca wykładnia tego artykułu przyjęta przez rząd Zjednoczonego Królestwa, zastosowana do niniejszego stanu faktycznego uniemożliwiałaby osiągnięcie tego celu.

86. Z tego powodu, w zakresie w jakim system brytyjski nie dopuszczał możliwości przyznania ulgi odpowiadającej zapłaconemu już zagranicznemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych od dywidend otrzymanych od zagranicznych spółek zależnych pozwalającej na odliczenie go nie tylko od brytyjskiego MCT, ale także od zapłaconego ACT naruszył on art. 4 ust. 1 dyrektywy.

87. Sąd krajowy podnosi także kwestię zgodności z art. 6 dyrektywy, który zakazuje państwu siedziby spółki dominującej obciążania podatkiem pobranym u źródła zysków, które taka spółka otrzymuje od spółki zależnej.

88. W celu zbadania tej kwestii konieczne jest przywołanie definicji pojęcia „podatku potrąconego (pobranego) u źródła" zawartego w dyrektywie. W tym względzie Trybunał orzekł, że to pojęcie nie jest ograniczone do pewnych konkretnych rodzajów podatków krajowych: „charakter podatku, cła lub innego obciążenia powinien zostać określony przez Trybunał na podstawie prawa wspólnotowego, zgodnie z obiektywnymi warunkami ich pobierania, niezależnie od ich zakwalifikowania na podstawie prawa krajowego" [58]. W kontekście art. 5 ust. 1 dyrektywy (zakaz pobierania podatku pobranego u źródła w państwie spółki zależnej w związku z wypłatą zysków na rzecz spółki

57 — Zobacz preambułę dyrektywy.

58 — Wyrok Trybunału z dnia 25 września 2003 r. w sprawie C-58/01 Océ van der Grinten, Rec. str. I-9089, pkt 46, wyrok Trybunału z dnia 8 czerwca 2001 r. w sprawie C-375/98 Epson Europe, Rec. str. I-4243, pkt 22, wyrok Trybunału z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-294/99 Athinaiki Zithopiia, Rec. str. I-6797, pkt 26 i 27.

dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim) Trybunał orzekł, że:

„Każdy podatek od dochodu otrzymanego w państwie, w którym dywidendy zostały wypłacone jest podatkiem potrąconym (pobranym) u źródła od zysków wypłaconych dla celów art. 5 ust. 1 dyrektywy, przy czym zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu jest wypłata dywidend lub jakiegokolwiek innego dochodu z udziałów, kwotą podlegającą opodatkowaniu jest dochód z tych udziałów, a osobą zobowiązaną do zapłaty podatku jest posiadacz tych udziałów" [59].

89. Przenosząc te kryteria na art. 6 dyrektywy (czyli w odniesieniu do obowiązków państwa spółki dominującej), podatek nałożony przez państwo spółki dominującej należy uznać za podatek pobrany u źródła jeśli

1) zdarzeniem podlegającym opodatkowaniu jest otrzymanie dywidendy lub jakiegokolwiek innego dochodu z udziałów;

2) kwotą podlegającą opodatkowaniu jest dochód z tych udziałów; i

3) osobą zobowiązaną do zapłaty podatku jest posiadacz tych udziałów.

59 — Sprawa Océ van der Grinten, przypis 58 powyżej, pkt 47, sprawa Epson Europe, przypis 58 powyżej, pkt 23, sprawa Athinaiki Zithopiia, przypis 58 powyżej, pkt 28 i 29.

90. Stosując te kryteria do pobierania ACT uważam, że ACT nie może być uznany za podatek pobrany u źródła w rozumieniu art. 6 dyrektywy. Jak wskazuje w swoich uwagach rząd Zjednoczonego Królestwa, ACT nie jest pobierany w związku z otrzymaniem dywidend od spółki zależnej przez spółkę dominującą, ale raczej od redystrybucji takich dywidend przez spółkę dominującą na rzecz jej własnych udziałowców, czyli wypłaty dywidend na odrębnym poziomie „niższego szczebla". Zdarzenie podlegające opodatkowaniu ACT nie mieści się zatem w definicji podatku pobranego u źródła [60].

91. W związku z powyższym sporne przepisy Zjednoczonego Królestwa moim zdaniem nie naruszają art. 6 dyrektywy.

## 3. Wnioski w przedmiocie pytania drugiego i trzeciego

92. W związku z powyższym, moim zdaniem, w zakresie w jakim system brytyjski wskazany w pytaniach drugim i trzecim

60 — Zwracam uwagę, że niniejszy stan faktyczny nie jest objęty zasadami wskazanymi w art. 7 ust. 1 dyrektywy, który stanowi, że pojęcie „podatek potrącany (pobrany) u źródła dochodu" nie obejmuje zaliczek lub opłat z góry na podatek dochodowy od osób prawnych na rzecz państwa członkowskiego, w którym znajduje się siedziba spółki zależnej, w związku z wypłatą zysków dokonaną przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej. Zatem ACT jest podatkiem pobieranym przez państwo członkowskie spółki dominującej, a nie spółki zależnej.

zapewniał pełne wyeliminowanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym na poziomie spółek od dywidend krajowych wypłaconych brytyjskim spółkom posiadającym udziały, lecz nie zapewnił pełnego wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend wypłaconych przez spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich jest dyskryminujący i niezgodny z art. 43 WE i 56 WE oraz jeśli chodzi o wypłatę zysków wchodzącą w jego zakres, jest niezgodny z art. 4 ust. 1 dyrektywy. Jednakże system ten nie narusza art. 6 tej dyrektywy.

D — *Pytanie czwarte*

93. W pytaniu czwartym sąd krajowy dąży do ustalenia, czy jeśli przepisy Zjednoczonego Królestwa, które w pewnych okolicznościach, zezwalają spółkom będącym rezydentami, gdy dokonają one takiego wyboru, na uzyskanie zwrotu ACT zapłaconego z tytułu kwot wypłaconych na rzecz udziałowców, o ile te płatności zostały otrzymane przez spółki będące rezydentami od spółek niebędących rezydentami (w tym od spółek mających siedzibę w państwie trzecim), naruszone zostają art. 43 WE lub art. 56 WE lub art. 4 ust. 1 lub art. 6 dyrektywy 90/435/EWG, jeżeli przepisy te

1) zobowiązują spółki będące rezydentami do zapłaty ACT, a następnie do wystąpienia o jego zwrot i

2) nie przewidują ulgi podatkowej dla udziałowców spółek będących rezydentami, którą otrzymaliby oni z tytułu dywidendy wypłaconej przez spółkę będącą rezydentem, która sama nie otrzymała dywidend od spółek niebędących rezydentami.

94. Pytanie to dotyczy zgodności z wyżej wymienionymi przepisami prawa wspólnotowego tak zwanego systemu dywidendy od dochodów zagranicznych (zwanego dalej „FID") wprowadzonego w Zjednoczonym Królestwie ze skutkiem od dnia 1 lipca 1994 r. Jak już wyjaśniono powyżej, w ramach tego systemu spółka mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie mogła dokonać wyboru, przed wypłatą dywidendy gotówkowej na rzecz jej udziałowców, że ta dywidenda stanowi dywidendę od dochodów zagranicznych. ACT podlegał zapłacie od FID, lecz jeśli spółka mogła wykazać związek FID z zagranicznymi zyskami mogła ona wnioskować o zwrot nadwyżki ACT powstałej w związku z FID. Taka nadwyżka ACT podlegała zwrotowi w tym samym czasie, gdy MCT stał się należny, czyli dziewięć miesięcy po zakończeniu okresu rozrachunkowego i po odliczeniu jej od należnego MCT za ten okres. Udziałowiec otrzymujący FID nie był uprawniony do ulgi podatkowej na podstawie art. 231 ust. 1 TA, ale osoba fizyczna otrzymująca FID była traktowana jako otrzymująca dochód, który powodował obciążenie podatkiem o niższej stawce za rok podlegający rozliczeniu. Jednakże na rzecz takich

udziałowców nie dokonywano zwrotu podatku dochodowego traktowanego jako zapłacony, udziałowiec zwolniony z podatku nie mógł również domagać się ulgi podatkowej podobnej do tej, która byłaby przyznana od wypłaty zakwalifikowanej jako inna niż FID.

95. Obowiązek nałożony na Zjednoczone Królestwo przez art. 43 WE i 56 WE przy wprowadzeniu systemu FID był dokładnie taki sam jak opisany przeze mnie na gruncie pytania drugiego i trzeciego powyżej, to jest obowiązek zapewnienia równoważnego pełnego wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend zagranicznych takiego jak dywidend krajowych.

96. Zatem w odniesieniu do cechy charakterystycznej systemu FID podniesionej w pierwszej części pytania czwartego, obowiązek spółek będących rezydentami, otrzymujących dywidendy zagraniczne zapłaty ACT od redystrybucji oraz występowania o jego zwrot narusza art. 43 WE i 56 WE, w zakresie w jakim ACT skutkował podwójnym opodatkowaniem w wymiarze ekonomicznym tych zysków zagranicznych. Okoliczność, że spółki będące rezydentem mogły następnie żądać zwrotu zapłaconego ACT nie stanowi uzasadnienia dla takiego systemu, w świetle uwag Trybunału w sprawie Metallgeselschaft i in. [61] utrudnienia przepływów gotówkowych dla takich spółek w okresie poprzedzającym zwrot stanowią, na gruncie zasady niedyskryminacji, mniej korzystne traktowanie [62].

97. Druga część pytania czwartego dotyczy cechy systemu FID, zgodnie z którą, o ile spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie otrzymały dywidendy od spółek niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie, udziałowcom (niższego szczebla) tych brytyjskich spółek nie przyznano ulgi podatkowej, która zostałaby im przyznana od dywidend wypłaconych przez spółkę mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, która sama nie otrzymała dywidend od spółek niemających siedziby w Zjednoczonym Królestwie.

98. W tym względzie, o ile Zjednoczone Królestwo dokonało wyboru wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym przez przyznanie ulgi podatkowej od dywidend krajowych jest ono zobowiązane na podstawie art. 43 WE i 56 WE wyeliminować podwójne opodatkowanie w równoważny sposób w stosunku do dywidend zagranicznych [63].

61 — Zobacz przypis 12.

62 — Zobacz sprawę Metallgesellschaft, przypis 12 powyżej, pkt 44.

63 — Zobacz wyrok w sprawie Manninen, przypis 33 powyżej.

99. W odniesieniu do argumentu rządu Zjednoczonego Królestwa, że w ramach systemu FID udziałowcy spółek brytyjskich, otrzymujący FID mogli w rzeczywistości uniknąć podwójnego opodatkowania, ponieważ byli oni traktowani tak jakby otrzymali dochód, który obciążony jest podatkiem o niższej stawce w roku rozrachunkowym, zwracam uwagę, że do sądu krajowego należy ocena, na gruncie danej sprawy, czy takie traktowanie miało taki skutek, że podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym zostało wyeliminowane w sposób równoważny, jak w przypadku dywidend krajowych.

100. W zakresie w jakim system FID nie prowadzi do równoważnego wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym wobec udziałowców brytyjskich spółek otrzymujących FID w taki sam sposób jak wobec udziałowców otrzymujących zyski krajowe, narusza on art. 43 WE i 56 WE, chyba że jest to uzasadnione.

101. W swoich uwagach rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi, po pierwsze, że okoliczność, iż system FID był w pełni fakultatywny oznacza, że nie mógł on stanowić ograniczenia prawa do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej lub swobody przepływu kapitału, a właściwe przepisy podatkowe Zjednoczonego Królestwa (o których mowa w pytaniu drugim i trzecim powyżej) obowiązywały w całym rozpatrywanym okresie. Mając jednak na uwadze, że te przepisy podatkowe były także dyskryminujące oraz naruszały art. 43 WE i 56 WE argument ten jest oczywiście błędny. W żadnym przypadku nie było możliwe, aby spółki brytyjskie mające zagranicznych udziałowców były traktowane w sposób niedyskryminujący w zakresie swojego dochodu zagranicznego w porównaniu z dochodem krajowym.

102. Po drugie, rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi, że spółka zależna niemająca siedziby w Zjednoczonym Królestwie, która nie była zobowiązana do zapłaty ACT w związku z wypłatą ma w każdym razie możliwość wypłaty większej dywidendy na rzecz brytyjskiej spółki dominującej niż dywidenda, jaką spółka zależna mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, która jest zobowiązana do zapłaty ACT od dokonywanych wypłat, mogłaby wypłacić. Raz jeszcze należy zwrócić uwagę, że argument ten nie uwzględnia okoliczności, że mimo iż spółka zależna niemająca siedziby w Zjednoczonym Królestwie nie została zobowiązana do zapłaty ACT, to niemniej jednak podlegała ona zagranicznemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych, który, jak zauważono powyżej, prowadzi do tego, że spółki dominujące otrzymujące dywidendy zagraniczne i dywidendy krajowe znajdują się w porównywalnej sytuacji.

103. Wreszcie rząd Zjednoczonego Królestwa przedstawia argument, że system FID jest uzasadniony potrzebą zachowania spójności brytyjskiego systemu podatkowego, jak twierdził już powyżej w odniesieniu do pytania drugiego, oraz w celu zapewnienia skuteczności nadzoru podatkowego, w szczególności w stosunku do państw trzecich. W odniesieniu do ograniczeń wewnątrzwspól-

notowych, to o ile argumenty te nie zostaną skonkretyzowane, powtarzają one argumenty, o których mowa w kontekście pytania drugiego i należy je odrzucić z tych samych powodów. Kwestia czy takie argumenty mogą mieć większą moc odnośnie ograniczeń „państw trzecich" została podniesiona w pytaniu piątym i zostanie omówiona pokrótce w trakcie analizy tego pytania.

104. Odrębnym zagadnieniem jest kwestia, czy jedynymi potencjalnymi skarżącymi w sprawie strat spowodowanych przez takie naruszenie powinni być udziałowcy, czy też brytyjska spółka wypłacająca dywidendy. Odnośnie do tej kwestii skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym twierdzą, że spółki dominujące wypłacające dywidendy od dochodu zagranicznego były zmuszone w związku z systemem FID zwiększyć dywidendy dla udziałowców w celu wypłaty kwoty odpowiadającej tej, jaką spółki dominujące wypłacają od dochodu krajowego. Omówię tą kwestię w pytaniu szóstym, które dotyczy właściwych środków zaradczych w przypadku naruszenia.

105. Sąd krajowy podnosi także zagadnienie zgodności z art. 4 ust. 1 i art. 6 dyrektywy tych dwóch cech charakteryzujących system FID — obowiązku zapłaty ACT przez brytyjskie spółki dokonujące redystrybucji dywidend zagranicznych [o którym mowa w pytaniu czwartym lit. a)] oraz nieprzyznanie ulgi podatkowej udziałowcom takich spółek [o którym mowa w pytaniu czwartym lit. b)]. W odniesieniu do art. 4 ust. 1, jak wyjaśniono powyżej w związku z pytaniem drugim i trzecim, nakłada on obowiązek pełnego wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym na poziomie otrzymujących wypłaty spółek będących udziałowcami w stosunku do wypłat podlegających jej zakresowi przedmiotowemu i temporalnemu. Ocena dokonana w związku z pytaniem czwartym lit. a) (obciążenie ACT) jest taka sama jak dla art. 43 WE i 56 WE. Pytanie czwarte lit. b) (przyznanie ulgi podatkowej) dotyczy jednakże różnicy w traktowaniu nie na poziomie spółki otrzymującej, ale na poziomie udziałowców tej spółki. Z tego powodu takie ograniczenie moim zdaniem nie wchodzi w zakres art. 4 ust. 1 dyrektywy. Podobnie, z analogicznych powodów, które przedstawiłem w kontekście pytania drugiego i trzeciego żadna z tych cech przywołanych w pytaniu czwartym moim zdaniem nie narusza art. 6 dyrektywy.

106. Z tych powodów na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, że jeśli przepisy Zjednoczonego Królestwa w pewnych okolicznościach zezwalają spółkom będącym rezydentami, gdy dokonają one takiego wyboru, na uzyskanie zwrotu ACT zapłaconego z tytułu kwot wypłaconych na rzecz udziałowców, o ile te płatności zostały otrzymane przez spółki będące rezydentami od spółek niebędących rezydentami (w tym od spółek mających siedzibę w państwie trzecim), to (1) niezgodne z art. 43 WE i art. 56 WE, jak również z art. 4 ust. 1 dyrektywy w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i

spółek zależnych różnych państw członkowskich jest zobowiązanie spółek będących rezydentami do zapłaty ACT i do wystąpienia następnie o jego zwrot, bowiem rozwiązanie takie nie zapewnia równoważnego pełnego wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, takiego jak to przewidziane dla dywidend krajowych oraz (2) niezgodne z art. 43 WE i 56 WE jest niezapewnienie udziałowcom spółek będących rezydentami takiego samego wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, jakie stałoby się ich udziałem w przypadku dywidendy otrzymanej od spółki będącej rezydentem, która sama nie otrzymała dywidend od spółek niebędących rezydentami.

E — *Pytanie piąte*

107. W pytaniu piątym sąd krajowy dąży do ustalenia, czy jeśli przed dniem 31 grudnia 1993 r. państwo członkowskie przyjęło przepisy, opisane co do istoty w pytaniach pierwszym i drugim, a po tej dacie przyjęło inne przepisy, opisane co do istoty w pytaniu czwartym, i jeżeli te ostatnie przepisy stanowią ograniczenie zakazane przez art. 56 WE, to czy ograniczenie to należy traktować jako nowe ograniczenie, które nie istniało w dniu 31 grudnia 1993 r.

108. Sąd krajowy sformułował to pytanie w kontekście art. 57 ust. 1 WE, który stanowi, że przewidziany w art. 56 WE zakaz ograniczeń w swobodnym przepływie kapitału „nie narusza ograniczeń istniejących 31 grudnia 1993 roku w stosunku do państw trzecich na mocy prawa krajowego lub prawa wspólnotowego w odniesieniu do przepływu kapitału do lub z państw trzecich, gdy dotyczą inwestycji bezpośrednich, w tym inwestycji w nieruchomości, związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe". Co do istoty pytanie to dotyczy tego czy o ile przepisy wskazane w pytaniu czwartym wchodzą w zakres zakazu określonego w art. 56 WE, to zakaz ten obejmuje ograniczenia swobody przepływu kapitału między państwami członkowskimi a państwami trzecimi [64].

109. Pierwsze pytanie dotyczy tego czy zasady systemu FID, który wszedł w życie w dniu 1 lipca 1994 r., mogą być uznane za należące do ograniczeń, które „istniały" w dniu 31 grudnia 1994 r.

110. W tej kwestii zarówno skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, jak i rząd Zjednoczonego Królestwa słusznie

64 — Zwracam uwagę, że pytania pierwsze i trzecie wyraźnie dotyczą tylko ograniczeń wewnątrzwspólnotowych, jak określił to sąd krajowy, ponieważ odnoszą się one do ograniczeń, które istniały już w dniu 31 grudnia 1993 r. w rozumieniu art. 57 ust.1 WE.

powołują się na wyrok Trybunału w sprawie Konle [65]. Sprawa ta dotyczyła wykładni klauzuli derogacyjnej przewidzianej dla Austrii w akcie dotyczącym warunków przystąpienia Republiki Austrii, Republiki Finlandii i Królestwa Szwecji oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 1994, C 241, str. 21 i Dz.U. 1995, L 1, str. 1), która zezwoliła jej na czasowe utrzymanie w mocy obowiązujących przepisów dotyczących (uprzedniego zezwolenia na posiadanie) drugich domów. Trybunał po pierwsze zwrócił uwagę, że o ile określenie zakresu regulacji krajowych istniejących w dniu przystąpienia Austrii należy do sądów austriackich, to do Trybunału należy sformułowanie wskazówek interpretacyjnych pojęcia wspólnotowego „obowiązujące przepisy" [66], Trybunał stwierdził, że:

„Jakikolwiek przepis przyjęty po dacie przystąpienia nie jest, z uwagi na samą tę okoliczność, automatycznie wyłączony z systemu odstępstw ustanowionego przez (przepis derogacyjny aktu dotyczącego przystąpienia). W istocie, przepis, który co do treści jest taki sam jak przepis poprzednio obowiązujący, lub który ogranicza się do zmniejszenia lub zniesienia przeszkody w wykonywaniu praw i swobód wspólnotowych, która znajdowała się w przepisach poprzednio obowiązujących, korzysta z odstępstwa.

Natomiast przepisów, u podstaw których leży rozumowanie inne od zawartego w przepisach poprzednio obowiązujących i które ustanawiają nowe procedury nie można traktować jako przepisów obowiązujących w dacie przystąpienia" [67].

111. Jak wskazałem już w opinii w sprawie Ospelt, z art. 57 ust. 1 WE wynika również, że państwa członkowskie są uprawione do dostosowania istniejących regulacji prawnych bez zmiany istniejącej sytuacji prawnej [68].

112. W świetle niniejszej sprawy, na podstawie opisu przedstawionego w postanowieniu odsyłającym, wydaje się, że celem i skutkiem wprowadzenia systemu FID było zmniejszenie (aczkolwiek nie wyeliminowanie) istniejących przeszkód w wykonywaniu swobód przewidzianych w art. 43 WE i 56 WE, to jest braku pełnego wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend zagranicznych. Rzeczywiście, istniejący system ACT nie został uchylony w stosunku do dywidend zagranicznych po wprowadzeniu zmian związanych z systemem FID, który pozostał fakultatywny dla spółek objętych jego zakre-

65 — Wyrok Trybunału z dnia 1 czerwca 1999 r. w sprawie C-302/97 Konle, Rec. str. I-3099.

66 — Ibidem, pkt 27.

67 — Ibidem, pkt 52 i 53. Zobacz także wyrok Trybunału z dnia 15 maja 2003 r. w sprawie C-300/01 Salzmann, Rec. str. I-4899 oraz moją opinię w sprawie C-452/01 Ospelt, Rec 2003 str. I-9743, pkt 52.

68 — Wyrok w sprawie Ospelt, przypis 68 powyżej, pkt 53.

sem. Należy dodać również, że taki sposób interpretacji art. 57 ust. 1 WE, uwzględniający regulacje mające na celu zmniejszenie istniejących ograniczeń, jest w pełni logiczny: w przypadku braku takiej wykładni państwa członkowskie byłyby raczej skłonne do utrzymania istniejących ograniczeń niż do częściowej lub pełnej redukcji takich ograniczeń.

113. Skutkiem tego, podczas gdy ocena końcowa zakresu, celu i skutku systemu FID należy do sądu krajowego, to na podstawie przedstawionych okoliczności moim zdaniem system ten należy do ograniczeń, które istniały w dniu 31 grudnia 1993 r. w rozumieniu art. 57 ust. 1 WE.

114. Drugie pytanie dotyczy tego, czy system FID jest objęty zakresem przedmiotowym art. 57 ust. 1 WE.

115. Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym twierdzą, że system ten nie należy do zakresu przedmiotowego art. 57 ust. 1 WE, który jest ograniczony do przepływu kapitału do lub z państw trzecich i dotyczy „inwestycji bezpośrednich — w tym inwestycji w nieruchomości — związanych z przedsiębiorczością, świadczeniem usług finansowych lub dopuszczaniem papierów wartościowych na rynki kapitałowe".

116. Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym twierdzą, że pojęcie „inwestycji" powinno być interpretowane w sposób ścisły i nie obejmuje ono płatności wynikających z takich inwestycji. Nie zgadzam się z tą tezą. Jak stwierdził Trybunał, ponieważ dyskryminacja w zakresie traktowania na gruncie podatkowym dywidend krajowych i zagranicznych może spowodować, że inwestycje w udziały spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich będą mniej atrakcyjne, należy ją uznać za ograniczenie swobody przepływu kapitału [69].

117. Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym stwierdzają następnie, że pojęcie „inwestycje bezpośrednie" w tym przypadku nie powinno być rozszerzane na niewielkie uczestnictwo (na przykład udziały portfelowe) będące w posiadaniu brytyjskich spółek za granicą. W tym zakresie prawdą jest, że jako wyjątek od art. 56 WE, art. 57 ust. 1 WE należy interpretować ściśle [70]. Moim zdaniem pojęcie inwestycji bezpośrednich powinno być interpretowane zgodnie ze wskazówkami zawartymi w załączniku I do dyrektywy 88/361, który określa nomenklaturę dotyczącą przepływu kapitału, o której mowa w art. 1 tej dyrektywy. Tytuł 1 tego załącznika odnosi się do „inwestycji bezpośrednich", a najbardziej istotnym w tej kategorii podtytułem dla niniejszej sprawy jest podtytuł 2: „Udział w nowym lub istniejącym już przedsiębiorstwie mający na celu ustanowienie lub utrzymanie trwałych powiązań gospodarczych". Definicje pojęć

69 — Zobacz wyrok w sprawie Manninen, przypis 33 powyżej, pkt 22–24 oraz opinię rzecznika generalnego Kokott, pkt 27–33.

70 — Zobacz moją opinię w sprawie Ospelt, przypis 68 powyżej.

przyjęte dla celów tej dyrektywy określają znaczenie „inwestycji bezpośrednich", są to mianowicie „Wszelkiego rodzaju inwestycje dokonywane przez osoby fizyczne lub przedsiębiorstwa handlowe, przemysłowe bądź finansowe i które służą ustanowieniu lub utrzymaniu trwałych i bezpośrednich powiązań między osobą, która wniosła kapitał, a przedsiębiorcą lub przedsiębiorstwem, któremu udostępnia ona kapitał w celu prowadzenia działalności gospodarczej. Pojęcie to należy stąd rozumieć w najszerszym sensie".

118. Definicje pojęć stanowią dalej, że „w odniesieniu do przedsiębiorstw, wymienionych w pkt I-2 nomenklatury, które posiadają status spółek akcyjnych; inwestycja o charakterze bezpośrednim występuje, gdy pakiet akcji, będący w posiadaniu osoby fizycznej, innego przedsiębiorstwa lub każdego innego akcjonariusza umożliwia jego posiadaczowi, na mocy przepisów prawa krajowego dotyczącego spółek akcyjnych lub z innego tytułu, rzeczywisty udział w zarządzaniu spółką lub sprawowanie nad nią kontroli".

119. Do sądu krajowego należy ocena czy w danym przypadku inwestycje dokonane przez brytyjską spółkę w spółce mającej siedzibę w państwie trzecim służą ustanowieniu lub utrzymaniu „trwałych i bezpośrednich powiązań" z tą ostatnią spółką, umożliwiając spółce brytyjskiej „rzeczywisty udział w zarządzaniu spółką lub sprawowanie nad nią kontroli". Jednakże zwracam uwagę, że jest to pojęcie o wyraźnie węższym zakresie niż „decydujący wpływ", do którego odwołałem się w związku z rozróżnieniem zakresu stosowania art. 43 WE i 56 WE w części IV(A) powyżej.

120. Jedynie w przypadku gdy udział spółki brytyjskiej w spółce państwa trzeciego nie umożliwiał jej rzeczywistego udziału (w zarządzaniu spółką), zakaz określony w art. 56 WE znajduje zastosowanie.

121. Powstaje zatem pytanie, czy te same kryteria znajdują zastosowanie do analizy art. 56 WE w odniesieniu do przepływu kapitału wewnątrz Wspólnoty w porównaniu do przepływu kapitału między państwami członkowskimi a państwami trzecimi. W tym względzie z brzmienia art. 56 ust. 1 WE wynika, że ograniczenia swobody przepływu kapitału między państwami członkowskimi a państwami trzecimi są co do zasady zakazane. Pomimo to, moim zdaniem, oceniając czy takie ograniczenia są uzasadnione (na podstawie art. 58 ust. 1 WE lub badania na podstawie art. 56 WE czy występuje dyskryminacja), mogą znaleźć zastosowanie inne kryteria niż w przypadku dotyczącym ograniczeń czysto wewnątrzwspólnotowych. Jak już zwróciłem uwagę w opinii w sprawie Ospelt szczególny kontekst wewnątrzwspólnotowej swobody przepływu kapitału polega

na tym, że należy go uważać za element konstytutywny unii gospodarczej i monetarnej [71]. Jak wskazałem w rzeczonej opinii fakt, że w następstwie realizacji unii gospodarczej i monetarnej polityka monetarna prowadzona jest przez Europejski Bank Centralny zakłada pełną jedność w zakresie przepływu pieniędzy i kapitału. Kontekst ten nie występuje w przypadku przepływu kapitału między państwami członkowskimi a państwami trzecimi, mimo że przepływ kapitału został w dużym stopniu zliberalizowany na całym świecie [72]. W wyniku powyższego nie wykluczam, że państwo członkowskie może być w stanie dowieść, że ograniczenie przepływu kapitału dotyczące państw trzecich jest uzasadnione w danym przypadku, w okolicznościach w których nie stanowiłoby to ważnego uzasadnienia ograniczenia dotyczącego czysto wewnątrzwspólnotowego przepływu kapitału.

122. Jednakże w niniejszej sprawie, jak już zaznaczyłem powyżej, rząd Zjednoczonego Królestwa nie przedstawił jakichkolwiek uzasadnionych argumentów świadczących o konieczności zastosowania szczególnych względów w celu uzasadnienia ograniczeń przewidzianych w systemie FID w przypadku państw trzecich. Jego argumenty co do uzasadnienia tego systemu są przede wszystkim oparte na spójności podatkowej, i twierdzi on, że „odpływ dochodów" ze Wspólnoty w przypadku przepływu kapitału do państw trzecich jest bardziej niepokojący niż w przypadku sytuacji wewnątrzwspólnotowych. Jednakże ten abstrakcyjny argument jest moim zdaniem niewystarczający do wykazania, że ograniczenia systemu FID dotyczące dywidend z państw trzecich były w tym konkretnym przypadku uzasadnione.

123. W każdym razie, w związku z moją odpowiedzią dotyczącą zakresu art. 57 ust. 1 WE w niniejszej sprawie, uważam, że nie jest konieczne udzielenie rozstrzygającej odpowiedzi w tej kwestii.

124. Na pytanie piąte moim zdaniem należy zatem odpowiedzieć, że jeśli przed dniem 31 grudnia 1993 r. państwo członkowskie przyjęło przepisy opisane w pytaniu pierwszym i drugim, a po tej dacie przyjęło dalsze przepisy opisane w pytaniu czwartym oraz jeśli te ostatnie przepisy stanowią ograniczenie zakazane przez art. 56 traktatu WE, to ograniczenie to należy do przepisów obowiązujących już w dniu 31 grudnia 1993 r., w rozumieniu art. 57 ust. 1 WE.

71 — Zobacz sprawę Ospelt, przypis 68 powyżej, pkt 35–40.

72 — Sprawa Ospelt, przypis 68 powyżej, pkt 41 i 42.

F — Pytania od szóstego do dziewiątego

125. Pytania od szóstego do dziewiątego zawarte w postanowieniu odsyłającym dotyczą zagadnień związanych z charakterem środków, jakie należy zastosować w odniesieniu do spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie lub innych spółek będących członkami tej samej grupy, w przypadku gdy jakikolwiek przepis wskazany w pytaniach od pierwszego do piątego naruszałby jakikolwiek przepis wspólnotowy powołany w tych pytaniach.

126. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo do zwrotu obciążeń pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem zasad prawa wspólnotowego jest wynikiem i dopełnieniem praw przyznanych osobom fizycznym przez przepisy wspólnotowe, zgodnie z wykładnią dokonaną przez Trybunał [73]. Państwo członkowskie jest zatem zobowiązane co do zasady zwrócić obciążenia pobrane z naruszeniem prawa wspólnotowego [74].

127. Wobec braku przepisów wspólnotowych dotyczących zwrotu niesłusznie pobranych podatków, do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy wyznaczenie właściwych sądów oraz uregulowanie trybów postępowania, mających zapewnić ochronę praw jednostek wynikających z prawa wspólnotowego w taki sposób, aby po pierwsze, zasady te nie były mniej korzystne od zasad dotyczących podobnych środków w prawie krajowym (zasada równoważności), a po drugie, aby nie czyniły one wykonywania praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) [75].

128. Kwestia podniesiona w niniejszej sprawie dotyczy tego, czy roszczenia skarżących należy uznać za żądanie zwrotu, roszczenie o odszkodowanie lub o zwrot kwoty odpowiadającej niesłusznie nieprzyznanej korzyści.

129. W tej kwestii również istotne znaczenie ma wyrok Trybunału w sprawie Metallgesellschft. W powyższej sprawie pytanie drugie przedstawione przez sąd krajowy dotyczyło właściwego środka, który powinien być dostępny, w przypadku gdy spółka zależna

73 — Wyrok w sprawie Metallgesellschaft, przypis 12 powyżej, pkt 84. Zobacz także wyroki Trybunału z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Giorgio, Rec. str. 3595, pkt 12, z dnia 2 lutego 1988 r. w sprawie 309/85 Barra, Rec. str. 355, pkt 17, z dnia 6 czerwca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Supergas, Rec. str. I-1883, pkt 40, z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport, Rec. str. I-579, pkt 23, z dnia 21 września 2000 r. w sprawach połączonych C-441/98 i C-442/98 Michailidis, Rec str. I-7145, pkt 30.

74 — Wyrok w sprawie Metallgesellschaft, przypis 12 powyżej, pkt 84. Zobacz także wyroki Trybunału z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks & Spencer, Rec. str. I-6325, pkt 34, z dnia 9 grudnia 2003 r. w sprawie C-129/00 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-14637, pkt 25, z dnia 14 lutego 1997 r. w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 Comateb i in., Rec. str. I-165, pkt 20, w sprawie Dilexport, przypis 74 powyżej, pkt 23 oraz w sprawie Michailidis, przypis 74 powyżej, pkt 30.

75 — Wyrok w sprawie Metallgesellschaft, pkt 85. Zobacz także wyroki w sprawie Marks & Spencer I, przypis 75 powyżej, pkt 39, z dnia 15 września 1998 r. w sprawie C-231/96 Edis, Rec. str. I-4951, pkt 19 i 34, z dnia 15 września 1998 r. w sprawie C-260/96 Spac, Rec. str. I-4997, pkt 18, z dnia 17 listopada 1998 r. w sprawie C-228/96 Aprile, Rec. str. I-7141, pkt 18 oraz w sprawie Dilexport, przypis 74 powyżej, pkt 25. Zobacz podobnie wyrok Trybunału z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-453/99 Courage, Rec. str. I-6297.

mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie i spółka dominująca niemająca siedziby w Zjednoczonym Królestwie zostały pozbawione korzyści związanych z systemem grupowego zwolnienia z naruszeniem art. 43 WE. W szczególności, pytanie brzmiało, czy art. 43 WE upoważnia spółkę zależną i/lub jej spółkę dominującą do otrzymania kwoty równej wysokości odsetek narosłych od płatności ryczałtowych dokonanych przez spółkę zależną od dnia dokonania tych płatności do dnia, w którym podatek stał się wymagalny, nawet w przypadku gdy prawo krajowe zakazywało płatności odsetek od kwoty głównej, która nie była należna. Trybunał podkreślił, że nie należy do jego kompetencji określenie kwalifikacji prawnej (na podstawie prawa angielskiego) środka prawnego wniesionego przez skarżące do sądu krajowego, lecz iż zainteresowane spółki były zobowiązane do określenia charakteru i podstawy ich środków prawnych — wskazania czy zmierzały one do żądania zwrotu czy odszkodowania — co podlega kontroli sądu krajowego [76].

130. Na tej podstawie Trybunał zbadał kwestie powstałe w oparciu o oba założenia przedstawione przez sąd krajowy: po pierwsze, założenie, że środki prawne należało traktować jako żądanie zwrotu, a po drugie, założenie, że należało je traktować jako roszczenia o odszkodowanie [77]. Stwierdził on, że w każdym przypadku art. 43 WE zobowiązywał do zapewnienia skarżącym skutecznego środka prawnego w celu otrzymania zwrotu albo naprawienia szkody w związku ze stratą finansową, którą ponieśli i z której właściwe władze państwa członkowskiego odniosły korzyść w wyniku płatności ryczałtowej podatku [78]. Sam fakt, że wyłącznym celem takiego środka prawnego była płatność odsetek nie stanowi podstawy do oddalenia takiego środka prawnego [79].

131. Zwracam uwagę, że w powyższej sprawie, sąd krajowy nie przedstawił pytań, które dotyczyłyby interpretacji określonych w wyroku w sprawie Brasserie du Pêcheur ogólnych warunków odpowiedzialności państwa za naruszenie prawa wspólnotowego oraz że Trybunał nie zbadał, czy te warunki zostały spełnione [80]. Rzecznik generalny Fennelly odniósł się do tego zagadnienia pokrótce, chociaż jedynie pomocniczo, bowiem jego zdaniem „bardziej prawidłowe i bardziej logiczne jest traktowanie roszczeń skarżących jako żądania zwrotu niż jako żądania odszkodowania" [81].

76 — Wyrok w sprawie Metallgesellschaft, przypis 12 powyżej, pkt 81.

77 — Ibidem, pkt 82–95.

78 — Ibidem, pkt 96.

79 — Ibidem, pkt 96.

80 — Wyrok w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 Brasserie du pêcheur i Factortame i in., Rec. 1996 str. I-1029.

81 — Opinia rzecznika generalnego Fennelly'ego w sprawie Metallgesellschaft, przypis 12 powyżej, pkt 52.

132. W niniejszej sprawie, moim zdaniem, roszczenia opisane w pytaniu szóstym sądu krajowego, z jednym wyjątkiem, należy traktować jako roszczenia o zwrot kwot nienależnie zapłaconych, to jest roszczenia o zwrot obciążeń pobranych niezgodnie z prawem, w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, które Zjednoczone Królestwo jest co do zasady obowiązane zwrócić. Zasadą powinno być, aby Zjednoczone Królestwo nie czerpało korzyści, a spółki (lub grupy spółek), które zostały zobowiązane do zapłaty niezgodnych z prawem obciążeń nie powinny ponosić strat w wyniku nałożenia tych obciążeń [82]. Aby środek zapewniony skarżącym w postępowaniu przed sądem krajowym był skuteczny w osiągnięciu zwrotu albo naprawienia szkody w związku ze stratą finansową przez nich poniesioną, a z której władze danego państwa członkowskiego odniosły korzyści powinien on moim zdaniem obejmować wszystkie bezpośrednie skutki pobranego niezgodnie z prawem podatku. Obejmuje to moim zdaniem:

1) zwrot pobranego niezgodnie z prawem podatku dochodowego od osób prawnych [pytania szóste lit. a), c) oraz g)];

2) przywrócenie wszelkich ulg zastosowanych w związku z pobranym niezgodnie z prawem podatkiem dochodowym od osób prawnych [pytanie szóste lit. b)];

3) przywrócenie ulg wykorzystanych w celu dokonania odliczenia (ACT) od niezgodnie z prawem pobranego podatku dochodowego od osób prawnych [pytanie szóste lit. e)];

4) utratę możliwości korzystania z pieniędzy w zakresie, w jakim podatek dochodowy od osób prawnych, z powodu naruszenia prawa wspólnotowego, został zapłacony wcześniej niż byłby zapłacony w innym wypadku [pytanie szóste lit. d), f) oraz h)] [83]. W każdym przypadku do sądu krajowego należy upewnienie się, że żądany zwrot był bezpośrednim skutkiem należności pobranej niezgodnie z prawem.

133. W tym względzie, nie jestem przekonany, że żądanie wskazane w pytaniu szóstym lit. i) należy zakwalifikować jako równoważne z żądaniem zwrotu należności pobranych niezgodnie z prawem. Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym co do istoty twierdzą, że dyskryminujący ze strony Zjednoczonego Królestwa brak przyznania równoważnych ulg udziałowcom spółek brytyjskich otrzymujących dochód z FID skutkował zwiększeniem przez te spółki wypłat w celu zapewnienia rekompensaty dla tych udziałowców. Jednakże nie wydaje mi się, by takie działania spółki wypłacającej dywidendę podjęte w celu zwiększenia kwoty wypłat należało uznać za bezpośredni skutek niezgodnego z prawem nieprzyznania równoważnej ulgi tym udziałowcom przez Zjednoczone Królestwo. Raczej bezpośrednim skutkiem tego nieprzyznania jest po prostu

82 — Zobacz opinię rzecznika generalnego Fennelly'ego w sprawie Metallgesellschaft, przypis 12 powyżej, pkt 45.

83 — Zobacz w tym względzie odpowiedź Trybunału na pytanie drugie w sprawie Metallgesellschaft, przypis 12 powyżej.

pobranie dodatkowego podatku od tych udziałowców, co nie miałoby miejsca, w przypadku gdy Zjednoczone Królestwo działałoby zgodnie ze zobowiązaniami wynikającymi z prawa wspólnotowego — w wyniku czego stratę ponieśli udziałowcy a nie spółki wypłacające dywidendę. Natomiast każde zwiększenie przez te spółki kwoty dywidend wypłaconych ich udziałowcom nie wydaje się być nieuniknionym następstwem odmowy przyznania ulgi podatkowej, nie można również przyjąć, że wypłacenie zwiększonej dywidendy nieodzownie należy uznać za stratę powstałą po stronie spółek wypłacających dywidendy.

134. Co do zasady, do sądu krajowego należy rozstrzygnięcie jak podniesione żądania powinny zostać zakwalifikowane na podstawie prawa krajowego. Jednakże, jak zwrócono uwagę powyżej, rozstrzygnięcie takie powinno uwzględniać przesłankę, zgodnie z którą to zakwalifikowanie powinno zapewniać skarżącym w postępowaniu przed sądem krajowym skuteczny środek w celu otrzymania zwrotu albo odszkodowania w związku ze stratą finansową, którą ponieśli i z której właściwe władze państwa członkowskiego odniosły korzyść w wyniku płatności ryczałtowej podatku [84]. Ten obowiązek wymaga, aby sąd krajowy klasyfikując roszczenia na podstawie prawa krajowego, uwzględnił okoliczność, że przesłanki uzyskania odszkodowania, jak wskazano w wyroku w sprawie Brasserie du Pêcheur, mogły nie zostać spełnione w danym przypadku i W takiej sytuacji zapewnił, aby skuteczny środek prawny był niemniej jednak dostępny.

135. W niniejszej sprawie na przykład nie jestem przekonany, by przesłanki określone w wyroku w sprawie Brasserie du Pêcheur zostały spełnione w przypadku wszystkich elementów systemu brytyjskiego wskazanych w niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, które, moim zdaniem, naruszają prawo wspólnotowe. Niewątpliwie pierwsza przesłanka (naruszenie zasady prawnej zmierzającej do przyznania prawa osobom fizycznym) została spełniona, bowiem każdy ze wskazanych przepisów prawa wspólnotowego jest bezpośrednio skuteczny. Podobnie będzie zasadniczo w przypadku trzeciej przesłanki (istnienie bezpośredniego związku przyczynowego między naruszeniem zobowiązania ciążącego na państwie a szkodą poniesioną przez poszkodowane strony), z ewentualnym wyłączeniem roszczenia wskazanego w pytaniu szóstym lit. i) z powodów wskazanych powyżej.

136. Jednakże mam istotne wątpliwości, czy druga przesłanka — istnienie „wystarczająco istotnego" naruszenia prawa wspólnotowego — została spełniona w odniesieniu do wszystkich elementów systemu, które moim zdaniem naruszają prawo wspólnotowe. Jak

84 — Wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in., przypis 12 powyżej, pkt 96.

wskazał Trybunał w wyroku w sprawie Brasserie du Pêcheur:

„[...] rozstrzygające znaczenie dla stwierdzenia, czy wyczerpane zostały znamiona istotnego naruszenia prawa ma oczywiste i poważne wykroczenie przez państwo członkowskie lub przez instytucję Wspólnoty poza granice przysługującego im swobodnego uznania.

W tej kwestii wśród elementów, jakie właściwy sąd winien wziąć pod uwagę, należy wymienić stopień jasności i precyzji naruszonej normy, zakres swobodnego uznania, jaki naruszona norma pozostawia władzom krajowym lub wspólnotowym, umyślny lub nieumyślny charakter popełnionego uchybienia lub spowodowanej szkody, usprawiedliwiony lub nieusprawiedliwiony charakter ewentualnego błędu w stosowaniu prawa, okoliczność, że postępowanie jednej z instytucji Wspólnoty mogło przyczynić się do zaniechania, wydania lub utrzymania w mocy przepisów lub praktyki krajowej sprzecznych z prawem wspólnotowym.

W każdym razie naruszenie prawa wspólnotowego jest w sposób oczywisty istotne, jeżeli uchybienie trwało mimo ogłoszenia wyroku stwierdzającego zarzucane uchybienie, wydania orzeczenia prejudycjalnego lub istnienia utrwalonego orzecznictwa Trybunału w danej dziedzinie, z których wynika bezprawny charakter omawianego postępowania" [85].

137. W wyroku w sprawie Metallgeselschaft i in. Trybunał, jak zaznaczyłem powyżej nie zbadał tej kwestii, nie została ona również podniesiona w pytaniu sądu krajowego w tej sprawie. Rzecznik generalny Fennelly, który jak już zaznaczyłem był zdania, że roszczenie skarżących w tej sprawie dotyczyło zwrotu, to jednak uczynił szereg uwag o charakterze pomocniczym w odniesieniu do pytania, czy przesłanki określone w wyroku w sprawie Brasserie du Pêcheur zostały spełnione. Zaznaczył on, że „kwesta dotyczyła tego, czy jasność i precyzyjność art. 43 traktatu WE były tego rodzaju, że naruszenie należy traktować jako wystarczająco istotne. Kwestię tą należy rozpatrywać w świetle powszechnego użycia kategorii siedziby jako przesłanki bezpośredniego opodatkowania oraz poziomem rozwoju odnośnego orzecznictwa Trybunału w danym czasie. Dotyczy to zakresu stosowania przez państwa członkowskie tego kryterium, gdy jest ono niekorzystne dla interesów podmiotów mających siedzibę w innych państwach członkowskich. Czy zatem odmowa przyznania wyboru dochodu grupy kapitałowej, ujęta obiektywnie, była usprawiedliwiona czy też nieusprawiedliwiona?" [86]. Stwierdził on, że ponieważ zachodziła tu pośrednia dyskryminacja, to „należy ją co do zasady uznać za wystarcza-

85 — Wyrok w sprawie Brasserie du Pêcheur, przypis 80 powyżej, pkt 55–58.

86 — Opinia rzecznika generalnego Fennelly'ego w sprawie Metallgesellschaft i in., przypis 12 powyżej, pkt 55.

jąco istotną. [...] Aby uznać naruszenie art. 52 traktatu, takie jak w niniejszej sprawie, za usprawiedliwione, sąd krajowy powinien upewnić się nie tylko, że władze Zjednoczonego Królestwa były rzeczywiście przekonane, iż odmowa rozszerzenia korzyści w postaci rozpatrywanego grupowego zwolnienia na grupy kapitałowe, których spółki dominujące były spółkami niemającymi siedziby w Zjednoczonym Królestwie, była niezbędna, ale także że rozpatrywane w sposób obiektywny w świetle wyroku z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249, oraz zasady ścisłej wykładni wyjątków od podstawowych zasad traktatu, takich jak swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, przekonanie to było racjonalne" [87].

138. Zgadzam się z rzecznikiem generalnym Fennelly'm, że zasadniczą kwestią przy rozstrzyganiu, czy naruszenie takie, jakiego dopuściło się Zjednoczone Królestwo w tym przypadku, jest wystarczająco istotne, jest pytanie czy błąd co do prawa, rozpatrywany obiektywnie, jest usprawiedliwiony czy nieusprawiedliwiony. Zgodziłbym się również z tym, że w większości dziedzin prawa wspólnotowego pośrednia dyskryminacja prawdopodobnie spełniałaby warunki tego testu. Jednakże, jak już zaznaczyłem w opinii w sprawie Test Claimants in the ACT Group Litigation [88], niektóre orzeczenia Trybunału określające granice stosowania przepisów traktatu dotyczących swobód przepływu w dziedzinie podatków bezpośrednich są niezwykle złożone oraz, w części, w fazie rozwoju. Na przykład, moim zdaniem aż do ostatnich wyroków w sprawach Verkooijen [89] i Manninen [90] nie było w pełni jasne, że państwa członkowskie działające jako państwo siedziby są zobowiązane na mocy art. 43 WE i 56 WE do zapewnienia równoważnego wyeliminowania podwójnego opodatkowania w odniesieniu do udziałowców będących rezydentami i osiągających dochód zagraniczny, tak jak w przypadku udziałowców będących rezydentami i osiągających dochód krajowy. Takie dziedziny mogą być przeciwstawiane obowiązkom, które wyraźnie wynikają z prawa wtórnego takiego jak dyrektywa w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, albo które wynikają wyraźnie z orzecznictwa Trybunału istniejącego w czasie, gdy obowiązywały rozpatrywane przepisy. Podsumowując, moim zdaniem naruszeń mających miejsce w czasie, gdy orzecznictwo Trybunału w tej dziedzinie rozwijało się nie można uznać za oczywiste i poważne naruszenie granic swobodnego uznania państwa członkowskiego w rozumieniu orzecznictwa Trybunału. Do sądu krajowego należy dokonanie końcowej oceny tej kwestii w świetle okoliczności faktycznych niniejszej sprawy [91].

139. Zatem moim zdaniem na pytanie od szóstego do dziewiątego należy odpowie-

87 — Ibidem, pkt 56.

88 — Zobacz przypis 2.

89 — Zobacz przypis 33.

90 — Zobacz przypis 33.

91 — Zobacz na przykład wyrok w sprawie Brasserie du Pêcheur, przypis 81 powyżej, pkt 58.

dzieć, że wobec braku przepisów wspólnotowych dotyczących zwrotu podatków niesłusznie zapłaconych wewnętrzny porządek prawny każdego z państw członkowskich powinien określać sądy właściwe oraz szczegółowe zasady proceduralne dotyczące wnoszenia skarg mających na celu zabezpieczenie praw, które podatnicy wywodzą z prawa wspólnotowego, w tym rodzaje roszczeń wnoszonych przez osoby poszkodowane do sądów krajowych. Wykonując taką kompetencję, sądy krajowe są niemniej jednak zobowiązane zagwarantować, by skarżący mieli do dyspozycji skuteczny środek zaskarżenia umożliwiający im uzyskanie zwrotu albo odszkodowania w związku ze stratą finansową, którą ponieśli jako bezpośredni skutek podatku pobranego z naruszeniem prawa wspólnotowego.

dotyczył innego aspektu tych przepisów niż podniesiony w niniejszej sprawie, nie były kwestionowane przed Trybunałem. Ponadto przepisy te pozostały w istocie niezmienione w okresie między 1973 r. i ich uchyleniem w 1999 r., w którym to czasie systemy odliczenia należały do popieranych przez Komisję metod eliminowania podwójnego opodatkowania. Wreszcie rząd Zjednoczonego Królestwa wskazuje, że potencjalna wartość roszczeń mogłaby wynieść około 7 miliardów GBP, które to koszty byłyby dodatkowo zwiększone z uwagi na złożoność postępowania związaną z koniecznością zaspokojenia roszczeń datowanych od 1974 r.

## V — Ograniczenie skutków wyroku w czasie

140. W uwagach ustnych rząd Zjednoczonego Królestwa wniósł o ograniczenie przez Trybunał skutków wyroku w czasie, na wypadek, gdyby Trybunał uznał, że Zjednoczone Królestwo naruszyło prawo wspólnotowe w niniejszej sprawie. Rząd Zjednoczonego Królestwa wnosi do Trybunału, gdyby zaszła taka okoliczność, o otwarcie procedury na nowo, zgodnie z wyrokiem w sprawie Banco Populare di Cremona [92]. Rząd Zjednoczonego Królestwa zauważa, że rozpatrywane w niniejszej sprawie przepisy, w okresie poprzedzającym wyrok Trybunału w sprawie Metallgesellschaft i in. [93], który

141. W odpowiedzi skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym podnoszą, że potencjalne konsekwencje finansowe związane z niniejszą sprawą są dużo mniejsze niż oszacowanie przedstawione przez rząd Zjednoczonego Królestwa. Ich zdaniem kwota ta mieści się raczej w przedziale od 100 milionów do 2 miliardów GBP, w zależności od wyniku postępowań zawisłych przed sądami angielskimi dotyczących przedawnienia roszczeń. Ponadto podnoszą one, że o ile rzeczone przepisy krajowe zostały dopiero niedawno zakwestionowane przed sądami krajowymi Zjednoczonego Królestwa w zakresie ich zgodności z art. 43 WE i 56 WE, to przepisy te, a w szczególności ich stosowanie do transgranicznych stanów faktycznych, były przedmiotem skarg już poprzednio. Wreszcie skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym wnoszą, w przypadku gdyby Trybunał rozstrzygnął

92 — Sprawa C-475/03, zawisła przed Trybunałem; zobacz opinia rzecznika generalnego Jacobsa z dnia 17 marca 2005 r.

93 — Zobacz przypis 12.

o ograniczeniu skutków niniejszego wyroku w czasie, o otwarcie procedury ustnej na nowo w celu przedstawienia dalszych uwag w tej kwestii.

142. Na początku należy przypomnieć zasady znajdujące zastosowanie w odniesieniu do wniosku o ograniczenie skutków wyroku w czasie i wskazać, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, wykładnia przepisu prawa wspólnotowego, dokonana przez Trybunał wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien był on być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Jedynie w wyjątkowych przypadkach, uwzględniając potrzebę zapewnienia pewności prawa, Trybunał, stosując ogólną zasadę pewności prawa leżącą u podstaw wspólnotowego porządku prawnego, uznawał, że należy ograniczyć ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis celem podważenia stosunków prawnych zawartych w dobrej wierze. Trybunał uciekał się do tego rozwiązania jedynie w bardzo szczególnych okolicznościach, po pierwsze, gdy istniało ryzyko poważnych reperkusji finansowych ze względu, między innymi, na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie uregulowania uważanego za skuteczne i obowiązujące oraz, po drugie, gdy okazywało się, iż osoby fizyczne oraz władze krajowe skłoniły się do zachowań niezgodnych z uregulowaniami wspólnotowymi ze względu na istnienie obiektywnej i istotnej niepewności odnośnie zakresu przepisów wspólnotowych, do której to niepewności przyczyniło się również zachowanie innych państw członkowskich bądź Komisji [94].

143. W odpowiedzi na przedstawiony przez rząd Zjednoczonego Królestwa w niniejszej sprawie argument, należy zauważyć, że gdy strona przedstawia zarzuty w postępowaniu przed Trybunałem to na stronie tej ciąży obowiązek zapewnienia, że podniesione przez nią argumenty zostały przedstawione w sposób wystarczająco precyzyjny oraz iż Trybunał posiada wystarczające informacje by wydać wyrok w tym zakresie. Jest to podstawowa zasada postępowania przed Trybunałem, która jest niezbędna by uniknąć orzekania przez Trybunał w zakresie kwestii czysto hipotetycznych lub na podstawie założeń, które mogą okazać się błędne. Ponadto co do zasady, przedstawione przez strony uwagi na piśmie powinny obejmować wszelkie podniesione przez nie zarzuty [95]. Ma to na celu nie tylko umożliwienie innym stronom ustosunkowania się do zarzutów, lecz także stanowi pomoc dla Trybunału w zakresie podejmowania decyzji wstępnych

94 — Zobacz wyrok z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, Zb.Orz. str. I-2119, pkt 66–69; ww. w przypisie 94 opinia rzecznika generalnego Jacobsa w sprawie Banco Populare di Cremona, pkt 74 i 75 oraz opinia rzecznika generalnego Tizzano z dnia 10 listopada 2005 r. w sprawie C-292/04 Meilicke i in., dotychczas nieopublikowana w Zbiorze.

95 — Zobacz, w przypadku skarg, artykuł 38 i 42 § 2 regulaminu Trybunału Sprawiedliwości. Zgodnie z artykułem 38 skarga powinna określać „zwięźle przedstawienie powołanych zarzutów". Artykuł 42 § 2 stanowi, że „Nie można podnosić nowych zarzutów w toku postępowania, chyba że ich podstawą są okoliczności prawne i faktyczne ujawnione dopiero w toku postępowania. Jeżeli w toku postępowania jedna ze stron podniesie nowe zarzuty, o których mowa w poprzednim akapicie, prezes może, także po upływie zwykłych terminów procesowych, na podstawie sprawozdania sędziego sprawozdawcy oraz po wysłuchaniu rzecznika generalnego, wyznaczyć stronie przeciwnej termin na ustosunkowanie się do tych zarzutów. Rozstrzygnięcie w przedmiocie dopuszczalności zarzutu następuje w wyroku kończącym postępowanie w sprawie".

takich jak, na przykład, przydzielenie spraw składom lub podjęcie koniecznych środków przygotowawczych.

144. W niniejszej sprawie żądanie ograniczenia skutków wyroku w czasie nie zostało podniesione przez rząd Zjednoczonego Królestwa w uwagach na piśmie. Podniósł on ten zarzut w trakcie procedury ustnej, nie przedstawiając szczegółowych rzeczowych argumentów ani dowodów na istnienie którejkolwiek z dwóch okoliczności, co do których, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, które wskazałem powyżej, Trybunał powinien być przekonany by ograniczyć skutki wyroku w czasie. W odniesieniu do pierwszej okoliczności — istnienia ryzyka poważnych reperkusji finansowych ze względu na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie uregulowania uważanego za skuteczne i obowiązujące — Zjednoczone Królestwo oszacowało potencjalną kwotę roszczeń na 7 miliardów GBP, nie wskazując jednak sposobu ustalenia takiej kwoty ani liczby objętych nią stosunków prawnych. Rząd Zjednoczonego Królestwa nie przedstawił dodatkowych wyjaśnień w tym zakresie w odpowiedzi na argument przeciwny podniesiony przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, że faktyczna kwota roszczeń wyniosłaby od 100 milionów do 2 miliardów GBP. W odniesieniu do drugiej okoliczności — wymogu by osoby fizyczne oraz władze krajowe „skłoniły się do zachowań niezgodnych z uregulowaniami wspólnotowymi ze względu na istnienie obiektywnej i istotnej niepewności odnośnie zakresu przepisów wspólnotowych" — rząd Zjednoczonego Królestwa ograniczył się do wskazania, że system ACT nie był kwestionowany na gruncie prawa wspólnotowego w okresie poprzedzającym wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in. oraz że systemy odliczenia należały do popieranych przez Komisję metod eliminowania podwójnego opodatkowania. Nie przedstawił on żadnego argumentu w zakresie wskazania orzecznictwa Trybunału dotyczącego art. 43 WE i/lub 56 WE istotnego dla niniejszej sprawy lub co do punktu „granicznego", jaki powinien przyjąć Trybunał by ograniczyć skutki wyroku [96].

145. W związku z powyższym, moim zdaniem Trybunał powinien odrzucić wniosek rządu Zjednoczonego Królestwa dotyczący ograniczenia skutków wyroku w czasie z uwagi na niewystarczające uzasadnienie wniosku. Należy zauważyć, że rząd Zjednoczonego Królestwa nie podjął próby przedstawienia jakiegokolwiek usprawiedliwienia niezamieszczenia wniosku o ograniczenie skutków wyroku w czasie w uwagach na piśmie lub odnośnie nieprzedstawienia rzeczowego argumentu w tej kwestii w trakcie postępowania przed Trybunałem. Prawdą jest, że rząd Zjednoczonego Królestwa wystąpił do Trybunału o otwarcie postępowania na nowo, powołując się na wyrok w sprawie Banco Populare di Cremona. Jednakże zasadnicze zarysy orzecznictwa Trybunału, określające dwie podstawowe przesłanki ograniczenia skutków wyroku w czasie, które wskazałem powyżej, były od dawna utrwalone. Kolejny element tej linii orzecznictwa w otwartym na nowo, zgodnie z opinią rzecz-

96 — Natomiast na przykład w ww. przypisie 94 w sprawie Banco Populare di Cremona oraz w ww. przypisie 96 w sprawie Meilicke rząd włoski i niemiecki przedstawiły rzeczowe argumenty dotyczące kwestii ograniczenia skutków wyroku w czasie już w początkowych uwagach na piśmie.

nika generalnego Jacobsa, postępowaniu w sprawie Banco Populare di Cremona, a mianowicie możliwość wskazania punktu granicznego skuteczności wyroku jako momentu w przyszłości, nie został podniesiony w niniejszej sprawie.

146. Jednakże gdyby Trybunał uznał, że niedokonanie przez Zjednoczone Królestwo uzasadnienia wniosku nie jest samo w sobie wystarczające do nieuwzględnienia kwestii ograniczenia skutków wyroku w czasie, to mimo że nie jestem skłonny, z uwagi na wskazane powyżej powody, do przedstawienia stanowiska co do meritum bez poznania rzeczowych argumentów, to pragnę zauważyć co następuje. Pomimo że, jak wskazałem powyżej, granice zakresu stosowania przepisów traktatu dotyczących swobód przepływu w dziedzinie podatków bezpośrednich nie zawsze były jasne, to moim zdaniem Zjednoczone Królestwo powinno było być świadome, że istnieje ryzyko, iż system, który traktuje dochód zagraniczny w sposób mniej korzystny niż dochód krajowy może zostać uznany za dyskryminujący i niezgodny z prawem wspólnotowym. Od momentu wydania przez Trybunał wyroku w sprawie Avoir Fiscal, jeśli nie wcześniej, Zjednoczone Królestwo nie powinno mieć wątpliwości co do potencjalnego stosowania podstawowego zakazu dyskryminacji do przepisów dotyczących podatków bezpośrednich, pomimo że sprawa ta dotyczyła innego rodzaju dyskryminacji przy wykorzystaniu takich przepisów[97]. Ponadto nie mogę zgodzić się z milczącą sugestią Zjednoczonego Królestwa, że rzekome popieranie przez Komisję w owym czasie metod odliczenia jako metod wyeliminowania podwójnego opodatkowania wywołało przekonanie Zjednoczonego Królestwa, iż ustanowiony przez nie system jest zgodny z prawem wspólnotowym. Nawet gdyby Komisja akceptowała metody odliczenia co do zasady, to nie akceptowała ona dyskryminacyjnych cech systemu odliczenia obowiązującego w Zjednoczonym Królestwie, rozpatrywanego w niniejszej sprawie. Nie ma zatem podstaw by uwierzyć, że Zjednoczone Królestwo zostało „skłonione" do utrzymania swego systemu w mocy ze względu na istnienie obiektywnej i istotnej niepewności odnośnie zakresu przepisów wspólnotowych lub że Komisja przyczyniła się do takiej niepewności w rozumieniu drugiej przesłanki testu określonego w orzecznictwie Trybunału wskazanym powyżej.

147. W związku z powyższym moim zdaniem Trybunał nie powinien uwzględnić wniosku Zjednoczonego Królestwa o ograniczenie skutków wyroku w czasie.

97 — Wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, zwanej „Avoir Fiscal", Rec. str. 273.

## VI — Wnioski

148. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na przedłożone przez High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division pytania w następujący sposób:

— Jest niezgodne z art. 43 WE i 56 WE, aby państwo członkowskie utrzymywało w mocy i stosowało przepisy, takie jak te będące przedmiotem niniejszej sprawy, które zwalniają od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy otrzymane przez spółkę mającą siedzibę w tym państwie członkowskim od innych spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim i które poddają dywidendy otrzymane przez spółkę mającą siedzibę w tym państwie od spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich podatkowi dochodowemu od osób prawnych, zapewniając wyeliminowanie podwójnego opodatkowania obejmujące podatek pobrany u źródła od dywidendy i, pod pewnymi warunkami, podatek zapłacony przez spółki niemające siedziby w tym państwie członkowskim od zysków w kraju ich siedziby.

— W zakresie w jakim system brytyjski wskazany w pytaniach drugim i trzecim zapewniał pełne wyeliminowanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym na poziomie spółek od dywidend krajowych wypłaconych brytyjskim spółkom posiadającym udziały, lecz nie zapewnił pełnego wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend wypłaconych przez spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich jest dyskryminujący i niezgodny z art. 43 WE i 56 WE oraz jeśli chodzi o wypłatę zysków wchodzącą w jego zakres, jest niezgodny z art. 4 ust. 1 dyrektywy. Jednakże system ten nie narusza art. 6 tej dyrektywy.

— Jeśli przepisy Zjednoczonego Królestwa w pewnych okolicznościach zezwalają spółkom będącym rezydentami, gdy dokonają one takiego wyboru, na uzyskanie zwrotu ACT zapłaconego z tytułu kwot wypłaconych na rzecz udziałowców, o ile te płatności zostały otrzymane przez spółki będące rezydentami od spółek niebędących rezydentami (w tym od spółek mających siedzibę w państwie trzecim), to (1) niezgodne z art. 43 WE i art. 56 WE, jak również z art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 jest zobowiązanie spółek będących rezydentami do zapłaty ACT i do wystąpienia następnie o jego zwrot, bowiem rozwiązanie takie nie zapewnia równoważnego pełnego wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, takiego jak to przewidziane dla dywidend krajowych oraz (2) niezgodne z art. 43 WE i 56 WE jest niezapewnienie udziałowcom spółek będących rezydentami takiego samego wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, jakie stałoby się ich udziałem w przypadku dywidendy otrzymanej od spółki będącej rezydentem, która sama nie otrzymała dywidend od spółek niebędących rezydentami.

— Jeśli przed dniem 31 grudnia 1993 r. państwo członkowskie przyjęło przepisy opisane w pytaniu pierwszym i drugim postanowienia odsyłającego, a po tej dacie przyjęło dalsze przepisy opisane w pytaniu czwartym oraz jeśli te ostatnie przepisy stanowią ograniczenie zakazane przez art. 56 WE, to ograniczenie to należy do przepisów obowiązujących już w dniu 31 grudnia 1993 r., w rozumieniu art. 57 ust. 1 WE.

— Wobec braku przepisów wspólnotowych dotyczących zwrotu podatków niesłusznie zapłaconych, wewnętrzny porządek prawny każdego z państw członkowskich powinien określać sądy właściwe oraz szczegółowe zasady proceduralne dotyczące wnoszenia skarg mających na celu zabezpieczenie praw, które podatnicy wywodzą z prawa wspólnotowego, w tym rodzaje roszczeń wnoszonych przez osoby poszkodowane do sądów krajowych. Sądy krajowe, wykonując taką kompetencję są niemniej jednak zobowiązane zagwarantować, by skarżący mieli do dyspozycji skuteczny środek zaskarżenia umożliwiający im uzyskanie zwrotu albo odszkodowania w związku ze stratą finansową, którą ponieśli jako bezpośredni skutek podatku pobranego z naruszeniem prawa wspólnotowego.