

Sprawa C-374/04

Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

przeciwko

Commissioners of Inland Revenue

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

Swoboda przedsiębiorcy – Swobodny przepływ kapitału – Podatek dochodowy od osób prawnych – Wypłata dywidend – Ulga podatkowa – Odmienne traktowanie udziałowców będących rezydentami i udziałowców niebędących rezydentami – Umowy dwustronne o unikaniu podwójnego opodatkowania

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorcy – Swobodny przepływ kapitału – Przepisy podatkowe*

2. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorcy – Swobodny przepływ kapitału – Przepisy podatkowe*

(art. 43 WE i 56 WE)

3. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorcy – Swobodny przepływ kapitału – Przepisy podatkowe*

(art. 43 WE i 56 WE)

1. Artykuły 43 WE i 56 WE należy interpretować w ten sposób, że jeżeli wobec tego państwa członkowskie stosuje system zapobiegania lub zmniejszania opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend wypłacanych rezydentom przez spółki będące rezydentami, powinno ono tak samo traktować wypłatę dywidend na rzecz rezydentów przez spółki niebędące rezydentami.

W istocie sytuacja udziałowców będących rezydentami jednego państwa członkowskiego, którzy otrzymują dywidendy od spółki z siedzibą w tym samym państwie członkowskim, jest bowiem porównywalna z sytuacją udziałowców będących rezydentami tego państwa, otrzymujących dywidendy od spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, o ile zarówno dywidendy krajowe, jak i dywidendy zagraniczne mogą stanowić przedmiot, po pierwsze, opodatkowania kaskadowego – w przypadku udziałowców będących spółkami – a po drugie, podwójnego opodatkowania udziałowców w wymiarze ekonomicznym – w przypadku kościuchych udziałowców. Jednak, jeżeli spółka dokonująca wypłaty i udziałowiec otrzymujący dywidendę nie są rezydentami tego samego państwa członkowskiego, państwo członkowskie siedziby tej spółki nie znajduje się w takiej samej sytuacji jak państwo członkowskie, którego rezydentem jest udziałowiec otrzymujący dywidendę. Sytuacja państwa członkowskiego, którego rezydentami są zarówno spółki dokonujące wypłaty, jak i kościuchy udziałowcy, nie jest porównywalna z sytuacją państwa członkowskiego, którego rezydentem jest spółka wycająca dywidendy na rzecz spółki niebędącej rezydentem, która z kolei wypłaca je na rzecz swoich kościuchych

udziałowców. To ostatnie państwo działa bowiem co do zasady wyłącznie jako państwo, w którym mają źródło wypłacone zyski. Natomiast dane państwo członkowskie działa jako państwo, którego rezydentem są udziałowcy, gdy – w przypadku dokonywania przez spółkę brytyjską rezydentem wypłaconych dywidend na rzecz swoich krajowych udziałowców – państwo to przyznaje im ulgę podatkową odpowiadającą części podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconej w formie ryczałtu przy wypłacie dywidend przez spółkę, która osiągnęła zyski.

(por. pkt 55, 56, 58, 64, 65)

2. Artykuły 43 WE i 56 WE nie stoją na przeszkodzie temu, by w przypadku wypłaty dywidend przez spółkę z siedzibą w państwie członkowskim państwo to przyznawało spółkom otrzymującym rzeczony dywidendy, mającym również siedziby w tym państwie, ulgę podatkową odpowiadającą części podatku zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłaty od wypłaconych zysków, a nie przyznawało jej spółkom otrzymującym dywidendy, które mają siedziby w innym państwie członkowskim i które nie podlegają w tym pierwszym państwie opodatkowaniu z tytułu otrzymanych dywidend.

(por. pkt 74 oraz pkt 1 sentencji)

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

Okoliczności, i wzajemne prawa i obowiązki wynikające z pierwszej umowy znajdują zastosowanie jedynie wobec osób brytyjskich rezydentami jednego z dwóch umawiających się państw członkowskich, jest nieodłączną konsekwencją umów dwustronnych o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu.

(por. pkt 91, 94 oraz
pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 12 grudnia 2006 r. (*)

Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału – Podatek dochodowy od osób prawnych – Wypłata dywidend – Ulga podatkowa – Odmienne traktowanie udziałowców brytyjskich rezydentami i udziałowców niebrytyjskich rezydentami – Umowy dwustronne o unikaniu podwójnego opodatkowania

W sprawie C-374/04

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie

prejudycjalnym, złoony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 25 sierpnia 2004 r., które wpłynęo do Trybunału w dniu 30 sierpnia 2004 r., w postpowaniu:

Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

przeciwko

Commissioners of Inland Revenue

TRYBUNAŁ (wielka izba),

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

rzecznik generalny: L.A. Geelhoed,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

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

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation przez G. Aaronsona i D. Milne'a, QC, oraz przez P. Farmera i D. Cavendera, barristers,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez E. O'Neill i C. Gibbs, działające w charakterze pełnomocników, wspierane przez G. Barlinga, QC, oraz przez D. Ewarta i J. Stratford, barristers,
- w imieniu rządu niemieckiego przez W.-D. Plessinga i U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego przez J. C. Gracī, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Irlandii przez D.J. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez A.M. Collinsa, SC, i G. Clohessy, BL,
- w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Gentiliego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster i M. De Grave'a, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu fińskiego przez A. Guimaraes-Purokoski, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 WE, 56 WE, 57 WE i 58 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy grupami spółek a Commissioners of Inland Revenue (organem podatkowym Zjednoczonego Królestwa) w przedmiocie odmowy przyznania spółkom niebędącym rezydentami należnym do tych grup ulgi podatkowej w związku z dywidendami, które zostały im wypłacone przez spółki będące rezydentami.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, str. 6) stanowi:

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

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

Uregulowania krajowe

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

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

Zryczaśmowany podatek dochodowy od osób prawnych

6 Zgodnie z art. 14 Income and Corporation Taxes Act 1988 (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r., zwanej dalej „ICTA”), w

brzmieniu obowiązyującym w okresie, którego dotyczy sprawa przed sądem krajowym, spółka z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, która wypłaca swoim udziałowcom dywidendy, zobowiązana jest do zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych („advance corporation tax”, zwanego dalej „ACT”), obliczanego na podstawie kwoty lub wartości wypłaconych dywidend.

7 Spółce przysuguje prawo do odliczenia ACT zapłaconego z tytułu wypłat dokonanych w danym roku podatkowym od kwoty jej zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych („mainstream corporation tax”) za ten sam rok podatkowy, z pewnymi ograniczeniami. Jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego spółki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych jest niewystarczająca, aby dokonać odliczenia całości ACT, pozostała część ACT może zostać przeniesiona na poczet poprzedniego lub następnego roku podatkowego bądź na spółki zależne, które mogą odliczyć ją od kwoty, którą same zobowiązane są zapłacić z tytułu podatku od osób prawnych. Spółki zależne, na które może być przeniesiona pozostała część ACT, muszą mieć siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.

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

Ulga podatkowa przyznana udziałowcom będącym rezydentami

9 Na podstawie art. 208 ICTA spółka z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, która otrzymuje dywidendy od spółki również z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, nie podlega opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych z tytułu tych dywidend.

10 Ponadto na mocy art. 231 ust. 1 ICTA wypłata przez spółkę będącą rezydentem na rzecz innej spółki będącej rezydentem dywidendy, z tytułu której płatność jest ACT, powoduje przyznanie na rzecz tej drugiej spółki ulgi podatkowej odpowiadającej części ACT zapłaconego przez pierwszą spółkę. Zgodnie z art. 238 ust. 1 ICTA otrzymana dywidenda oraz ulga podatkowa stanowi po stronie spółki otrzymującej dywidendę „dochód z inwestycji zwolniony od podatku” („franked investment income”).

11 Spółka z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, która otrzymała od innej spółki będącej rezydentem dywidendy, których wypłata daje prawo do ulgi podatkowej, może przejść kwotę ACT zapłaconą przez tę drugą spółkę i odliczyć ją od kwoty ACT, którą sama zobowiązana jest zapłacić, gdy przystępuje do wypłaty dywidend swoim własnym udziałowcom, w ten sposób, że z tytułu ACT dokonuje zapłaty jedynie nadwyżki.

12 Zgodnie z tabelą F zawartą w ICTA osoba fizyczna mająca miejsce zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym z tytułu dywidend otrzymanych od spółki z siedzibą w tym państwie członkowskim. Niemniej jednak ma ona prawo do ulgi podatkowej odpowiadającej części ACT zapłaconego przez tę spółkę. Ulga podatkowa może zostać odliczona od kwoty, którą osoba ta zobowiązana jest zapłacić z tytułu podatku dochodowego od dywidendy, albo może być jej wypłacona w gotówce, jeżeli ulga przewyższa kwotę zobowiązania podatkowego tej osoby.

13 Zgodnie z powyższymi przepisami zyski wypłacone przez spółki będące rezydentami są opodatkowane raz – po stronie spółek, a po stronie kołcowych udziałowców – tylko o ile należny od nich podatek dochodowy przekracza wysokość ulgi podatkowej, do którego są uprawnieni.

Sytuacja udziałowców niebędących rezydentami

14 Spółka, która nie ma siedziby w Zjednoczonym Królestwie, jest tam co do zasady podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych tylko w zakresie dochodów mających swoje źródło w tym państwie człokowskim, co obejmuje dywidendy wypłacone przez spółkę z siedzibą w tym państwie. Jednakże na podstawie art. 233 ust. 1 ICTA., jeżeli spółce niebędącej rezydentem nie przysuguje w Zjednoczonym Królestwie ulga podatkowa, nie podlega ona w tym państwie opodatkowaniu podatkiem dochodowym z tytułu tych dywidend.

15 Natomiast jeżeli na mocy zawartej przez Zjednoczone Królestwo umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (zwanej dalej „UOUPO”) spółce niebędącej rezydentem przysuguje w tym państwie człokowskim prawo do pełnej lub częściowej ulgi podatkowej, podlega ona w tym państwie opodatkowaniu podatkiem dochodowym z tytułu dywidend otrzymanych od spółki będącej rezydentem.

16 Podobnie osoba fizyczna niemająca miejsca zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie podlega co do zasady opodatkowaniu podatkiem dochodowym w tym państwie człokowskim w zakresie dotyczącym dywidend mających swe źródło w tym państwie człokowskim. Lecz jeżeli na mocy przepisów krajowych lub UOUPO osobie tej nie przysuguje w tym państwie ulga podatkowa, to nie podlega ona w tym państwie opodatkowaniu podatkiem dochodowym z tytułu otrzymanych dywidend.

17 Mimo że w UOUPO zawartych z innymi państwami człokowskimi lub państwami trzecimi Zjednoczone Królestwo zastrzega sobie ogólnie prawo do opodatkowania dywidend wypłaconych przez swoich rezydentów na rzecz podmiotów niebędących rezydentami, to UOUPO te często zawierają ograniczenia stawek opodatkowania, które mogą zostać zastosowane. Maksymalna stawka może różnić się w zależności od okoliczności, a w szczególności od tego, czy UOUPO przyznaje udziałowcowi pełną lub częściową ulgę podatkową.

18 Niektóre UOUPO zawarte przez Zjednoczone Królestwo nie przyznają ulgi podatkowej spółkom mającym siedzibę w drugim umawiającym się państwie, jeżeli otrzymują one dywidendy od spółki mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Jest tak między innymi w przypadku UOUPO zawartych z Republiką Federalną Niemiec i z Japonią.

19 Inne UOUPO przewidują ulgę podatkową pod pewnymi warunkami. Na przykład ulga podatkowa przewidziana w UOUPO zawartej z Królestwem Niderlandów przysuguje w całości udziałowcom mającym siedzibę albo miejsce zamieszkania w tym państwie człokowskim, którzy posiadają mniej niż 10% głosów w spółce wypłacającej dywidendy, a jedynie w części udziałowcom posiadającym co najmniej 10% głosów.

20 UOUPO zawarta z Królestwem Niderlandów zawiera ponadto postanowienie określone jako „ograniczenie korzyści”, zgodnie z którym ulga podatkowa przewidziana w tej UOUPO nie przysuguje, jeżeli spółka będąca udziałowcem i niebędąca rezydentem sama jest własnością spółki mającej siedzibę w państwie, z którym Zjednoczone Królestwo zawarło UOUPO, na mocy której ulga podatkowa nie jest przyznawana spółkom otrzymującym dywidendy od spółki mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.

21 Należy wyjątkowo, że powyższe przepisy obowiązujące w Zjednoczonym Królestwie zostały

istotnie zmienione na mocy Finance Act 1998 (ustawy budżetowej z 1998 r.), która znajduje zastosowanie do wypłat dywidend dokonywanych od dnia 6 kwietnia 1999 r. Opisane powyżej uregulowania prawne obowiązują przed tym dniem.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

22 Postępowanie przed sądem krajowym należy do postępowania typu „group litigation” (powództwo zbiorowe) dotyczących ACT i składają się na niego pytania o zwrot lub odszkodowanie wniesione przeciwko Commissioners of Inland Revenue przed High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, w następstwie wymienionego wyżej wyroku w sprawach dotyczących Metallgesellschaft i in.

23 W powyższym wyroku Trybunał, orzekając w przedmiocie pytań prejudycjalnych tego samego sądu krajowego, w odpowiedzi na pierwsze z postawionych mu pytań stwierdził, że art. 43 WE stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów podatkowych państwa członkowskiego, które przyznają spółkom mającym siedzibę w tym państwie możliwość skorzystania z systemu opodatkowania pozwalającego im na wypłatę dywidend na rzecz spółki dominującej bez obowiązku zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku gdy spółka dominująca ma siedzibę również w tym państwie, a odmawiającego im tej możliwości, w przypadku gdy spółka dominująca ma swoją siedzibę w innym państwie członkowskim.

24 Odpowiadając na drugie z pytań postawionych mu w tej samej sprawie Trybunał orzekł, że w przypadku, gdy spółka zależna mająca siedzibę w państwie członkowskim ma obowiązek zapłaty zryczałtowanego podatku od osób prawnych z tytułu dywidend wypłaconych na rzecz spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, mimo że w podobnych okolicznościach spółki zależne względem spółek dominujących mających siedzibę w tym pierwszym państwie członkowskim mogły wybrać system opodatkowania pozwalający im na uniknięcie tego obowiązku, art. 43 WE wymaga, by spółkom zależnym bądź cym rezydentami i spółkom dominującym niebędącymi rezydentami przysługiwał skuteczny środek prawny w celu uzyskania zwrotu wypłaconych kwot lub wyrównania straty finansowej poniesionej przez nie z korzyści dla władz danego państwa członkowskiego na skutek zapłaty zryczałtowanego podatku przez spółki zależne.

25 Spór dotyczący ACT, zawisły w postępowaniu przed sądem krajowym, obejmuje cztery różne klasy skarg, dla których wyróżniono wspólne kwestie. W chwili wydania przez sąd krajowy postanowienia o zwróceniu się do Trybunału z pytaniami prejudycjalnymi, klasa IV obejmowała 28 skarg wniesionych przez grupy spółek, w skład których wchodziła co najmniej jedna spółka niebędąca rezydentem. Spółki te kwestionują odmowę przyznania przez Commissioners of Inland Revenue ulgi podatkowej spółkom niebędącymi rezydentami w przypadku otrzymania przez nie dywidend od spółki będącej rezydentem.

26 Cztery sprawy wybrane przez sąd krajowy jako sprawy „pilotażowe” dla celów niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą pytań wniesionych zarówno przez spółki będące rezydentami, jak i przez spółki niebędące rezydentami należące do tej samej grupy, które otrzymały dywidendy od tychże spółek będących rezydentami (zwane dalej „skarżącymi w postępowaniu przed sądem krajowym”). Chodzi o dywidendy wypłacone pomiędzy 1974 r. a 1998 r. na rzecz spółek mających siedziby we Włoszech (grupa Pirelli), we Francji (grupa Essilor) oraz w Niderlandach (grupy BMW i Sony).

27 O ile w przypadku grupy Pirelli spółka niebędąca rezydentem posiadała udział mniejszościowy wynoszący przynajmniej 10% kapitału spółki będącej rezydentem, to pozostałe przypadki dotyczą spółek dominujących niebędących rezydentami, kontrolujących w 100% spółki zależne będące rezydentami. Jeżeli chodzi o dwie spółki dominujące z siedzibą w Niderlandach, to

pierwsza z nich jest w całości własności spółki z siedzibą w Niemczech, a druga – własności spółki z siedzibą w Japonii.

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

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

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

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

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

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

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

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

c) Jeżeli państwo członkowskie A (np. Zjednoczone Królestwo) nie przyznaje spółce z siedzibą w państwie członkowskim C (np. w Niderlandach), kontrolowanej przez spółkę z siedzibą w państwie członkowskim B (np. w Niemczech), prawa do częściowej ulgi podatkowej związanej z dywidendami, gdy stosuje ono postanowienia umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania, które przyznają takie prawo:

i) spółkom z siedzibą w państwie członkowskim C, kontrolowanym przez spółki z siedzibą w

państwie członekowskim C,

ii) spółkom z siedzibą w państwie członekowskim C, kontrolowanym przez rezydentów państwa członekowskiego D (np. Włoch), jeżeli w umowie międzynarodowej o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy państwem członekowskim A a państwem członekowskim D zamieszczone jest postanowienie o przyznaniu członekowskiej ulgi podatkowej w związku z dywidendami;

iii) spółkom z siedzibą w państwie członekowskim D, niezależnie od tego, przez kogo są kontrolowane?

d) Czy dla odpowiedzi na pytanie pierwsze lit. c) ma znaczenie, że spółka z siedzibą w państwie członekowskim C nie jest kontrolowana przez spółkę z siedzibą w państwie członekowskim B, lecz przez spółkę z siedzibą w państwie trzecim?

2. Jeżeli na pytanie pierwsze lit. a)–c) lub na jego cząstkę zostanie udzielona odpowiedź twierdząca, jakie zasady określa prawo wspólnotowe w zakresie roszczeń i środków zaskarżenia w okolicznościach wskazanych w tych pytaniach? W szczególności:

a) Czy państwo członekowskie A zobowiązane jest do zapłaty:

i) pełnej ulgi podatkowej lub odpowiadającej jej kwoty, lub

ii) członekowskiej ulgi podatkowej lub odpowiadającej jej kwoty, lub

iii) pełnej lub członekowskiej ulgi podatkowej lub odpowiadającej jej kwoty:

– netto dodatkowego podatku dochodowego należnego lub który byby należał, gdyby dywidenda wypłacona zainteresowanemu wiążąca się z prawem do ulgi podatkowej,

– netto tego podatku obliczonego na innej podstawie?

b) Na czyj rzecz powinna być dokonana zapłata:

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

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

c) Czy roszczenie o taką zapłatę jest:

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

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

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

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

– czy konieczne jest spełnienie przesłanek określonych w wyroku [Brasserie du Pêcheur i

Factortame, wymienionym wyżej]; lub

– konieczne jest spełnienie innych przesłanek?

d) Czy dla odpowiedzi na pytanie drugie lit. c) ma znaczenie to, czy zgodnie z prawem krajowym państwa [członkowskiego] A roszczenia te są dochodzone jako roszczenia o zwrot, czy te są lub powinny być dochodzone jako roszczenia o odszkodowanie?

e) Czy w celu uzyskania zwrotu spółka, która dochodzi roszczenia, powinna wykazać, że ona sama lub spółka względem niej dominująca wnioskowała o możliwość skorzystania z ulgi podatkowej (pełnej lub częściowej), gdyby wiedziała, że zgodnie z prawem wspólnotowym była do tego uprawniona?

f) Czy dla odpowiedzi na pytanie drugie lit. a) ma znaczenie, że zgodnie z wyrokiem [w sprawach połączonych Metallgesellschaft i in., wymienionym wyżej], waciwa spółka zależna z siedzibą w państwie członkowskim A mogła uzyskać zwrot lub mogło jej co do zasady przysługiwać prawo do zwrotu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych lub do zwrotu z tytułu tego podatku w związku z dywidendą wypłaconą odpowiedniej spółce dominującej w państwie członkowskim B lub państwie członkowskim C?

g) Jakie ewentualne wskazówki Trybunał Sprawiedliwości uważa za stosowne udzielić w niniejszych sprawach oraz w przedmiocie okoliczności, które sąd krajowy winien wziąć pod uwagę przy ocenie, czy wyczerpane zostały znamiona naruszenia prawa w rozumieniu wyroku [w sprawach połączonych Brasserie du Pêcheur i Factortame, wymienionego wyżej], a zwłaszcza czy, mając na uwadze obecny stan orzecznictwa w zakresie wykładni waciwych przepisów prawa wspólnotowego, naruszenie to mogło być usprawiedliwione?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego lit. a)

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

31 Z akt sprawy wynika, że zamiast przedstawić Trybunałowi problem odmiennego traktowania z jednej strony kołcowych udziałowców, czy to rezydentów, czy nie, którzy otrzymują dywidendy wypłacone przez spółkę białocę rezydentem, a z drugiej strony spółek niebiałocę rezydentami, które również otrzymują dywidendy, sąd krajowy zwraca się raczej o wykładni prawa wspólnotowego pozwalając mu na dokonanie oceny zgodnie z tym prawem odrębnego traktowania, któremu w Zjednoczonym Królestwie poddana jest z jednej strony spółka białocę rezydentem, której przysuguje ulga podatkowa w przypadku otrzymania dywidend od innej spółki białocę rezydentem i której kołcowym udziałowcom białocę rezydentami również przysuguje ulga podatkowa w przypadku otrzymania dywidend, a z drugiej strony spółka niebiałocę rezydentem, której w Zjednoczonym Królestwie nie przysuguje – z wyjątkiem niektórych przypadków objętych postanowieniami UOUPO – ulga podatkowa w przypadku otrzymania dywidend od spółki białocę rezydentem i której kołcowi udziałowcy, niezależnie od tego, czy białocę rezydentami, czy nie, również nie mają prawa do ulgi podatkowej.

32 Zgodnie bowiem z przepisami obowiązującymi w Zjednoczonym Królestwie, o ile spółce białocę rezydentem otrzymującej dywidendy od innej spółki białocę rezydentem przysuguje ulga podatkowa odpowiadająca kwocie podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego, w formie zryczałtowanej, przez spółkę wypłacającą dywidendy, o tyle spółce niebiałocę rezydentem, która otrzymuje dywidendy od spółki białocę rezydentem, prawo do pełnej lub częściowej ulgi podatkowej z tytułu tego rodzaju wypłaty przysuguje, tylko pod warunkiem że zostało ono przewidziane w UOUPO zawartej pomiędzy państwem jej siedziby a Zjednoczonym Królestwem.

33 Prawdą jest, że w uwagach przedstawionych Trybunałowi skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym powołały się na mniej korzystną sytuację kołcowych udziałowców otrzymujących dywidendy od spółki niebiałocę rezydentem, którzy nie mają prawa do ulgi podatkowej, w porównaniu do sytuacji kołcowych udziałowców otrzymujących dywidendy od spółki białocę rezydentem, którym takie prawo przysuguje na mocy przepisów obowiązujących w Zjednoczonym Królestwie lub, w przypadku udziałowców niebiałocę rezydentami, na mocy UOUPO. Należy jednak stwierdzić, że skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym powołały się na mniej korzystne traktowanie, jakiemu poddawani są udziałowcy spółek niebiałocę rezydentami, wyjątkowo w celu sprzeciwienia się ograniczaniu swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej oraz swobody przepływu kapitału w odniesieniu do tych spółek.

34 Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym twierdzą bowiem, że omawiane przepisy Zjednoczonego Królestwa są sprzeczne z art. 43 WE i 56 WE, gdyby mogły one zniechęcać spółki niebiałocę rezydentami do zakładania spółek zależnych w tym państwie członkowskim, do inwestowania w kapitał zakładowy spółek białocę rezydentami lub do gromadzenia kapitału w tym państwie. Przepisy te nie mogłyby być uzasadniane ani istotną różnicą pomiędzy sytuacją spółek białocę rezydentami otrzymujących dywidendy od spółki białocę rezydentem a sytuacją spółek niebiałocę rezydentami, które otrzymują takie dywidendy, ani też celem w postaci zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego lub zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków.

35 Zdaniem skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym w celu umożliwienia spółkom niebiałocę rezydentami, które otrzymują dywidendy od spółki białocę rezydentem, zapewnienia swoim udziałowcom takiej samej sytuacji, jak mają udziałowcy spółek białocę rezydentami i otrzymujący takie dywidendy, Zjednoczone Królestwo powinno przyznać ulgę podatkową spółkom niebiałocę rezydentami.

36 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo iż

opodatkowanie bezpo?rednie nale?y do kompetencji pa?stw cz?onkowskich, to musz? one wykonywa? swoje uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczeg?lno?ci wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C?35/98 Verkooijen, Rec. str. I?4071, pkt 32, ww. wyrok w sprawach po?zczonych Metallgesellschaft i in., pkt 37 oraz wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C?471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I?2107, pkt 28).

37 Je?li chodzi o kwesti?, czy przepisy krajowe, których dotyczy post?powanie przed s?dem krajowym, obj?te s? zakresem stosowania art. 43 WE, dotycz?cego swobody podejmowania i wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej, czy art. 56 WE, dotycz?cego swobody przep?ywu kapita?u, to nale?y podkre?li?, ?e postawione pytanie odnosi si? do przepis?w krajowych w dziedzinie opodatkowania dywidend, na podstawie których, niezale?nie od wielko?ci udzia?u posiadane?ego przez udzia?owca otrzymuj?cego wyp?aty, sp??ce b?d?cej rezydentem, otrzymuj?cej dywidendy od innej sp??ki b?d?cej rezydentem, przys?uguje ulga podatkowa, podczas gdy przyznanie takiej ulgi sp??ce nieb?d?cej rezydentem, równie? otrzymuj?cej dywidendy, uzale?nione jest od postanowie? ewentualnej UOUPO zawartej przez Zjednoczone Kr?lestwo z pa?stwem, w którym sp??ka ta ma siedzib?. Okazuje si?, ?e na gruncie niektórych UOUPO, takich jak zawarta z Kr?lestwem Niderland?w, zakres ulgi podatkowej ró?ni si? w zale?no?ci od wielko?ci udzia?u posiadane?ego przez udzia?owca otrzymuj?cego wyp?aty w sp??ce dokonuj?cej wyp?at.

38 Z powy?sze?ego wynika, ?e omawiane przepisy mog? by? obj?te zarówno zakresem art. 43 WE, jak i art. 56 WE.

39 Jak wynika z postanowienia odsy?aj?cego, trzy spo?ród spraw wybranych jako „pilota?owe” w ramach sporu zawis?ego przed s?dem krajowym dotycz? sp??ek z siedzib? w Zjednoczonym Kr?lestwie, b?d?cych w 100% w?asno?ci? sp??ek nieb?d?cych rezydentami. Zatem, poniewa? chodzi o udzia? daj?cy niew?tpliwy wp?yw na decyzje sp??ki i pozwalaj?cy na okre?lenie jej dzia?alno?ci, zastosowanie znajd? tu przepisy traktatu WE dotycz?ce swobody podejmowania i wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej (wyroki z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C?251/98 Baars, Rec. str. I?2787, pkt 21 i 22; z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C?436/00 X i Y, Rec. str. I?10829, pkt 37 i 66–68, jak równie? z dnia 12 wrze?nia 2006 r. w sprawie C?196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. str. I?7995, pkt. 31).

40 Natomiast jak podnosi rzecznik generalny w pkt 28 i 30 opinii, Trybuna? nie dysponuje wystarczaj?cymi dowodami dla okre?lenia wielko?ci udzia?u w czwartej sprawie „pilota?owej” ani udzia?u przys?uguj?cego innym sp??kom b?d?cym stronami tego sporu. Nie mo?na zatem wykluczy?, ?e sp?r ten dotyczy równie? wp?ywu rozpatrywanych przepis?w krajowych na dywidendy wyp?acane przez sp??k? b?d?c? rezydentem na rzecz sp??ek nieb?d?cych rezydentem, które posiadaj? udzia? niedaj?cy im niew?tpliwego wp?ywu na decyzje sp??ki dokonuj?cej wyp?at i nie pozwalaj?cy im na okre?lenie dzia?alno?ci tej sp??ki. Dlatego te? przepisy te musz? równie? by? analizowane w ?wietle przepis?w traktatu dotycz?cych swobody przep?ywu kapita?u.

41 Przede wszystkim, je?li chodzi o analiz? omawianego pytania prejudycjalnego w kontek?cie swobody podejmowania i wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej, to skar??ce w post?powaniu przed s?dem krajowym twierdz?, ?e skoro poza niektórymi przypadkami obj?tymi zakresem UOUPO, przepisy obowi?zuj?ce w Zjednoczonym Kr?lestwie nie przyznaj? ulgi podatkowej sp??ce nieb?d?cej rezydentem otrzymuj?cej dywidendy od sp??ki b?d?cej rezydentem ani jej ko?cowym udzia?owcom, niezale?nie od tego, czy s? rezydentami, czy nie, to ograniczaj? one przys?uguj?c? takiej sp??ce nieb?d?cej rezydentem swobod? zak?adania sp??ek zale?nych w tym pa?stwie cz?onkowskim. W por?wnaniu ze sp??kami b?d?cymi rezydentami otrzymuj?cymi dywidendy od innej sp??ki b?d?cej rezydentem, sp??ka nieb?d?ca rezydentem znajduje si? w

mniej korzystnej sytuacji, ponieważ ze względu na fakt, że jej udziałowcom nie przysuguje ulga podatkowa, musi ona zwiększać kwoty wypłacanych dywidend po to, by jej udziałowcy otrzymali kwoty równe kwocie, którą otrzymaliby, gdyby byli udziałowcami spółki będącej rezydentem.

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

43 Należy wskazać, że w przypadku spółek ich siedziba w rozumieniu art. 48 WE, podobnie jak obywatelstwo osób fizycznych, służy jako czynnik z porządkiem prawnym danego państwa. Dopuszczenie do tego, by państwo członkowskie siedziby przedsiębiorstwa mogło swobodnie stosować zróżnicowane traktowanie z tego tylko względu, że siedziba spółki położona jest w innym państwie członkowskim, uczyniłoby art. 43 WE bezprzedmiotowym (zob. podobnie wyroki z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 273, pkt 18; z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie C-330/91 Commerzbank, Rec. str. I-4017, pkt 13; ww. wyroki w sprawach połączonych Metallgesellschaft i in., pkt 42, i w sprawie Marks & Spencer, pkt 37). Swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej ma zatem na celu zagwarantowanie traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, zakazując wszelkiej dyskryminacji ze względu na miejsce siedziby spółek (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach Komisja przeciwko Francji, pkt 14, oraz Saint-Gobain ZN, pkt 35).

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

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

46 W celu określenia, czy różnica w traktowaniu na gruncie podatkowym ma charakter dyskryminacyjny, należy jednak zbadać, mając na uwadze przepisy krajowe będące przedmiotem niniejszej sprawy, czy omawiane spółki znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji. Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że dyskryminacja polega na stosowaniu różnych zasad w porównywalnych sytuacjach lub też na stosowaniu tej samej zasady w różnych sytuacjach (zob.

wyroki z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 30 oraz z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 26).

47 Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa oraz rządu niemieckiego i francuskiego, Irlandii, rządu włoskiego i Komisji Wspólnot Europejskich, w odniesieniu do przepisu krajowego przyznającego ulgę podatkową udziałowcom otrzymującym dywidendy od spółki będącej rezydentem, sytuacja spółek będących udziałowcami, które są rezydentami, oraz sytuacja spółek będących udziałowcami, które nie są rezydentami, nie są porównywalne, ponieważ spółka niebędąca rezydentem nie podlega w Zjednoczonym Królestwie opodatkowaniu z tytułu owych dywidend. Rzeczy te podkreślają, że spółka niebędąca rezydentem nie jest tak samo zobowiązana do zapłaty ACT przy dokonywaniu wypłaty zysków na rzecz własnych udziałowców.

48 Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym podkreślają natomiast, że jeśli chodzi o opodatkowanie dywidend otrzymanych od spółki będącej rezydentem, to spółki, które otrzymują te dywidendy, czy to będące rezydentami, czy nie, znajdują się w porównywalnej sytuacji. Przyznając, że z tytułu otrzymania tych dywidend spółka niebędąca rezydentem nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Zjednoczonym Królestwie lub podlega takiemu opodatkowaniu na mocy odpowiedniej UOUPO, ale przysuguje jej ulga podatkowa w wysokości podatku zapłaconego przez spółkę wypłacającą dywidendy, skarżące podkreślają, że spółka otrzymująca dywidendy będąca rezydentem jest również zwolniona w Zjednoczonym Królestwie od podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu tych dywidend.

49 W tym miejscu należy przypomnieć, że dywidendy wypłacane przez spółkę swoim udziałowcom mogą być przedmiotem, po pierwsze, opodatkowania kaskadowego, gdy najpierw opodatkowane są po stronie spółki dokonującej wypłaty, jako osiągnięty zysk, a następnie po stronie spółki dominującej z tytułu podatku od dochodów, a po drugie, podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym, gdy są opodatkowane najpierw po stronie spółki dokonującej wypłaty, a następnie po stronie kołcowego udziałowcy w ramach podatku dochodowego.

50 Do każdego z państw członkowskich należy zorganizowanie z poszanowaniem prawa wspólnotowego własnego systemu opodatkowania dzielonych zysków, a także określenie w tym kontekście podstawy opodatkowania oraz stawki podatkowej stosowanych do spółki dokonującej wypłaty lub do udziałowców otrzymujących dywidendy, o ile podmioty te są podatnikami w tym państwie.

51 Na mocy art. 293 WE państwa członkowskie w miarę potrzeby podejmują między sobą rokowania w celu zapewnienia swoim obywatelom zniesienia podwójnego opodatkowania wewnątrz Wspólnoty. Jednakże poza konwencją 90/436/EWG w sprawie zniesienia podwójnego opodatkowania w przypadku rozliczania zysku przedsiębiorstw stowarzyszonych (Dz.U. L 225, str. 10) w ramach Wspólnoty nie została przyjęta żadna umowa o charakterze ujednoczającym lub harmonizującym, którego celem byłoby unikanie podwójnego opodatkowania, a państwa członkowskie nie zawarły w tym zakresie, na podstawie art. 293 WE, żadnej konwencji wielostronnej (zob. wyroki z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. str. I-2793, pkt 23; z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie C-367/03 D., Zb.Orz. str. I-5821, pkt 50 i z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. str. I-7409, pkt 43).

52 W tym kontekście Trybuna orzekła, że w przypadku braku przepisów ujednoczonych lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określenia w sposób jednostronny lub w drodze umów kryteriów podziału kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (ww. wyroki w sprawie Gilly, pkt 24 i 30, w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 57 oraz w sprawie N, pkt 44).

53 Tylko w odniesieniu do spółek z państw członkowskich posiadających udziały w kapitale spółki z innego państwa członkowskiego, wynoszący co najmniej 25%, przepis art. 4 w związku z art. 3 dyrektywy 90/435, w pierwotnym brzmieniu mającym zastosowanie w stanie faktycznym sprawy przed sądem krajowym, zobowiązuje państwa członkowskie do zwolnienia od podatku zysków otrzymanych przez spółkę dominującą b/d/c? rezydentem od spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim albo do upoważnienia spółki dominującej do odliczenia od kwoty podatku należnego t? cz??? podatku dochodowego od osób prawnych, zapłaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we w?a?ciwych przypadkach, kwoty podatku pobieranego u źródła dochodu na?o?onego w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma siedzibę.

54 Sam fakt, że w przypadkach, które ze względu na wielkość udziałów w spółkach nie są objęte dyrektywą 90/435, do państw członkowskich należy określenie, czy i w jakim zakresie unika b/d? opodatkowania kaskadowego i podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków, a także wprowadzenie w tym celu, jednostronnie lub w drodze UOUPO zawartej z innymi państwami członkowskimi, rozwiązań s?u??cych zapobieganiu lub zmniejszaniu tego rodzaju opodatkowania kaskadowego i podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, nie oznacza, że mogą one przyjmować przepisy sprzeczne ze swobodami przepływu gwarantowanymi w traktacie.

55 Jeżeli wobec tego państwo członkowskie stosuje system zapobiegania lub zmniejszania opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend wypłaconych rezydentom przez spółki b/d?ce rezydentami, powinno ono tak samo traktować wypłatę dywidend na rzecz rezydentów przez spółki nieb/d?ce rezydentami (zob. podobnie wyroki z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C?315/02 Lenz, Zb.Orz. str. I?7063, pkt 27–49 i z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C?319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I?7477, pkt 29–55).

56 W ramach tego rodzaju systemów sytuacja udziałowców b/d?cych rezydentami jednego państwa członkowskiego, którzy otrzymują dywidendy od spółki z siedzibą w tym samym państwie członkowskim, jest bowiem porównywalna do sytuacji udziałowców b/d?cych rezydentami tego państwa, otrzymujących dywidendy od spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, ponieważ zarówno dywidendy krajowe, jak i dywidendy zagraniczne mogą stanowić przedmiot, po pierwsze, opodatkowania kaskadowego – w przypadku udziałowców b/d?cych spółkami – a po drugie, podwójnego opodatkowania udziałowców wymiarze ekonomicznym – w przypadku ko?cowych udziałowców (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach Lenz, pkt 31 i 32, oraz Manninen, pkt 35 i 36).

57 Jednakże, pomimo że sytuacje, w jakich znajdują się udziałowcy, muszą być uznane za porównywalne w zakresie stosowania do nich przepisów podatkowych państwa członkowskiego, którego są rezydentami, to nie odnosi się to – w zakresie stosowania przepisów podatkowych państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę spółka dokonująca wypłaty – do sytuacji, w której znajdują się udziałowcy otrzymujący dywidendy b/d?cy rezydentami tego państwa członkowskiego oraz udziałowcy otrzymujący dywidendę b/d?cy rezydentami innego państwa członkowskiego.

58 W przypadku bowiem, gdy spółka dokonująca wypłaty i udziałowiec otrzymujący

dywidend? nie s? rezydentami tego samego pa?stwa cz?onkowskiego, pa?stwo cz?onkowskie siedziby tej sp?ki, to znaczy pa?stwo cz?onkowskie, w którym maj? ród?o zyski, pod wzgl?dem zapobiegania lub zmniejszania opodatkowania kaskadowego i podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym nie znajduje si? w takiej samej sytuacji jak pa?stwo cz?onkowskie, którego rezydentem jest udzia?owiec otrzymuj?cy dywidend?.

59 W tym zakresie nale?y, po pierwsze, uzna?, ?e wymaganie od pa?stwa siedziby sp?ki dokonuj?cej wyp?at zagwarantowania, aby zyski wyp?acane udzia?owcowi nieb?d?cemu rezydentem nie podlega?y opodatkowaniu kaskadowemu lub podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym, czy to w drodze zwolnienia tych zysków od podatku po stronie sp?ki dokonuj?cej wyp?at, czy w drodze przyznania udzia?owcowi ulgi podatkowej odpowiadaj?cej podatkowi zap?aconemu od zysku przez sp?k? dokonuj?c? wyp?aty, oznacza?oby w istocie, ?e pa?stwo to winno zrzec si? swego prawa do opodatkowania dochodów osi?ganych z dzia?alno?ci gospodarczej wykonywanej na jego terytorium.

60 Po drugie, w odniesieniu do rozwi?zania maj?cego na celu zapobieganie lub zmniejszanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym przez przyznanie ulgi podatkowej ko?cowemu udzia?owcowi nale?y podnie??, ?e to pa?stwo cz?onkowskie, którego udzia?owiec jest rezydentem, jest zwykle w stanie najlepiej oceni? jego zdolno?? podatkow? (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach Schumacker, pkt 32 i 33 oraz D, pkt 27). Podobnie w odniesieniu do udzia?ów obj?tych zakresem dyrektywy 90/435, art. 4 ust. 1 tej dyrektywy zobowi?zuje pa?stwo cz?onkowskie siedziby sp?ki dominuj?cej, która otrzymuje zyski wyp?acane przez sp?k? zale?n? maj?c? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim – a nie to inne pa?stwo – do unikania opodatkowania kaskadowego, czy to w drodze powstrzymania si? od opodatkowania takich zysków, czy to w drodze opodatkowania ich z jednoczesnym upowa?nieniem sp?ki dominuj?cej do odliczenia od kwoty podatku nale?nego tej cz??ci podatku dochodowego od osób prawnych, p?aconego przez sp?k? zale?n?, która odnosi si? do tych zysków, oraz we w?a?ciwych przypadkach, kwot? podatku pobieranego u ród?a dochodu, na?o?onego w pa?stwie cz?onkowskim siedziby sp?ki zale?nej.

61 Je?li chodzi o przepisy krajowe, których dotyczy sprawa przed s?dem krajowym, to nale?y podkre?li?, ?e je?eli sp?ka z siedzib? w Zjednoczonym Królestwie wyp?aca dywidendy na rzecz innej sp?ki, to ani dywidendy otrzymane przez sp?k? b?d?c? rezydentem, ani dywidendy otrzymane przez sp?k? nieb?d?ca rezydentem nie podlegaj? opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie.

62 Na tej p?aszczy?nie nie wyst?puje zatem ró?nica w traktowaniu.

63 Ró?nica wyst?puje jednak pomi?dzy sp?kami otrzymuj?cymi dywidendy, które s? rezydentami, a sp?kami otrzymuj?cymi dywidendy, które nie s? rezydentami, w zakresie mo?liwo?ci dokonania przez owe sp?ki otrzymuj?ce dywidendy wyp?aty dywidendy na rzecz ko?cowych udzia?owców na gruncie przepisów przewiduj?cych dla tych udzia?owców ulg? podatkow? odpowiadaj?c? cz??ci podatku dochodowego od osób prawnych zap?aconej przez sp?k? osi?gaj?c? wyp?acane zyski. Bezsporne jest, ?e prawo to przys?uguje wy??cznie sp?kom b?d?cym rezydentami.

64 Dane pa?stwo cz?onkowskie dzia?a za? jako pa?stwo, którego rezydentem s? udzia?owcy, gdy – w przypadku dokonywania przez sp?k? b?d?c? rezydentem wyp?at dywidend na rzecz swych ko?cowych udzia?owców – pa?stwo to przyznaje im ulg? podatkow? odpowiadaj?c? cz??ci podatku dochodowego od osób prawnych zap?aconej w formie rycza?tu przy wyp?acie dywidend przez sp?k?, która osi?gn??a zyski.

65 Je?li chodzi o stosowanie rozwi?za? maj?cych na celu zapobieganie lub zmniejszenie

opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, to sytuacja państwa czonkowskiego, którego rezydentami są zarówno spółki dokonujące wypłat, jak i kościowcy nie jest więc porównywalna z sytuacją państwa czonkowskiego, którego rezydentem jest spółka wypłacająca dywidendy na rzecz spółki niebędącej rezydentem, która z kolei wypłaca je na rzecz swoich kościowych udziałowców. To ostatnie państwo działa bowiem co do zasady wyjątkowo jako państwo, w którym mają różno wypłacane zyski.

66 W tym ostatnim przypadku tylko, jeżeli spółka z siedzibą w jednym państwie czonkowskim wypłaca dywidendy na rzecz spółki z siedzibą w innym państwie czonkowskim i jeżeli udziałowcy tej spółki są rezydentami tego pierwszego państwa, państwo to zobowiązane jest, jako państwo, którego rezydentami są owi udziałowcy, zgodnie z zasadą określoną w powołanych powyżej wyrokach w sprawach Lenz i Manninen, przywołaną w pkt 55 niniejszego wyroku, do zapewnienia, by dywidendy otrzymywane przez udziałowców spółki niebędącej rezydentem były na gruncie podatkowym traktowane tak samo jak dywidendy otrzymywane przez będącego rezydentem udziałowca spółki będącej rezydentem.

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

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

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

70 Tymczasem, jeżeli państwo czonkowskie siedziby spółki osiągniętych zyski, które zostaną wypłacone, decyduje się na wykonywanie swych kompetencji podatkowych nie tylko w odniesieniu do zysków osiągniętych w tym państwie, lecz również w odniesieniu do dochodu pochodzącego z tego państwa, a uzyskiwanego przez otrzymujące dywidendy spółki niebędącej rezydentami, to ryzyko opodatkowania kaskadowego pojawia się wyjątkowo w wyniku wykonywania kompetencji podatkowych przez to państwo, niezależnie od opodatkowania w innym państwie czonkowskim. W takim przypadku, aby otrzymujące dywidendy spółki niebędące rezydentami nie spotykały się z ograniczaniem swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, co do zasady zakazanym w art. 43 WE, państwo siedziby spółki dokonującej wypłaty zysków musi zapewnić, by w ramach przewidzianych w prawie krajowym rozwiazań mających na celu zapobieganie lub zmniejszanie opodatkowania kaskadowego, spółki mające status udziałowców, niebędące rezydentami, były traktowane tak samo jak spółki mające status udziałowców, a będące rezydentami.

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

72 Z powyższego wynika, że przepisy państwa czonkowskiego, które w związku z wypłatami

dywidend przez spółkę b/d/c? rezydentem i wobec braku odpowiedniej UOUPO przyznaj? ulg? podatkow? odpowiadaj?c? cz??ci podatku dochodowego od osób prawnych zap?aconej w formie rycza?tu przy wyp?acie dywidend przez spółkę osi?gaj?c? zyski podlegaj?ce wyp?acie wy??cznie otrzymuj?cym dywidendy spółkom b/d?cym rezydentami i które zastrzegaj? jednocze?nie przyznanie ulgi podatkowej wy??cznie ko?cowym udzia?owcom b/d?cym rezydentami, nie stanowi? dyskryminacji zakazanej w art. 43 WE.

73 Poniewa? rozwa?ania przedstawione w punktach poprzedzaj?cych odnosz? si? w tym samym zakresie do spółek maj?cych status udzia?owców nieb?d?cych rezydentami, które otrzymuj? dywidendy na podstawie udzia?ów niedaj?cych im niew?tpliwego wp?ywu na decyzje dokonuj?cej wyp?at spółki b/d?cej rezydentem i niepozwalaj?cych im na okre?lenie jej dzia?alno?ci, to tego rodzaju przepisy nie ograniczaj? równie? swobody przep?ywu kapita?u w rozumieniu art. 56 WE.

74 Na pytanie pierwsze lit. a) nale?y zatem odpowiedzie?, ?e art. 43 WE i 56 WE nie stoj? na przeszkodzie temu, by w przypadku wyp?aty dywidend przez spółkę z siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim, pa?stwo to przyznawa?o spółkom otrzymuj?cym rzeczony dywidendy, maj?cym równie? siedziby w tym pa?stwie, ulg? podatkow? odpowiadaj?c? cz??ci podatku zap?aconego przez spółkę dokonuj?c? wyp?at od wyp?aconych zysków, a nie przyznawa?o jej spółkom otrzymuj?cym dywidendy, które maj? siedziby w innym pa?stwie cz?onkowskim i które nie podlegaj? w tym pierwszym pa?stwie opodatkowaniu z tytu?u otrzymanych dywidend.

W przedmiocie pytania pierwszego lit. b)–d)

75 Zwracaj?c si? z pytaniem pierwszym lit. b)–d), s?d krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 43 WE i 56 WE stoj? na przeszkodzie, aby pa?stwo cz?onkowskie stosowa?o UOUPO zawarte z innymi pa?stwami cz?onkowskimi, na mocy których w przypadku wyp?aty dywidend przez spółkę b/d/c? rezydentem spółkom otrzymuj?cym dywidendy, maj?cym siedzib? w niektórych pa?stwach cz?onkowskich, nie przys?uguje ulga podatkowa, podczas gdy spółkom otrzymuj?cym dywidendy, maj?cym siedziby w niektórych innych pa?stwach cz?onkowskich, przys?uguje cz??ciowa ulga podatkowa.

76 W tym kontek?cie s?d krajowy zmierza równie? do ustalenia, czy pa?stwo cz?onkowskie mo?e stosowa? postanowienie UOUPO, okre?lane jako „ograniczenie korzy?ci”, na mocy którego nie przyznaje ono ulgi podatkowej spółce maj?cej siedzib? w innym umawiaj?cym si? pa?stwie cz?onkowskim, je?eli jest ona kontrolowana przez spółkę z siedzib? w pa?stwie trzecim, z którym to pierwsze pa?stwo cz?onkowskie zawar?o UOUPO nieprzewiduj?c? w przypadku wyp?aty dywidend ulgi podatkowej dla spółki otrzymuj?cej dywidend?, b/d?cej rezydentem pa?stwa trzeciego, a tak?e, czy w tym zakresie ma znaczenie okoliczno??, ?e otrzymuj?ca dywidend? spółka nieb?d?ca rezydentem jest kontrolowana przez spółkę z siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim lub w pa?stwie trzecim.

77 Ze wzgl?dów przedstawionych w pkt 37–40 niniejszego wyroku przepisy, których dotyczy sprawa przed s?dem krajowym, nale?y zbada? zarówno w ?wietle swobody podejmowania i wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej, jak i w ?wietle swobodnego przep?ywu kapita?u.

78 Zdaniem skar??cych w post?powaniu przed s?dem krajowym przyznanie korzy?ci podatkowej obywatelom jednego pa?stwa cz?onkowskiego, a nieprzyznanie jej obywatelom innego pa?stwa cz?onkowskiego jest sprzeczne ze swobodami zagwarantowanymi w traktacie. Odwo?uj?c si? do pkt 26 wymienionego wy?ej wyroku w sprawie Komisja przeciwko Francji, twierdz? one, ?e przyznanie tego rodzaju korzy?ci nie mo?e by? uzale?nione od przyznania wzajemnych korzy?ci przez drugie umawiaj?ce si? pa?stwo cz?onkowskie.

79 Skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym podkreślają, że rozszerzenie zakresu korzyści przyznanych w UOUPO zawartej z określonym państwem członkowskim na osoby fizyczne lub prawne objęte inną UOUPO nie wpływa na system dwustronnych umów podatkowych. Należy bowiem rozróżnić prawo państw członkowskich do podziału swoich kompetencji podatkowych w celu unikania podwójnego opodatkowania tego samego dochodu w kilku państwach członkowskich z jednej strony, a wykonywanie przez państwa członkowskie w ten sposób podzielonych kompetencji podatkowych z drugiej strony. Podczas gdy odmienne traktowanie jest uzasadnione, o ile wynika ono z różnic pomiędzy umowami podatkowymi w zakresie podziału kompetencji podatkowych, w szczególności w celu odzwierciedlenia różnic pomiędzy systemami podatkowymi zainteresowanych państw członkowskich, to państwo członkowskie nie może dla uniknięcia lub zmniejszenia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, wykonywać swoich kompetencji w sposób selektywny i arbitralny.

80 Natomiast rząd Zjednoczonego Królestwa oraz niemiecki i francuski, Irlandia, rząd włoski, niderlandzki i Komisja kwestionują twierdzenie, że państwo członkowskie może przyznać rezydentowi innego państwa członkowskiego ochronę przeciwko podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym, tylko jeżeli przyznaje ono taką samą ochronę rezydentom wszystkich państw członkowskich. Gdyby przyjęto takie twierdzenie, to równowaga i wzajemność leżące u podstaw zawartych UOUPO zostałyby zachwiane, podatnicy mogliby łatwiej obchodzić postanowienia UOUPO mające na celu zwalczanie unikania opodatkowania, a pewno prawa w odniesieniu do podatników zostałyby naruszone.

81 W związku z tym należy przypomnieć, że wobec braku wspólnotowych przepisów ujednoczających lub harmonizujących, mających na celu eliminację podwójnego opodatkowania, państwa członkowskie zachowują kompetencje określenia kryteriów opodatkowania dochodu w celu eliminacji podwójnego opodatkowania, we właściwym przypadku, w drodze umownej. W tym kontekście, w ramach umów dwustronnych, państwa członkowskie mają swobodę ustalania reguł kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych (zob. ww. wyroki w sprawach Gilly, pkt 24 i 30, Saint-Gobain ZN, pkt 57, D., pkt 52 oraz Bouanich, pkt 49).

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

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

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

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

przypadku UOUPO przewiduj?, ka?da na w?asnych warunkach, przyznanie ulgi podatkowej otrzymuj?cej dywidend? spó?ce nieb?d?cej rezydentem.

86 Jak zauwa?a rz?d Zjednoczonego Królestwa, popierany w tym zakresie przez wi?kszo?? pozosta?ych rz?dów, które przed?o?y?y Trybuna?owi swoje uwagi, warunki, na jakich owe UOUPO przewiduj? ulg? podatkow? dla spó?ek nieb?d?cych rezydentami, otrzymuj?cych dywidendy od spó?ki b?d?cej rezydentem ró?ni? si? mi?dzy sob? w zale?no?ci nie tylko od szczególnych cech w?a?ciwych krajowych systemów podatkowych, lecz równie? od okresu, w którym UOUPO by?y negocjowane, oraz od zakresu zagadnie?, co do których pa?stwa cz?onkowskie osi?gn??y porozumienie.

87 Zjednoczone Królestwo przyznaje ulg? podatkow? spó?kom z siedzib? w innym umawiaj?cym si? pa?stwie i otrzymuj?cym dywidendy od spó?ki z siedzib? w Zjednoczonym Królestwie w przypadkach, w których zastrzeg?o sobie ono równie? prawo do opodatkowania tych spó?ek z tytu?u otrzymanych dywidend. Stawki podatku, które Zjednoczone Królestwo mo?e stosowa? w tego rodzaju przypadkach ró?ni? si? w zale?no?ci od okoliczno?ci, w szczególno?ci w zale?no?ci od tego, czy UOUPO przewiduje pe?n? lub cz??ciow? ulg? podatkow?. Istnieje zatem bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy prawem do ulgi podatkowej a stawk? opodatkowania przewidzian? w takiej UOUPO (zob. podobnie wyrok z dnia 25 wrze?nia 2003 r. w sprawie C?58/01 Océ Van der Grinten, Rec. str. I?9809, pkt 87).

88 Przyznanie zatem ulgi podatkowej spó?ce nieb?d?cej rezydentem, która otrzymuje dywidendy od spó?ki b?d?cej rezydentem, tak jak wynika to z niektórych UOUPO zawartych przez Zjednoczone Królestwo, nie mo?e by? rozpatrywane jako korzy?? niemaj?ca zwi?zku z pozosta?ymi cz??ciami tych umów, lecz jako ich cz??? integralna, przyczyniaj?ca si? do ich ogólnej równowagi (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie D., pkt 62).

89 To samo odnosi si? do postanowie? UOUPO uzale?niaj?cych przyznanie ulgi podatkowej od warunku, by spó?ka nieb?d?ca rezydentem nie by?a kontrolowana, bezpo?rednio lub po?rednio, przez spó?k? z siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim lub w pa?stwie trzecim, z którym Zjednoczone Królestwo zawar?o UOUPO nieprzewiduj?c? ulgi podatkowej.

90 Bowiem nawet je?eli tego rodzaju postanowienia obejmuj? sytuacj? spó?ki niemaj?cej siedziby w jednym z umawiaj?cych si? pa?stw cz?onkowskich, to znajduj? one zastosowanie wy??cznie do osób b?d?cych rezydentami jednego z tych pa?stw cz?onkowskich i stanowi? integraln? cz??? tych UOUPO, przyczyniaj?c si? do ich ogólnej równowagi.

91 Okoliczno??, i? owe wzajemne prawa i obowi?zki znajduj? zastosowanie jedynie wobec osób b?d?cych rezydentami jednego z dwóch umawiaj?cych si? pa?stw cz?onkowskich, jest nieod??czn? konsekwencj? umów dwustronnych o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu. Wynika z tego, ?e w zakresie opodatkowania dywidend wyp?acanych przez spó?k? z siedzib? w Zjednoczonym Królestwie spó?ka maj?ca siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim, które zawar?o ze Zjednoczonym Królestwem UOUPO nieprzewiduj?c? ulgi podatkowej, nie znajduje si? w takiej samej sytuacji jak spó?ka z siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim, które zawar?o UOUPO przewiduj?c? tak? ulg? (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie D., pkt 61).

92 Wynika z tego, ?e postanowienia traktatu dotycz?ce swobody podejmowania i wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej nie stoj? na przeszkodzie, aby przewidziane w UOUPO zawartej przez pa?stwo cz?onkowskie z innym pa?stwem cz?onkowskim prawo do ulgi podatkowej dla spó?ek maj?cych siedzib? w tym ostatnim pa?stwie, które otrzymuj? dywidendy od spó?ki maj?cej siedzib? w pierwszym pa?stwie, nie przys?ugiwa?o spó?kom z siedzib? w trzecim pa?stwie cz?onkowskim, z którym pierwsze pa?stwo zawar?o UOUPO nieprzewiduj?c? takiego prawa.

93 Skoro tego rodzaju sytuacja nie wi?e si? z dyskryminacj? spó?ek nieb?d?cych rezydentami, otrzymuj?cych dywidendy od spó?ki b?d?cej rezydentem, to wniosek wywiedziony w punkcie poprzedzaj?cym odnosi si? równie? do postanowie? traktatu dotycz?cych swobodnego przep?ywu kapita?u.

94 Bior?c pod uwag? powy?sze rozwa?ania, na pierwsze pytanie lit. b)–d) nale?y odpowiedzie?, ?e art. 43 WE i 56 WE nie stoj? na przeszkodzie, by pa?stwo cz?onkowskie nie rozszerza?o zakresu prawa do ulgi podatkowej przewidzianej w UOUPO zawartej z innym pa?stwem cz?onkowskim dla spó?ek z siedzib? w tym ostatnim pa?stwie otrzymuj?cych dywidendy od spó?ki z siedzib? w pierwszym pa?stwie, na spó?ki z siedzib? w trzecim pa?stwie cz?onkowskim, z którym zawar?o UOUPO nieprzewiduj?c? tego rodzaju prawa dla spó?ek z siedzib? w tym trzecim pa?stwie.

W przedmiocie pytania drugiego

95 Uwzgl?dniaj?c odpowied?, jak? Trybuna? udzieli? na pytanie pierwsze, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

96 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, bowiem dotyczy kwestii podniesionej przed tym s?dem. Do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (wielka izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Artyku?y 43 WE i 56 WE nie stoj? na przeszkodzie temu, by w przypadku wyp?aty dywidend przez spó?k? z siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim, pa?stwo to przyznawa?o spó?kom otrzymuj?cym rzeczony dywidendy, maj?cym równie? siedziby w tym pa?stwie, ulg? podatkow? odpowiadaj?c? cz??ci podatku zap?aconego przez spó?k? dokonuj?c? wyp?at od wyp?aconych zysków, a nie przyznawa?o jej spó?kom otrzymuj?cym dywidendy, które maj? siedziby w innym pa?stwie cz?onkowskim i które nie podlegaj? w tym pierwszym pa?stwie opodatkowaniu z tytu?u otrzymanych dywidend.**

2) **Artyku?y 43 WE i 56 WE nie stoj? na przeszkodzie temu, by pa?stwo cz?onkowskie nie rozszerza?o zakresu prawa do ulgi podatkowej przewidzianej w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z innym pa?stwem cz?onkowskim dla spó?ek z siedzib? w tym ostatnim pa?stwie otrzymuj?cych dywidendy od spó?ki z siedzib? w pierwszym pa?stwie, na spó?ki z siedzib? w trzecim pa?stwie cz?onkowskim, z którym zawar?o umow? o unikaniu podwójnego opodatkowania nieprzewiduj?c? tego rodzaju prawa dla spó?ek z siedzib? w tym trzecim pa?stwie.**

Podpisy

*J?zyk post?powania: angielski.