

Sprawa C-524/04

Test Claimants in the Thin Cap 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 – Odsetki od pożyczki zapłacone spółce powiązanej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim – Kwalifikowanie odsetek jako wypłaconych zysków – Spójność systemu podatkowego – Unikanie opodatkowania

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorcy – Postanowienia traktatu – Zakres stosowania*

(art. 43 WE, 49 WE i 56 WE)

2. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorcy*

(art. 43 WE)

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

(art. 43 WE)

4. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorcy – Postanowienia traktatu – Zakres stosowania*

(art. 43 WE i 48 WE)

5. *Prawo wspólnotowe – Prawa przyznane jednostkom – Naruszenie przez państwo członkowskie – Obowiązek naprawienia szkody wyrządzonej jednostkom*

(art. 43 WE)

6. *Prawo wspólnotowe – Prawa przyznane jednostkom – Naruszenie przez państwo członkowskie – Obowiązek naprawienia szkody wyrządzonej jednostkom*

1. Przepisy, które dotyczą wyznacznie relacji w ramach grupy spółek, wpływają w decydujący sposób na swobodę działalności gospodarczej i powinny zatem zostać zbadane w świetle art. 43 WE. Jeżeli przepisy te wywierają skutki ograniczające swobodne świadczenie usług i swobodny przepływ kapitału, skutki te są nieuniknione konsekwencje ewentualnego ograniczenia swobody działalności gospodarczej i nie usprawiedliwiają odrębnej analizy tych przepisów w świetle art. 49 WE i 56 WE.

(por. pkt 33, 34, 101)

2. Okoliczności, że spółka będąca rezydentem otrzymuje pożytek od spółki powołanej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, nie może uzasadniać ogólnego domniemania nadużycia i usprawiedliwiać przepisów naruszających wykonywanie swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat. Natomiast przepis krajowy ograniczający swobodę działalności gospodarczej może być usprawiedliwiony motywami zwalczania praktyk stanowiących nadużycie, jeżeli dotyczy on w sposób czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, których celem jest uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego, a w szczególności unikanie podatku należnego z tytułu dochodu osiągniętego z działalności na terytorium krajowym.

(por. pkt 72–74)

3. Artykuł 43 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, które ograniczają możliwość odliczenia do celów podatkowych przez spółkę będącą rezydentem odsetek zapłaconych od pożytku otrzymanej od spółki bezpośrednio lub pośrednio dominującej, mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, kontrolowanej przez taką spółkę dominującą, nie poddając jednocześnie takiemu ograniczeniu spółki będącej rezydentem, która otrzymała pożytek od spółki również będącej rezydentem, chyba że, po pierwsze, przepisy te opierają się na badaniu elementów obiektywnych i możliwych do zweryfikowania, które umożliwiają stwierdzenie istnienia czysto sztucznej struktury służącej wyłącznie do celów podatkowych, przewidując możliwość przedstawienia przez podatnika, w razie potrzeby oraz nie podlegając nadmiernym ograniczeniom administracyjnym, dowodów dotyczących względów handlowych, które leżą u podstaw danej transakcji, oraz po drugie, przepisy te w przypadku stwierdzenia istnienia takiej struktury kwalifikują odsetki jako wypłacone zyski jedynie w takim zakresie, w jakim przewyższają one odsetki, które zostałyby ustalone w warunkach pełnej konkurencji.

Taka bowiem różnica w traktowaniu spółek będących rezydentami w zależności od miejsca siedziby ich spółki dominującej stanowi ograniczenie swobody działalności gospodarczej, ponieważ czyni ona mniej atrakcyjnym korzystanie ze swobody działalności gospodarczej przez spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich, które w konsekwencji mogą zrezygnować z nabycia, utworzenia lub utrzymania spółki zależnej w państwie członkowskim, które przyjęło te przepisy.

(por. pkt 61, 92 oraz pkt 1 sentencji)

4. Przepisy państwa członkowskiego, które przewidują ograniczenie w zakresie możliwości odliczenia, dla celów podatkowych, przez spółkę będącą rezydentem odsetek zapłaconych od kapitału pożytkowanego od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, nie są objęte zakresem art. 43 WE, jeżeli znajdują one zastosowanie do sytuacji, gdy spółka będąca rezydentem otrzymuje pożytek od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim, która nie kontroluje spółki będącej pożytkobiorcą i gdy obie te spółki są kontrolowane, bezpośrednio lub pośrednio, przez wspólną spółkę powołaną, która ma siedzibę w państwie trzecim.

W istocie, gdy w takiej sytuacji państwo członkowskie, które przyjęło te przepisy, kwalifikuje jako wypłacone zyski odsetki zapłacone przez spółkę będącą pożytkobiorcą, przepis ten narusza swobodę działalności gospodarczej nie na poziomie spółki będącej pożytkodawcą, lecz wyłącznie na poziomie spółki powołanej, która posiada taki stopień kontroli nad tymi dwiema spółkami, który pozwala jej wybierać w sposób dowolny na wybór sposobu finansowania rzeczonych spółek.

Zatem gdy wspomniana spółka powołana nie ma siedziby w państwie członkowskim w rozumieniu art. 48 WE, art. 43 WE nie znajduje zastosowania.

(por. pkt 99, 102 oraz pkt 2 sentencji)

5. Wobec braku uregulowania wspólnotowego wewnętrznego porządku prawnego każdego z państw członkowskich powinien określać sędziy w państwie oraz zasady proceduralne dotyczące wnoszenia skarg mających na celu zapewnienie ochrony praw, które podmioty prawa wywodzą z prawa wspólnotowego, w tym rodzaje szkód wnoszonych przez osoby poszkodowane do sądów krajowych. Sędziy krajowe są jednak zobowiązane zagwarantować, by jednostki miały do dyspozycji skuteczny środek zaskarżenia umożliwiający im uzyskanie zwrotu nienależnie pobranego podatku oraz kwot zapłaconych na rzecz tego państwa członkowskiego lub pobranych przez to państwo w bezpośrednim związku z tym podatkiem.

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

Z zastrzeżeniem prawa do odszkodowania, którego podstawą stanowi bezpośrednio prawo wspólnotowe, jeżeli te przesłanki wskazane w orzecznictwie zostaną spełnione, naprawienie przez państwo wyrządzonej szkody powinno nastąpić zgodnie z prawem krajowym regulującym zasady odpowiedzialności, przy czym zasady dotyczące naprawienia szkody, ustanowione przez prawo krajowe, nie mogą być mniej korzystne niż zasady dotyczące podobnych krajowych środków prawnych i nie mogą być tak skonstruowane, by w praktyce czynić otrzymanie odszkodowania niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym.

Jeżeli okaże się, że przepisy państwa członkowskiego stanowią ograniczenie swobody działalności gospodarczej zakazane w art. 43 WE, sąd krajowy może w celu ustalenia szkody zbadać, czy osoby poszkodowane zachowały należyte staranność, by uniknąć szkody lub ograniczyć jej rozmiary, oraz czy w szczególności wykorzystały we w państwie czasie wszystkie dostępne im środki prawne. Jednak stosowanie postanowień dotyczących swobody działalności gospodarczej byłoby niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, gdyby udzielenie zwrotu lub odszkodowania oparte na naruszeniu rzeczonych postanowień nie byłoby uwzględniane lub byłoby uwzględniane tylko w części jedynie na tej podstawie, że dane spółki nie wystąpiły do organów podatkowych z wnioskiem o zezwolenie na zapłatę odsetek od pożyczki spółce powołanej niebędącej rezydentem, w taki sposób, by odsetki te nie były kwalifikowane jako wypłacone zyski, podczas gdy w danych okolicznościach przepisy krajowe oraz w odpowiednich przypadkach w państwie postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, przewidywały taką kwalifikację.

(por. pkt 115, 123, 126, 128 oraz pkt 3 sentencji)

6. Dla ustalenia, czy nastąpiło wystarczająco istotne naruszenie prawa wspólnotowego, które może powodować powstanie odpowiedzialności państwa członkowskiego za szkody wyrządzone jednostkom, sąd krajowy musi wziąć pod uwagę wszystkie elementy charakteryzujące przedstawioną mu sytuację. Do elementów tych należą w szczególności stopień jasności i precyzji naruszonej normy, umyślny lub nieumyślny charakter popełnionego uchybienia lub spowodowanej szkody, usprawiedliwiony lub nieusprawiedliwiony charakter ewentualnego

naruszenia prawa, okoliczności, że postępowanie jednej z instytucji Wspólnoty mogło przyczynić się do wydania lub utrzymania w mocy przepisów lub praktyki krajowej sprzecznych z prawem wspólnotowym.

W każdym razie 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.

W dziedzinie takiej jak podatki bezpośrednio sąd krajowy powinien uwzględnić okoliczności, że konsekwencje wynikające ze swobód przepływu zagwarantowanych przez traktat są jedynie stopniowo uwydatniane, w szczególności poprzez zasady formułowane w orzecznictwie Trybunału.

(por. pkt 119–121)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 13 marca 2007 r. (*)

Swoboda przedsiębiorcy – Swobodny przepływ kapitału – Podatek dochodowy od osób prawnych – Odsetki od pożyczki zapłacone spółce powiązanej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim – Kwalifikowanie odsetek jako wypłaconych zysków – Spójność systemu podatkowego – Unikanie opodatkowania

W sprawie C-524/04

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 21 grudnia 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 31 grudnia 2004 r., w postępowaniu:

Test Claimants in the Thin Cap 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), P. Kūris i E. Juhász, prezesi izb, J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis i A. Borg Barthet, sędziowie,

rzecznik generalny: L.A. Geelhoed,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 31 stycznia 2006 r.,
rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation przez G. Aaronsona, QC, oraz przez P. Farmera oraz D. Cavendera, barristers,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Jackson oraz C. Gibbs, działające w charakterze pełnomocników, wspierane przez D. Andersona, QC, oraz D. Ewarta i S. Stevens, barristers,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez D.J.M. de Gravego, 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 29 czerwca 2006 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 WE, 49 WE oraz art. 56–58 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy grupami spółek (zwanymi dalej „skarżącymi w postępowaniu przed sądem krajowym”) a Commissioners of Inland Revenue (organem podatkowym Zjednoczonego Królestwa) w przedmiocie traktowania na gruncie podatkowym odsetek zapłaconych przez spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie od pożyczki udzielonej przez spółkę należącą do tej samej grupy (zwaną dalej „spółką powiązaną”), niemającą siedziby w tym państwie członkowskim.

Krajowe ramy prawne

3 Właściwe przepisy obowiązujące w Zjednoczonym Królestwie są zawarte w Income and Corporation Taxes Act 1988 (ustawie z 1988 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i od osób prawnych, zwanej dalej „ICTA”), pierwotnie w wersji stosowanej przed 1995 r., a następnie w wersji zmienionej, w szczególności przez Finance Act 1995 (ustawą budżetową z 1995 r.), jak również przez Finance Act 1998 (ustawą budżetową z 1998 r.).

Przepisy krajowe obowiązujące przed dokonaniem zmian w 1995 r.

4 Zgodnie z art. 209 ust. 2 lit. d) ICTA odsetki zapłacone przez spółkę mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie od pożyczki są traktowane jak wypłata zysków tej spółki w zakresie, w jakim odsetki te są wyższe niż rozsądne wynagrodzenie ekonomiczne za rzeczony pożyczkę. Przepis ten znajduje zastosowanie, zarówno gdy pożyczka zostaje udzielona przez spółkę mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, jak i wówczas gdy zostaje udzielona przez spółkę niebędącą rezydentem. Człowiek odsetek, która przewyższa rozsądne wynagrodzenie ekonomiczne,

nie podlega odliczeniu od podlegających opodatkowaniu zysków spółki otrzymującej pożyczkę, lecz jest traktowana jak zysk wypłacony (dywidenda). W związku z tym spółka będąca pożyczkobiorcą podlega opodatkowaniu advance corporation tax (zryczałowanym podatkiem dochodowym, ACT) zgodnie z art. 14 ICTA.

5 Ponadto zgodnie z art. 209 ust. 2 lit. e), ppkt iv) oraz v) ICTA „zyski wypłacone” to wszelkie odsetki inne niż uznane za takie na podstawie tego samego artykułu lit. d), zapłacone przez spółkę mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie na rzecz spółki niebędącej rezydentem, należącej do tej samej grupy spółek, nawet gdy odsetki te stanowią rozsądne wynagrodzenie ekonomiczne za tę pożyczkę. Przepis ten znajduje zastosowanie do pożyczek udzielonych przez spółkę niebędącą rezydentem spółce zależnej będącej rezydentem, w której pierwsza spółka posiada 75% kapitału, lub w sytuacji, gdy obie te spółki są spółkami zależnymi, w których trzecia spółka niebędąca rezydentem posiada 75% kapitału.

6 Jednakże zgodnie z art. 788 ust. 3 ICTA wskazane powyżej przepisy krajowe nie znajdują zastosowania, jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania (zwana dalej „UOUP”) wyłącza ich stosowanie, zapewniając jednocześnie, że pod pewnymi warunkami odsetki mogą zostać odliczone do celów podatkowych. Z uwagi na przesłanki, zgodnie z którymi odsetki podlegają odliczeniu, UOUP zawarte przez Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej mogą zostać podzielone na dwie kategorie.

7 Na podstawie UOUP należących do pierwszej kategorii, takich jak umowy zawarte z Republiką Federalną Niemiec, Królestwem Hiszpanii, Wielkim Księstwem Luksemburga, Republiką Austrii i Japonii, odsetki podlegają odliczeniu, jeżeli, uwzględniając kwotę danej pożyczki, kwota odsetek odpowiada kwocie, która zostałaby ustalona w braku szczególnych powizań między stronami lub między stronami i osobą trzecią.

8 UOUP należące do drugiej kategorii, takie jak umowy zawarte z Republiką Francji, Irlandią, Republiką Włoch, Królestwem Niderlandów, Stanami Zjednoczonymi Ameryki i Konfederacją Szwajcarską, podnoszą kwestię bardziej ogólną, czy kwota odsetek jest wyższa z jakiegokolwiek powodu od kwoty odsetek, jaka zostałaby ustalona w braku szczególnych powizań między stronami lub między stronami i osobą trzecią, kwestię, która uwzględnia zagadnienie, czy sama kwota pożyczki jest wyższa od tej, jaka zostałaby udzielona w braku wspomnianych szczególnych powizań.

9 Zgodnie z art. 808A ICTA, dodanym przez art. 52 Finance (No 2) Act 1992 (ustawy budżetowej nr 2 z 1992 r.) i znajdującym zastosowanie do odsetek zapłaconych po dniu 14 maja 1992 r. należy uwzględnić, w odniesieniu do drugiej kategorii UOUP, wszystkie istotne elementy, w tym to, czy w braku szczególnych powizań między zobowiązanym do zapłaty odsetek a wierzycielem pożyczka została udzielona oraz, w takim przypadku, czy została udzielona w takiej kwocie, jak równie czy stopa odsetek byłaby taka jak ustalona.

Zmiany przepisów w 1995 r.

10 Ustawa budżetowa z 1995 r., która zasadniczo znajduje zastosowanie do odsetek zapłaconych po dniu 28 listopada 1994 r., nie zmienia art. 209 ust. 2 lit. d) ICTA. Natomiast art. 209 ust. 2 lit. e) ppkt iv) oraz v) zostały zastąpione przez art. 209 ust. 2 lit. da), zgodnie z którym jak „wypłacone zyski” są traktowane odsetki zapłacone w ramach tej samej grupy spółek, o ile są one wyższe niż odsetki, które zostałyby zapłacone w braku szczególnych powizań między zobowiązanym do zapłaty odsetek a wierzycielem. Przepis ten znajduje zastosowanie do pożyczek udzielonych przez spółkę innej spółce, w której posiada ona 75% kapitału, lub w sytuacji, gdy obie te spółki są spółkami zależnymi, w których trzecia spółka niebędąca rezydentem posiada 75% kapitału.

11 Jednak, zgodnie z art. 212 ust. 1 i 3 ICTA, w wersji zmienionej, art. 209 ust. 2 lit. da) nie znajduje zastosowania, jeżeli zarówno zobowiązany do zapłaty odsetek, jak i wierzyciel podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie.

12 Do art. 209 ust. 2 lit. da) ICTA zostały dodane ust. 8A–8F. Artykuł 209 ust. 8B ICTA określa kryteria, na podstawie których należy zakwalifikować zapłacony odsetek jako wypłacony zysk. Przepis art. 209 ust. 8A w związku z art. 209 ust. 8D–8F ICTA określa zakres, w jakim spółki mogą zostać zgrupowane w celu ustalenia poziomu ich pożyczek w oparciu o skonsolidowaną podstawę.

Zmiany przepisów w 1998 r.

13 Ustawa budżetowa z 1998 r. dodała załącznik 28AA do ICTA, zawierający przepisy dotyczące ceny transferowej, które znajdują również zastosowanie do zapłaty odsetek między spółkami. Transakcje zawierane między dwiema spółkami kontrolowanymi przez ten sam podmiot podlegają tym przepisom, jeżeli warunki, na jakich transakcje te zostały zawarte, są inne od warunków, jakie zostałyby przyjęte, gdyby spółki te nie były kontrolowane przez ten sam podmiot, i jeżeli warunki te zapewniają jednej ze stron potencjalną korzyść na gruncie przepisów podatkowych Zjednoczonego Królestwa. Pojęcie kontrolowania przez ten sam podmiot oznacza bądź bezpośrednio lub pośrednio udział jednej spółki w zarządzaniu, kontroli lub kapitale drugiej spółki, bądź bezpośrednio lub pośrednio udział osoby trzeciej w zarządzaniu, kontroli lub kapitale obu pozostałych spółek.

14 Do czasu zmiany tych przepisów w 2004 r. przyjmowano, że nie występuje potencjalna korzyść, w rozumieniu tych przepisów, dla jednej ze stron, gdy druga strona transakcji także podlega opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie oraz gdy określona liczba innych przesłanek została spełniona.

15 W 2004 r. wspomniane przepisy zostały zmienione w ten sposób, że znajdują one zastosowanie, nawet gdy obie strony transakcji podlegają opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

16 Postępowanie przed sądem krajowym jest postępowaniem typu „group litigation” dotyczącym niedokapitalizowania („Thin Cap Group Litigation”), które obejmuje szereg żądań o zwrot i/lub odszkodowanie, wniesionych przez grupy spółek przeciwko Commissioners of Inland Revenue do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division w następstwie wyroku z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C/324/00 Lankhorst/Hohorst, Rec. str. I/11779.

17 Każda ze spraw wybranych przez sąd krajowy jako sprawy „pilotażowe” do celów niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy spółki mającej

siedzib? w Zjednoczonym Królestwie, kontrolowanej, bezpo?rednio lub po?rednio, w co najmniej 75% przez spó?k? dominuj?c? b?d?c? nierezydentem, która otrzyma?a po?yczk? b?d? od tej spó?ki, b?d? od innej spó?ki nieb?d?cej rezydentem, kontrolowanej, bezpo?rednio lub po?rednio, w co najmniej 75% przez t? spó?k? dominuj?c?.

18 By?y to, po pierwsze, po?yczki udzielone spó?ce maj?cej siedzib? w Zjednoczonym Królestwie przez spó?k? maj?c? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, przy czym obie te spó?ki nale?a?y do tej samej grupy spó?ek, na której czele znajduje?a si? spó?ka dominuj?ca z siedzib? w tym ostatnim pa?stwie. Dzia?o si? tak w odniesieniu do niektórych z owych spraw „pilota?owych”, w szczególno?ci tych dotycz?cych grup Lafarge i Volvo, w przypadku których spó?ka udzielaj?ca po?yczki i spó?ka dominuj?ca maj? siedziby w tym samym pa?stwie cz?onkowskim, odpowiednio we Francji i w Szwecji.

19 Po drugie, niektóre z rzeczonych spraw „pilota?owych” dotycz? spó?ki maj?cej siedzib? w Zjednoczonym Królestwie, nale??cej do grupy spó?ek, na której czele znajduje si? spó?ka dominuj?ca z siedzib? w pa?stwie trzecim, a mianowicie w Stanach Zjednoczonych Ameryki, która otrzyma?a po?yczk? od innej spó?ki nale??cej do tej samej grupy i maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim (tak jak w przypadku pierwszego rodzaju ??da? grupy Caterpillar, dotycz?cych po?yczki udzielonej przez spó?k? z siedzib? w Irlandii), b?d? w pa?stwie trzecim (tak jak w przypadku drugiego rodzaju ??da? grupy Caterpillar, dotycz?cych po?yczki udzielonej przez spó?k? z siedzib? w Szwajcarii), b?d? maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, lecz dzia?aj?cej za po?rednictwem oddzia?u maj?cego siedzib? w pa?stwie trzecim (tak jak w przypadku grupy PepsiCo, gdzie spó?ka udzielaj?ca po?yczki ma siedzib? w Luksemburgu, a dzia?a za po?rednictwem oddzia?u maj?cego siedzib? w Szwajcarii).

20 Zgodnie z postanowieniem odsy?aj?cym niektóre ze skar??cych spó?ek przekszta?ci?y cz??? tych po?yczek w kapita? w?asny w celu unikni?cia, by zap?acone odsetki zosta?y zakwalifikowane jako wyp?acone zyski, zgodnie z przepisami obowi?zuj?cymi w Zjednoczonym Królestwie. Niektóre ze skar??cych w post?powaniu przed s?dem krajowym zawar?y porozumienie z organami podatkowymi w Zjednoczonym Królestwie dotycz?ce sposobu stosowania wskazanych przepisów. Porozumienie to okre?la?o przes?anki, na podstawie których organy podatkowe b?d? dokonywa?y oceny po?yczek, które zostan? udzielone w ramach grupy w kolejnych latach.

21 W nast?pstwie przywo?anego powy?ej wyroku w sprawie Lankhorst?Hohorst skar??ce w post?powaniu przed s?dem krajowym wnios?y ??dania o zwrot i/lub odszkodowanie, dotycz?ce niekorzystnego traktowania na gruncie podatkowym, wynikaj?cego ze stosowania do nich przepisów Zjednoczonego Królestwa, w szczególno?ci dotycz?ce nadwy?ki podatku dochodowego od osób prawnych zap?aconego w wyniku decyzji organów podatkowych Zjednoczonego Królestwa, niezezwalaj?cej na odliczenie od zysków podlegaj?cych opodatkowaniu zap?aconych odsetek i/lub ograniczaj?cej takie odliczenie, jak równie? nadwy?ki podatku wynikaj?cej z konwersji po?yczonego kapita?u w kapita? w?asny dokonanej przez te spó?ki.

22 W tych okoliczno?ciach High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 43 WE, 49 WE lub 56 WE sprzeciwiaj? si? temu, by pa?stwo cz?onkowskie (zwane dalej »pa?stwem spó?ki b?d?cej po?yczkobiorc?«) utrzymywa?o w mocy i stosowa?o takie przepisy jak te zawarte w art. 209 i 212 oraz w za??czniku 28AA ICTA (zwane dalej »przepisami krajowymi«), które przewiduj? ograniczenia w zakresie mo?liwo?ci odliczenia, dla celów podatkowych, przez spó?k? maj?c? siedzib? w tym pa?stwie cz?onkowskim (zwan? dalej »spó?k?

b?d?c? po?yckobiorc?«), odsetek zap?aconych od kapita?u po?yzonego od spó?ki bezpo?rednio lub po?rednio dominuj?cej, maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, gdy spó?ka b?d?c? po?yckobiorc? nie podlega?aby takim ograniczeniom, gdyby spó?ka dominuj?ca mia?a siedzib? w pa?stwie spó?ki b?d?cej po?yckobiorc??

2) Czy i jakie znaczenie dla odpowiedzi na pytanie pierwsze maj? wskazane poni?ej okoliczno?ci, ?e:

a) po?yczony kapita? jest udost?pniany nie przez spó?k? dominuj?c? spó?ki b?d?cej po?yckobiorc?, lecz przez inn? spó?k? (zwan? dalej »spó?k? b?d?c? po?yckodawc?«) nale??c? do tej samej grupy spó?ek, wzgl?dem których jedna i ta sama spó?ka jest spó?k? bezpo?rednio lub po?rednio dominuj?c?, przy czym zarówno ta spó?ka dominuj?ca, jak i spó?ka b?d?c? po?yckodawc? maj? siedziby w innych pa?stwach cz?onkowskich ni? pa?stwo spó?ki b?d?cej po?yckobiorc??

b) spó?ka b?d?ca po?yckodawc? ma siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim ni? pa?stwo spó?ki b?d?cej po?yckobiorc?, ale wszystkie spó?ki bezpo?rednio lub po?rednio dominuj?ce wzgl?dem zarówno spó?ki b?d?cej po?yckodawc?, jak i spó?ki b?d?cej po?yckobiorc? maj? siedziby w pa?stwie trzecim?

c) wszystkie spó?ki bezpo?rednio lub po?rednio dominuj?ce wzgl?dem spó?ki b?d?cej po?yckodawc? i spó?ki b?d?cej po?yckobiorc? maj? siedzib? w pa?stwach trzecich, przy czym spó?ka b?d?ca po?yckodawc? ma siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim ni? pa?stwo spó?ki b?d?cej po?yckobiorc?, lecz przekazuje po?yck? na rzecz spó?ki b?d?cej po?yckobiorc? za po?rednictwem oddzia?u spó?ki b?d?cej po?yckodawc?, znajduj?cego si? w pa?stwie trzecim;

d) spó?ka b?d?ca po?yckodawc? oraz wszystkie spó?ki bezpo?rednio lub po?rednio dominuj?ce, zarówno wzgl?dem spó?ki b?d?cej po?yckodawc?, jak i wzgl?dem spó?ki b?d?cej po?yckobiorc? maj? siedzib? w pa?stwie trzecim?

3) Czy dla odpowiedzi na pytanie pierwsze lub drugie mia?oby jakiegokolwiek znaczenie, gdyby mo?na by?o wykaza?, ?e po?ycka stanowi?a nadu?ycie praw lub by?a cz??ci? sztucznej struktury maj?cej na celu obej?cie prawa podatkowego pa?stwa cz?onkowskiego spó?ki b?d?cej po?yckobiorc?? A je?li tak, to jakich wytycznych uwa?a za stosowne udzieli? Trybuna? Sprawiedliwo?ci w zakresie oceny, co stanowi takie nadu?ycie lub sztuczna? struktur? w kontek?cie takich spraw jak niniejsze?

4) Je?eli istnieje ograniczenie w przep?ywie kapita?u mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi a pa?stwami trzecimi w rozumieniu art. 56 WE, to czy na potrzeby art. 57 WE nale?y uzna? ograniczenie za istniej?ce w dniu 31 grudnia 1993 r.?

5) W przypadku gdyby którakolwiek z sytuacji opisanych w pytaniu pierwszym lub drugim by?a sprzeczna z art. 43 WE, 49 WE lub 56 WE, je?li spó?ka b?d?ca po?yckobiorc? lub inne spó?ki nale??ce do grupy spó?ki b?d?cej po?yckobiorc? (zwane dalej »skar??cymi«) wyst?puj? z nast?puj?cymi ??daniami:

a) zwrotu dodatkowego podatku dochodowego od osób prawnych zap?aconego przez spó?k? b?d?c? po?yckobiorc? wskutek braku mo?liwo?ci odliczenia od dochodów podlegaj?cych opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych odsetek zap?aconych spó?ce b?d?cej po?yckodawc?, przy czym zap?ata odsetek by?aby uznana za podlegaj?c? odliczeniu od dochodów spó?ki b?d?cej po?yckobiorc?, gdyby spó?ka b?d?ca po?yckodawc? mia?a równie? siedzib? w pa?stwie spó?ki b?d?cej po?yckobiorc?;

- b) zwrotu dodatkowego podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę b.d.c. pożyczobiorcę, przy czym cała kwota odsetek od pożyczki została zapłacona spółce b.d.c. pożyczkodawcą, ale wskutek przepisów krajowych lub ich stosowania przez organy podatkowe udanie odliczenia w zakresie tych odsetek zostało zmniejszone;
- c) zwrotu dodatkowego podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę b.d.c. pożyczobiorcę, przy czym kwota odsetek od pożyczek udzielonych przez spółkę b.d.c. pożyczkodawcę podlegająca odliczeniu od dochodów spółki b.d.c. pożyczobiorcy została wskutek przepisów krajowych lub ich stosowania przez organy podatkowe zmniejszona, ponieważ uznano, że została subskrybowana raczej kapitał własny, a nie kapitał pożyczkowy lub że zastąpiła tymże kapitałem dotychczasowy kapitał pożyczkowy;
- d) zwrotu dodatkowego podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę b.d.c. pożyczobiorcę, przy czym kwota odsetek od pożyczek udzielonych przez spółkę b.d.c. pożyczkodawcę, podlegająca odliczeniu od dochodów spółki b.d.c. pożyczobiorcy, została wskutek przepisów krajowych lub ich stosowania przez organy podatkowe zmniejszona wskutek zmniejszenia stopy odsetek płatnych od pożyczki (lub uczynienia pożyczki bezodsetkową);
- e) zwrotu lub odszkodowania w zakresie strat lub innych obniżeń lub ulg podatkowych spółki b.d.c. pożyczobiorcy (lub które zostały przekazane na rzecz spółki b.d.c. pożyczobiorcy przez inne spółki należące do grupy spółki b.d.c. pożyczobiorcy mającej siedzibę również w państwie spółki b.d.c. pożyczobiorcy), wykorzystanych przez spółkę b.d.c. pożyczobiorcę do odliczenia dodatkowych zobowiązań z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, o których mowa powyżej w lit. a), b), i c), przy czym takie straty, obniżki lub ulgi mogłyby zostać w innym przypadku wykorzystane w inny sposób lub przeniesione na następne okresy rozliczeniowe;
- f) zwrotu niewykorzystanego ryczałtowego podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę b.d.c. pożyczobiorcę od odsetek zapłaconych spółce b.d.c. pożyczkodawcą, które zostały następnie uznane za podział zysków;
- g) zwrotu lub odszkodowania w zakresie kwot ryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconych w okolicznościach opisanych powyżej w lit. f), a które zostały następnie odliczone od zobowiązania podatkowego spółki b.d.c. pożyczobiorcy;
- h) odszkodowania z tytułu kosztów i wydatków poniesionych przez skarżycę w związku z działaniem zgodnie z przepisami krajowymi oraz ich stosowaniem przez organy podatkowe;
- i) zwrotu lub odszkodowania za utratę zysku od kapitału pożyczkowego zainwestowanego w kapitał własny (lub przekształconego w kapitał własny) w okolicznościach opisanych powyżej w lit. c); oraz
- j) zwrotu lub odszkodowania za wszelkie zobowiązania podatkowe, których ciężej poniosła spółka b.d.c. pożyczkodawca w państwie siedziby, na skutek przypisywanego lub zarzucanego otrzymania odsetek od spółki b.d.c. pożyczobiorcy, które następnie zostały, na podstawie przepisów, o których mowa w pytaniu pierwszym, uznane za podział zysków,

to udania te należy na potrzeby prawa wspólnotowego uznać za:

- udania zwrotu lub zapłaty kwot nienależnie pobranych, które wynikają i pozostają w związku z naruszeniem wskazanych powyżej przepisów prawa wspólnotowego, lub
- udania odszkodowania,

– czy te pytania zostały kwoty odpowiadającej korzyści, której przyznania nie usznie odmówiono?

6) W przypadku gdyby odpowiedź na którekolwiek z części pytania było taka, że są to pytania kwoty odpowiadającej korzyści, której przyznania nie usznie odmówiono, to czy:

a) takie pytania są konsekwencją lub pozostają w związku z prawem przyznanym przez wskazane powyżej przepisy prawa wspólnotowego, lub

b) muszą zostać spełnione wszystkie lub niektóre przesłanki uzyskania odszkodowania ustanowione 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, czy te?

c) muszą zostać spełnione jakiegokolwiek inne przesłanki?

7) Czy ma jakiegokolwiek znaczenie kwestia, czy wskazane w pytaniu szóstym pytania są, według prawa krajowego, dochodzone jako pytania zwrotu, bądź te są lub powinny być dochodzone jako pytania odszkodowania?

8) Jakich wytycznych, o ile jakichkolwiek, uważa za stosowne udzielić w opisanych przypadkach Trybuna Sprawiedliwości w odniesieniu do okoliczności, jakie są dla krajowy powinien wziąć pod uwagę przy ocenie, czy nastąpiło wystarczająco istotne naruszenie w rozumieniu ww. wyroku w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, a zwłaszcza czy, mając na uwadze dokonane przez orzecznictwo wykładni w art. 43 WE, 49 WE i 56 WE, naruszenie to było usprawiedliwione?

9) Czy co do zasady może istnieć bezpośredni związek przyczynowy (w rozumieniu ww. wyroku w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*) między jakimkolwiek naruszeniem art. 43 WE, 49 WE lub 56 WE a mającymi z niego wynikać szkodami mieszczącymi się w kategoriach opisanych w pytaniu piątym lit. a)–h)? A jeżeli tak, to jakich wytycznych uważa za stosowne udzielić Trybuna Sprawiedliwości w odniesieniu do okoliczności, jakie są dla krajowy powinien wziąć pod uwagę przy ocenie, czy istnieje taki bezpośredni związek przyczynowy?

10) Czy przy określeniu straty lub szkody, za którą może zostać przyznane odszkodowanie, sąd krajowy jest wadny wziąć pod uwagę, czy podmioty poszkodowane zachowały należyte staranność, aby uniknąć lub ograniczyć poniesioną stratę, w szczególności przez skorzystanie ze środków prawnych, które mogły wykazać, że przepisy krajowe nie skutkowały (ze względu na zastosowanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania) na ośrodku ograniczeń opisanych w pytaniu pierwszym? Czy na odpowiedź na to pytanie mają wpływ przekonania, jakie w danym momencie miały strony co do skutku, jaki wywoła umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego i trzeciego

23 W pierwszym pytaniu sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy art. 43 WE, 49 WE lub 56 WE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które przewidują ograniczenie w zakresie możliwości odliczenia, dla celów podatkowych, przez spółkę bądź rezydentem odsetek zapłaconych od kapitału pochodzącego od spółki bezpośrednio lub pośrednio dominującej, mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, podczas gdy spółka bądź rezydentem nie podlega aby takiemu ograniczeniu, gdyby odsetki zostały zapłacone od kapitału

pożyczonego od spółki dominującej, która ma siedzibę w tym pierwszym państwie członkowskim.

24 Pytanie to należy rozpatrywać również z pytaniem trzecim, w którym sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy odpowiedź na pytanie pierwsze byłaby inna, gdyby można było wykazać, że pożyczki stanowią nadużycie praw lub byłyby czysto sztucznej struktury mającej na celu obejście prawa podatkowego państwa członkowskiego spółki będącej pożyczkobiorcą.

25 Na wstępie należy przypomnieć, że mimo iż opodatkowanie bezpośrednio należy do kompetencji państw członkowskich, to muszą one wykonywać swoje uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki: z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. str. I-1727, pkt 37; z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. str. I-10837, pkt 29, oraz z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. str. I-11673, pkt 36).

W przedmiocie mających zastosowanie swobód przepływu

26 W zakresie w jakim sąd krajowy zwraca się do Trybunału o dokonanie wykładni art. 43 WE dotyczącego swobody działalności gospodarczej oraz art. 49 WE dotyczącego swobody świadczenia usług, jak i art. 56 WE dotyczącego swobody przepływu kapitału, należy ustalić, czy przepisy krajowe, takie jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, są związane z tymi swobodami.

27 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zakresem przedmiotowym postanowień traktatu WE dotyczących swobody działalności gospodarczej objęte są przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie, gdy obywatel danego państwa członkowskiego posiada udział w kapitale spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim pozwalający mu wywierać rzeczywisty wpływ na decyzje tej spółki i określa jej działalność (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 22; z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 37 oraz z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. str. I-7995, pkt 31).

28 W tym przypadku, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 33 i 34 opinii, rozpatrywane przepisy krajowe przewidujące zmianę kwalifikacji odsetek zapłaconych przez spółkę będącą rezydentem (zwaną dalej „spółką będącą pożyczkobiorcą”) od pożyczki udzielonej przez spółkę niebędącą rezydentem (zwaną dalej „spółką będącą pożyczkodawcą”) jako wypłaconych zysków, znajdują zastosowanie wyłącznie do sytuacji, gdy spółka będąca pożyczkodawcą ma rzeczywisty wpływ na spółkę będącą pożyczkobiorcą lub sama jest kontrolowana przez spółkę mającą taki wpływ.

29 Po pierwsze, w odniesieniu do przepisów obowiązujących przed wprowadzeniem zmian mających miejsce w 1998 r., wątpliwe przepisy ICTA znajdują zastosowanie do pożyczek udzielanych przez spółkę niebędącą rezydentem spółce zależnej będącej rezydentem, w której pierwsza spółka posiada 75% kapitału, lub w sytuacji, gdy obie te spółki były spółkami zależnymi, w których 75% kapitału posiadała spółka trzecia.

30 Po drugie, w odniesieniu do zmian, które miały miejsce w 1998 r., rozpatrywane przepisy znajdują zastosowanie wyłącznie, gdy obie spółki podlegały kontroli tego samego podmiotu w takim rozumieniu, że jedna z nich uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub kapitale drugiej spółki lub że podmiot trzeci uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu, kontroli lub kapitale obu tych spółek.

31 W istocie, jak wskazała Komisja Wspólnot Europejskich, przepisy takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, które mają na celu przeciwdziałanie „thin capitalisation” (niedokapitalizowaniu) spółek będących rezydentami przez spółkę powiązaną niebędącą rezydentem, dotyczą wyjątkowo sytuacji, gdy ta ostatnia spółka posiada kontrolę nad innymi spółkami należącymi do tej samej grupy w stopniu, który pozwala jej wpływać na wybór sposobu finansowania tych pozostałych spółek, w szczególności na to, czy spółki te mają być finansowane za pomocą pożyczki czy też wniesienia kapitału.

32 Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że sprawy wybrane jako sprawy „pilotażowe” w ramach sporu zawisłego przed sądem krajowym dotyczą spółek zależnych mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, znajdujących się, bezpośrednio lub pośrednio, w co najmniej 75% w posiadaniu spółki dominującej niebędącej rezydentem lub innej spółki niebędącej rezydentem, która znajduje się, bezpośrednio lub pośrednio, w co najmniej 75% w posiadaniu tej spółki dominującej.

33 Przepisy takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, które dotyczą wyjątkowo relacji w ramach grupy spółek, wpływają w decydujący sposób na swobodę działania ci gospodarczej i powinny zatem zostać zbadane w świetle art. 43 WE (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 32, oraz wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. str. I-11753, pkt 118).

34 Jeżeli, jak podnosi skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym, przepisy te wywierają skutki ograniczające swobodę świadczenia usług i swobodny przepływ kapitału, skutki te są nieuniknioną konsekwencją ewentualnego ograniczenia swobody działania ci gospodarczej i w żadnym przypadku nie usprawiedliwiają odrębnej analizy tych przepisów w świetle art. 49 WE i 56 WE (zob. podobnie wyrok z dnia 14 października 2004 r. w sprawie C-36/02 Omega, Zb.Orz. str. I-9609, pkt 27; ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 33, oraz wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-452/04 Fidium Finanz, Zb.Orz. str. I-9521, pkt 48 i 49).

35 Należy zatem odpowiedzieć na przedstawione pytania wyjątkowo w świetle art. 43 WE.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody działania ci gospodarczej

36 Swoboda działania ci gospodarczej, którą art. 43 WE przyznaje obywatelom państwa Wspólnoty i która oznacza dla nich dostęp do działania ci na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach, co określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego pochodzenia przedsiębiorstwa dla jego własnych obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 48 WE, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarządcę lub główny zakład na terytorium Wspólnoty prawo wykonywania działania ci w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 35, ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 30 oraz ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 41).

37 W odniesieniu do spółek należy wskazać, że ich siedziba w rozumieniu art. 48 WE służy określeniu, podobnie jak obywatelstwo w przypadku osób fizycznych, ich członka z porządkiem prawnym danego państwa. Dopuszczenie do tego, by państwo członkowskie pochodzenia spółki zależnej mogło swobodnie stosować zróżnicowane traktowanie wobec tej spółki zależnej z tego tylko względu, że siedziba spółki dominującej pochodząca 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. wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in., pkt 42 oraz ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 37). Swoboda dzia?alno?ci gospodarczej ma na celu zapewnienie korzy?ci w postaci krajowego traktowania w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, zakazuj?c jakiegokolwiek dyskryminacji wynikaj?cej z miejsca po?o?enia spó?ek (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 14 oraz w sprawie Saint?Gobain ZN, pkt 35).

38 W niniejszym przypadku przepisy krajowe dotycz?ce „niedokapitalizowania” przewiduj?, ?e w okre?lonych okoliczno?ciach odsetki zap?acone przez spó?k? na rzecz innej spó?ki nale??cej do tej samej grupy od udzielonej przez ni? po?yczki s? kwalifikowane jako wyp?acone zyski, co uniemo?liwia spó?ce b?d?cej po?yckobiorc? odliczenie zap?aconych odsetek od podlegaj?cego opodatkowaniu zysku.

39 Z akt sprawy wynika, ?e zakwalifikowanie odsetek zap?aconych na rzecz spó?ki powi?zanej jako wyp?aconych zysków mo?e spowodowa? zwi?kszenie ci??aru podatkowego spó?ki b?d?cej po?yckobiorc? nie tylko z uwagi na fakt, ?e podlegaj?cy opodatkowaniu zysk nie mo?e zosta? pomniejszony o kwot? wyp?aconych odsetek, lecz równie? z uwagi na fakt, ?e zakwalifikowanie rzeczonych odsetek jako wyp?aconych zysków powoduje, i? spó?ka ta mo?e podlega? zrycza?towanemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych w chwili tej czynno?ci.

40 Nale?y zatem stwierdzi?, ?e przepisy krajowe dotycz?ce niedokapitalizowania wprowadzaj? zróżnicowane traktowanie spó?ek b?d?cych po?yckobiorc? i rezydentem w zale?no?ci od tego, czy spó?ka powi?zana b?d?ca po?yckodawc? posiada siedzib? czy te? nie posiada siedziby w Zjednoczonym Królestwie.

41 Po pierwsze, w odniesieniu do przepisów krajowych, które obowi?zywa?y do 1995 r., prawd? jest, ?e odsetki zap?acone przez spó?k? b?d?c? rezydentem by?y, co do zasady, kwalifikowane jako wyp?acone zyski, o ile przewy?sza?y one kwot? rozs?dnego wynagrodzenia ekonomicznego za dan? po?yczk?, niezale?nie od tego, czy spó?ka b?d?ca po?yckodawc? by?a rezydentem czy te? nie. Jednak?e gdy spó?ka b?d?ca rezydentem dokonywa?a zap?aty odsetek na rzecz spó?ki powi?zanej nieb?d?cej rezydentem, poza przypadkami obj?tymi zakresem UOUPO, która wy??cza?a stosowanie przepisów krajowych, odsetki te by?y zawsze traktowane jako wyp?acone zyski, nawet gdy odpowiada?y one rozs?dnemu wynagrodzeniu ekonomicznemu za dan? po?yczk?.

42 Po drugie, w odniesieniu do przepisów krajowych, takich jak te, które znajdowa?y zastosowanie w okresie od 1995 r. do 1998 r., przepis zrównuj?cy z wyp?aconymi zyskami odsetki zap?acone przez spó?k? na rzecz innej spó?ki nale??cej do tej samej grupy spó?ek, gdy odsetki te przewy?sza?y wysoko?? odsetek, jaka zosta?aby ustalona w braku szczególnych powi?za? mi?dzy zobowi?zaniem do zap?aty rzeczonych odsetek i wierzycielem lub mi?dzy tymi stronami i osob? trzeci? znajdowa?y zastosowanie wy??cznie, je?li zarówno spó?ka b?d?ca po?yckobiorc?, jak i spó?ka b?d?ca po?yckodawc? podlega?y opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie.

43 Podobnie, zgodnie z przepisami znajduj?cymi zastosowanie w okresie od 1998 r. do 2004 r. odsetki zap?acone mi?dzy spó?kami nale??cymi do tej samej grupy podlega?y przepisom dotycz?cym ceny transferowej, gdy by?y zwi?zane z transakcj? zawart? w warunkach innych ni? te, jakie zosta?yby ustalone, gdyby spó?ki te nie nale?a?y do tej samej grupy i gdyby warunki przyj?te w ramach tej transakcji skutkowa?y w ?wietle przepisów podatkowych Zjednoczonego Królestwa potencjaln? korzy?ci? dla jednej z zainteresowanych stron. Zgodnie z tymi przepisami korzy?? taka uznana zosta?aby za nieistniej?c? przy spe?nieniu pewnych warunków, w szczególno?ci gdyby druga strona transakcji równie? podlega?a opodatkowaniu w Zjednoczonym

Królestwie.

44 Zatem, o ile spółka podlega opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie, o tyle, jeżeli ma ona siedzibę w tym państwie czonkowskim lub wykonuje tam działalność gospodarczą za pośrednictwem oddziału lub agencji, przepisy znajdujące zastosowanie w okresie od 1995 r. do 2004 r. nakładają ograniczenia przede wszystkim na pożyczki udzielone przez spółki dominujące niebędące rezydentami.

45 Z powyższego wynika, że nawet przed 1995 r., a w każdym razie w okresie od 1995 r. do 2004 r., w przypadku zapłaty odsetek przez spółkę będącą rezydentem od udzielonej przez spółkę pożyczki niebędącą rezydentem pożyczki, sytuacja podatkowa pierwszej spółki była mniej korzystna niż spółki będącej pożyczkobiorcą i rezydentem, która otrzymała pożyczkę od spółki pożyczanej będącej rezydentem.

46 W odniesieniu do zgodności tej różnicy w traktowaniu z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobody działalności gospodarczej między Niemcami i Zjednoczonym Królestwem podnosi się, po pierwsze, że postanowienia te nie znajdują zastosowania do regulacji krajowej, która ma na celu jedynie wykonanie kompetencji w dziedzinie podatków, która została podzielona, zgodnie z zasadami przyjętymi na szczeblu międzynarodowym, w UOUPO zawartych przez Zjednoczone Królestwo.

47 W tym względzie rzędy te powołują się na zasadę, zgodnie z którą państwa mogą dokonać podziału zysków spółek należących do tej samej grupy, działając na podstawie zasady „pełnej konkurencji” lub „porównania z podmiotem trzecim” zawartej w szczególności w art. 9 modelowej konwencji Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie podatku od dochodu i majątku. Rząd niemiecki dodaje, że zgodnie z tą zasadą państwo siedziby spółki będącej pożyczkodawcą jest właściwe w zakresie opodatkowania otrzymanych odsetek, jeżeli dana transakcja jest podobna do transakcji zawartej między podmiotami niepowiązanymi, podczas gdy w przypadku przeciwnym kompetencję posiada państwo siedziby spółki będącej pożyczkobiorcą.

48 W odniesieniu do wprowadzenia tej zasady w życie rząd Zjednoczonego Królestwa precyzuje, że większość UOUPO, które zawarło to państwo czonkowskie, zawiera postanowienie pozwalające właściwym władzom na dokonanie korekty o charakterze kompensacyjnym, w której wyniku wszelkie korekty związane ze zwiększeniem zysków podlegających opodatkowaniu w państwie spółki będącej pożyczkobiorcą zostaną zrekompensowane poprzez odpowiedni obniżenie zysków podlegających opodatkowaniu w państwie spółki będącej pożyczkodawcą.

49 W tym względzie należy przypomnieć, że w przypadku braku przepisów ujednoczających lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym państwa czonkowskie zachowują uprawnienia do określenia w sposób jednostronny lub w drodze umów kryteriów podziału wadztwa podatkowego, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyroki: z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. str. I-2793, pkt 24 i 30; z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N., Zb.Orz. str. I-7409, pkt 44, oraz z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 Kerckhaert i Morres, Zb.Orz. str. I-10967, pkt 22 i 23). W tym kontekście to do państw czonkowskich należy podjąć środki niezbędnych w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu przy zastosowaniu w szczególności kryteriów podziału stosowanych w międzynarodowej praktyce podatkowej, w tym w modelowych konwencjach wypracowanych przez OECD (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Gilly, pkt 31, w sprawie N., pkt 45, oraz w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 23).

50 Jednakże przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie

wynikają ze zwykłego podziału kompetencji między Zjednoczonym Królestwem i państwami trzecimi, z którymi zawarło ono UOUPO.

51 W istocie w okresie poprzedzającym zmiany legislacyjne, które nastąpiły w 1995 r., te przepisy krajowe przewidywały, że, w braku klauzuli przeciwnej w UOUPO, odsetki zapłacone przez spółkę brytyjską rezydentem od pożyczki udzielonej przez spółkę powiązaną niebędącą rezydentem powinny być kwalifikowane jako wypłacone zyski, postanowienia te odzwierciedlały zatem jednostronny wybór prawodawcy Zjednoczonego Królestwa. Podobnie było w okresie poprzedzającym zmiany, które nastąpiły w 1998 r. w przypadku odsetek zapłaconych w takiej sytuacji, o ile przewidywały one odsetki, które zostałyby zapłacone w warunkach pełnej konkurencji, jak również, w następstwie zmian legislacyjnych, które miały miejsce w 1998 r., w przypadku transakcji zawartych między dwiema spółkami pozostającymi pod kontrolą tego samego podmiotu w warunkach odmiennych od tych, które znalazłyby zastosowanie, gdyby spółki te nie pozostawały pod tego rodzaju kontrolą, w szczególności gdy warunki te prowadziły do powstania na rzecz jednej ze stron transakcji potencjalnej korzyści podatkowej w świetle przepisów obowiązujących w Zjednoczonym Królestwie.

52 Przepisy te zamiast dążyć do unikania podwójnego opodatkowania zysków powstałych w Zjednoczonym Królestwie odzwierciedlały dokonany przez to państwo członkowskie wybór w zakresie organizacji systemu podatkowego w zakresie zapobiegania, by zyski takie nie zostały opodatkowane w tym państwie przy wykorzystaniu mechanizmu niedokapitalizowania spółek zależnych brytyjskich rezydentami przez spółki powiązane niebędące rezydentami. Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 55 i 56 opinii, jednostronnego charakteru przepisów kwalifikujących niektóre odsetki zapłacone na rzecz spółek niebędących rezydentami jako wypłacone zyski, nie zmienia ani fakt, że przyjmując takie rozwiązanie to państwo członkowskie kierowało się zasadami uznanymi na szczeblu międzynarodowym, ani nawet okoliczność, że w przypadku spółek brytyjskich pożyczkodawców z siedzibą w innych państwach rzeczono państwo dążące do uzupełnienia stosowania przepisów krajowych przez UOUPO zawierające klauzule mające na celu zapobieganie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania mogącego wynikać z przyjęcia takiej kwalifikacji.

53 Ponadto, nawet gdy, w niektórych przypadkach, stosowanie przepisów brytyjskich przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowiło realizację kryteriów ustalonych w UOUPO, to niemniej jednak przy wykonywaniu przysługujących im na tej podstawie kompetencji podatkowych państwa członkowskie są zobowiązane działać zgodnie z prawem wspólnotowym (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Saint-Gobain ZN*, pkt 58 i 59 oraz wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie *C-385/00 De Groot*, Rec. str. I-11819, pkt 94), a w szczególności zgodnie ze swobodą działania gospodarczej, zagwarantowaną w art. 43 WE.

54 Wreszcie z uwagi na to, że zgodnie z postanowieniami UOUPO zwykła zysków podlegających opodatkowaniu wynikająca ze zmiany kwalifikacji odsetek może zostać wyrównana przez odpowiadające jej obniżenie zysków podlegających opodatkowaniu w państwie siedziby spółki brytyjskiej pożyczkodawcy, prawdą jest, iż, od momentu gdy system podatkowy wynikający z UOUPO stanowi czysto porządku prawnego znajdujące zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym i jako taki został przedstawiony przez sąd odsyłający, Trybunał winien go uwzględnić w celu dokonania wykładni prawa wspólnotowego, która będzie użyteczna dla sądu krajowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 września 2004 r. w sprawie *C-319/02 Manninen*, Zb.Orz. str. I-7477, pkt 21; z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie *C-265/04 Bouanich*, Zb.Orz. str. I-923, pkt 51–55; ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, pkt 71, jak również wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie *C-170/05 Denavit Internationaal i Denavit France*, Zb.Orz. str. I-11949, pkt 45).

55 Jednakże z akt sprawy nie wynika, że gdy zgodnie z przepisami obowiązującymi w Zjednoczonym Królestwie odsetki zapłacone przez spółkę brytyjską rezydentem na rzecz spółki powołanej niebrytyjskim rezydentem są kwalifikowane jako wypłacone zyski, stosowanie tych przepisów krajowych i wdrażanych postanowień UOUPO pozwala, w sposób ogólny, zneutralizować zwiększenie ciążaru podatkowego, który wynika z korekty podlegających opodatkowaniu zysków spółki brytyjskiej pochodzących. W tym względzie skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym nie przedkładają stanowiska rządu Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którym na podstawie UOUPO zawartych przez Zjednoczone Królestwo z innymi państwami członkowskimi, jak i poprzez stosowanie konwencji 90/436/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powołanych (Dz.U. L 225, str. 10), niekorzystna sytuacja na gruncie podatkowym wynikająca dla grupy podatkowej z faktu zastosowania przepisów krajowych dotyczących niedokapitalizowania zostanie zawsze wyrównana przez odpowiadającą jej korzyść.

56 Zakładając nawet, że ulga podatkowa przyznana w państwie siedziby spółki brytyjskiej pochodzącej brytyjskiej ma taki charakter, który pozwoli na zneutralizowanie ciążaru podatkowego wynikającego dla spółki brytyjskiej pochodzącej ze stosowania przepisów państwa jej siedziby, to z akt sprawy nie wynika, by na podstawie wspomnianego stosowania przepisów obowiązujących w Zjednoczonym Królestwie i UOUPO zawartych przez to państwo członkowskie korekta wysokośći podlegających opodatkowaniu zysków spółki brytyjskiej pochodzących, która wynika ze zmiany kwalifikacji odsetek zapłaconych na rzecz spółki powołanej niebrytyjskim rezydentem, była neutralizowana przez przyznanie ulgi podatkowej na rzecz tej ostatniej spółki w państwie jej siedziby.

57 Po drugie, rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi, że różnica w traktowaniu wynikająca z przepisów brytyjskich przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie stanowi bezpośrednio i niewątpliwie przeszkody w wykonywaniu swobody działalności gospodarczej, bowiem nie ma ona na celu ani nie skutkuje uczynieniem wykonywania w Zjednoczonym Królestwie swobody działalności gospodarczej mniej atrakcyjnym dla spółek mających siedziby w innych państwach członkowskich.

58 Zdaniem tego rządu i rządu niemieckiego przepisy obowiązujące w Zjednoczonym Królestwie nie stanowią dyskryminacji, lecz raczej wprowadzają rozróżnienie między sytuacjami, które nie są porównywalne. Rzeczywiście precyzyjnie w istocie, że jedynie w kontekście transgranicznej grupa spółek może, finansując spółkę zależną z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie przy wykorzystaniu raczej kapitału pochodzącego niż kapitału własnego, doprowadzić do „transferu zysków” do innego państwa, gdzie brytyjska one podlega niższej stawce podatku, doprowadzając w ten sposób do tego, że zyski osiągnięte przez spółkę zależną brytyjską rezydentem nie zostaną opodatkowane w Zjednoczonym Królestwie. Ponadto jedynie zagraniczna spółka dominująca mogłaby dokonać wyboru siedziby w państwie, w którym odsetki są opodatkowane szczególnie niskimi stawkami podatku lub zwolnione od podatku.

59 W tym względzie należy wskazać, po pierwsze, że różnica w traktowaniu, jakiej podlegają na podstawie przepisów takich jak te brytyjskie przedmiotem postępowania przed sądem krajowym spółki zależne spółek dominujących niebrytyjskich rezydentem w porównaniu ze spółkami zależnymi spółek dominujących brytyjskich rezydentem, może ograniczyć swobodę działalności gospodarczej, nawet jeżeli na gruncie podatkowym sytuacja grupy spółek transgranicznych nie jest porównywalna z sytuacją grupy spółek mających siedziby w tym samym państwie członkowskim.

60 Niewątpliwie w ramach grupy spółek ryzyko, że finansowanie spółki zależnej zostanie ukształtowane w celu zorganizowania transferu zysków do państwa, gdzie podlegają one

ni?szemu podatкови, zazwyczaj nie istnieje, gdy wszystkie zainteresowane spó?ki s? obj?te w tym samym pa?stwie cz?onkowskim tak? sam? stawk? podatku. Jednak?e nie wyklucza to, ?e przyj?te przez pa?stwo cz?onkowskie przepisy dotycz?ce w?a?nie sytuacji grup transgranicznych mog?, w niektórych przypadkach, stanowi? ograniczenie swobody dzia?alno?ci gospodarczej przez zainteresowane spó?ki.

61 Po drugie, nale?y wskaza?, ?e ró?nica w traktowaniu spó?ek b?d?cych rezydentami w zale?no?ci od miejsca siedziby ich spó?ki dominuj?cej stanowi ograniczenie swobody dzia?alno?ci gospodarczej, poniewa? czyni ona mniej atrakcyjnym korzystanie ze swobody dzia?alno?ci gospodarczej przez spó?ki maj?ce siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich, które w konsekwencji mog? zrezygnowa? z nabycia, utworzenia lub utrzymania spó?ki zale?nej w pa?stwie cz?onkowskim, które przyj??o te przepisy (zob. ww. wyrok w sprawie Lankhorst?Hohorst, pkt 32).

62 W przeciwie?stwie do tego, co twierdzi rz?d Zjednoczonego Królestwa, aby takie przepisy zosta?y uznane za ograniczenie swobody dzia?alno?ci gospodarczej, wystarczaj?ce jest, aby by?y one tego rodzaju, ?e mog? ogranicza? wykonywanie tej swobody w danym pa?stwie cz?onkowskim przez spó?ki maj?ce siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, tak i? zb?dne jest wykazanie, ?e sporne przepisy rzeczywi?cie mia?y taki skutek, i? sk?oni?y niektóre z rzeczonych spó?ek do rezygnacji z nabycia, utworzenia lub utrzymania spó?ki zale?nej w tym pierwszym pa?stwie cz?onkowskim.

63 Z powy?szego wynika, ?e ró?nica w traktowaniu – na gruncie przepisów krajowych b?d?cych przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym dotycz?cych niedokapitalizowania – spó?ek b?d?cych po?yczkobiorcami i rezydentami w zale?no?ci od miejsca siedziby powi?zanej spó?ki b?d?cej po?yczkodawc? stanowi ograniczenie swobody dzia?alno?ci gospodarczej.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobody dzia?alno?ci gospodarczej

64 Ograniczenie takie mo?e by? dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji by? w?a?ciwe dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykracza? poza to, co jest niezb?dne dla jego osi?gni?cia (ww. wyroki: w sprawie Marks & Spencer, pkt 35 oraz w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 47).

65 Rz?d Zjednoczonego Królestwa, wspierany przez rz?d niemiecki, wskazuje, ?e przepisy krajowe b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym s? uzasadnione zarówno konieczno?ci? zapewnienia spójno?ci krajowego systemu podatkowego, jak i konieczno?ci? walki z unikaniem opodatkowania. Wed?ug rz?du Zjednoczonego Królestwa w rzeczywisto?ci wyst?puj? tu dwa elementy tego samego celu, który polega na zapewnieniu istnienia sprawiedliwego i spójnego systemu podatkowego.

– W przedmiocie konieczno?ci zapewnienia spójno?ci krajowego systemu podatkowego

66 Po pierwsze, w odniesieniu do konieczności zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi, że zapewniając, iż „utajone” wypłaty dywidend zostaną opodatkowane jeden raz i na terytorium właściwej jurysdykcji podatkowej, przepisy krajowe zapewniają, że pośrednictwem zawartych UOUPO, że ewentualna zwolnienie zysków podlegających opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie zostanie wyrównana przez odpowiadającą jej obniżkę zysków podlegających opodatkowaniu w państwie jego siedziby. Natomiast w sprawie Lankhorst/Hohorst, będącej podstawą ww. wyroku, w UOUPO zawartej między Republiką Federalną Niemiec i Królestwem Niderlandów nie istnieje żadne ekwiwalentne postanowienie.

67 Rząd niemiecki dodaje, że gdy spółka będąca podwykonawcą i spółka będąca podwykonawcą mają siedzibę w tym samym państwie członkowskim, ulga podatkowa wynikająca z zapłaty odsetek, a mianowicie odliczenie tych odsetek od podlegających opodatkowaniu zysków spółki będącej podwykonawcą, jest zawsze równoważona przez odpowiadającą jej niekorzystną sytuację podatkową po stronie spółki będącej podwykonawcą, polegającą na opodatkowaniu otrzymanych odsetek. Okoliczności, że takie wyrównanie nie będzie zapewnione w sytuacji, gdy spółka będąca podwykonawcą miałaby siedzibę w innym państwie członkowskim, skutkującą państwa członkowskie do podziału ich kompetencji podatkowej w zależności od tego, czy rozpatrywana transakcja została zawarta w warunkach analogicznych do tych, które znalazłyby zastosowanie między spółkami niezależnymi.

68 Należy w tym miejscu przypomnieć, że w pkt 28 wyroku z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249, i w pkt 21 wyroku w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305, Trybunał przyznał, iż konieczność ochrony spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenia w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat. Jednak, aby teza oparta na takim uzasadnieniu została przyjęta, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a kompensatą tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego (zob. podobnie wyrok z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. str. I-3955, pkt 18, ww. wyrok w sprawie Mannin, pkt 42 oraz wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I-2107, pkt 40).

69 Jak wskazano w pkt 55 i 56 niniejszego wyroku, przyjmując, że ulga podatkowa przyznana w państwie siedziby spółki będącej podwykonawcą jest takiego rodzaju, że neutralizuje ciężar podatkowy wynikający dla spółki będącej podwykonawcą ze stosowania przepisów państwa jej siedziby, rzędy, które przedstawiły uwagi, nie wykazały, że na podstawie rzecznego stosowania przepisów obowiązujących w Zjednoczonym Królestwie i UOUPO zawartych przez to państwo członkowskie wszelkie korekty podlegających opodatkowaniu zysków spółki będącej podwykonawcą, które są wynikiem zmiany kwalifikacji odsetek zapłaconych na rzecz niebędącego rezydentem spółki powołanej, są neutralizowane przez przyznanie ulgi podatkowej na rzecz tej ostatniej spółki w państwie jej siedziby.

70 W tych okolicznościach ograniczenie swobody działalności gospodarczej ustanowione przez przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie może zostać usprawiedliwione koniecznością zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego.

– W przedmiocie uzasadnienia względami zwalczania nadużyć?

71 Po drugie, w odniesieniu do motywów związanych ze zwalczaniem unikania opodatkowania przez rząd Zjednoczonego Królestwa podkreśla, że w przeciwieństwie do przepisów niemieckich będących przedmiotem postępowania w sprawie leżących u podstaw ww. wyroku Lankhorst/Hohorst przepisy krajowe dotyczą niedokapitalizowania odnoszą się do

szczególnego rodzaju unikania opodatkowania, polegającego na ustanowieniu sztucznych mechanizmów w celu obejścia przepisów podatkowych w państwie siedziby spółki będącej pożyteczniorem. Obowiązujące w Zjednoczonym Królestwie przepisy nie wykraczają poza to, co jest niezbędnym do osiągnięcia tego celu, bowiem opierają się one na uznanej na szczeblu międzynarodowym zasadzie pełnej konkurencji i kwalifikują jako wypłacone zyski jedynie ten procent odsetek, która przewyższa odsetki, które zostałyby zapłacone w ramach transakcji zawartej w warunkach pełnej konkurencji oraz były stosowane w sposób elastyczny, jako je przewidywałyby procedury wcześniejszej weryfikacji.

72 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepis krajowy ograniczający swobodę działalności gospodarczej może natomiast być usprawiedliwiony, jeżeli dotyczy on wyłącznie czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 26, ww. wyroki: w sprawie Lankhorst-Hohorst, pkt 37, w sprawie Marks & Spencer, pkt 57 oraz w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 51).

73 Okoliczności, że spółka będąca rezydentem otrzymuje pożytek od spółki powołanej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, nie może uzasadniać ogólnego domniemania nadużycia i usprawiedliwiać przepisu naruszającego wykonywanie swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat (zob. podobnie wyrok z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-7587, pkt 45, ww. wyrok w sprawie X i Y, pkt 62, wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 27 oraz ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 50).

74 Ograniczenie swobody działalności gospodarczej można usprawiedliwić jedynie motywami zwalczania praktyk stanowiących nadużycie, a swoistym celem takiego ograniczenia powinno być ustanowienie przeszkody dla zachowań polegających na tworzeniu czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, w celu unikania podatku należnego z tytułu dochodu osiągniętego z działalnością na terytorium krajowym (ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 55).

75 Na wzór praktyk, takich jak opisane w pkt 49 ww. wyroku w sprawie Marks & Spencer, polegających na organizowaniu transferów strat, w ramach grupy spółek, do spółek z siedzibą w państwach członkowskich stosujących najwyższe stawki opodatkowania, w których nastąpienie wartości podatkowa tych strat jest najwyższa, rodzaj zachowań opisanych w punkcie poprzedzającym może naruszać prawo państw członkowskich do wykonywania ich kompetencji podatkowych w związku z działalnością wykonywaną na ich terytorium oraz naruszać tym samym wywołany rozdział kompetencji w zakresie władztwa podatkowego między państwami członkowskimi (ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 56).

76 Jak wskazuje rz?d Zjednoczonego Królestwa, przepisy krajowe takie jak te b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym dotycz? praktyki „niedokapitalizowania”, w zwi?zku z którym grupa spółek d?y do zmniejszenia opodatkowania zysków osi?gni?tych przez jedn? z nale??cych do grupy spółek zale?nych poprzez finansowanie tej spółki zale?nej z wykorzystaniem po?ytek a nie kapita?u w?asnego, umo?liwiaj?c zatem tej spółce zale?nej dokonanie transferu zysków do spółki dominuj?cej w formie odsetek, które podlegaj? odliczeniu od podlegaj?cych opodatkowaniu zysków, a nie w formie dywidend, które nie podlegaj? takiemu odliczeniu. Gdy spółka dominuj?ca ma siedzib? w pa?stwie, w którym stawka opodatkowania jest ni?sza od stawki stosowanej w pa?stwie siedziby spółki zale?nej, zobowi?zanie podatkowe mo?e zosta? przeniesione do pa?stwa o ni?szym poziomie opodatkowania.

77 Przewiduj?c kwalifikowanie rzeczonych odsetek jako wyp?aconych zysków, przepisy takie zapobiegaj? praktykom, których jedynym celem by?o unikni?cie nale?nego podatku od zysków osi?gni?tych z dzia?alno?ci wykonywanej na terytorium krajowym. Z powy?szego wynika, ?e przepisy takie s? odpowiednie do osi?gni?cia celu, w zwi?zku z którym zosta?y przyj?te.

78 Nast?pnie nale?y zbada?, czy rzeczone przepisy nie wykraczaj? poza to, co jest niezb?dne do osi?gni?cia tego celu.

79 Jak orzek? Trybuna? w pkt 37 ww. wyroku w sprawie Lankhorst?Hohorst, przepisy krajowe, których celem nie jest w?a?nie wy??czenie ulg podatkowych w przypadku czysto sztucznych struktur, które maj? na celu obej?cie tych przepisów, lecz dotycz? ogólnie wszelkich sytuacji, w których spółka dominuj?ca ma siedzib?, niezale?nie z jakiego powodu, w innym pa?stwie cz?onkowskim, nie spe?niaj? tego wymogu.

80 Natomiast przepisy pa?stwa cz?onkowskiego b?d? uzasadnione wzgl?dami zwalczania praktyk o charakterze nadu?y?, je?eli przewiduj? one, ?e odsetki zap?acone przez spółk? zale?n? b?d?c? rezydentem na rzecz spółki dominuj?cej nieb?d?cej rezydentem s? kwalifikowane jako wyp?acone zyski, wy??cznie gdy i w takim zakresie, w jakim odsetki te przewy?szej? odsetki, jakie spółki te ustali?yby w warunkach pe?nej konkurencji, czyli w warunkach handlowych, które uzgodni?yby takie spółki gdyby nie nale?a?y one do tej samej grupy spółek.

81 W istocie okoliczno??, ?e spółka b?d?ca rezydentem otrzyma?a po?ytk? od spółki nieb?d?cej rezydentem na warunkach, które nie pokrywaj? si? z warunkami, jakie spółki te ustali?yby w warunkach pe?nej konkurencji, stanowi dla pa?stwa cz?onkowskiego siedziby spółki b?d?cej po?ytkobiorc? element obiektywny i mo?liwy do zweryfikowania przez osoby trzecie w celu ustalenia, czy dana transakcja stanowi, w ca?o?ci lub w cz??ci, czysto sztuczn? struktur?, której g?ównym celem jest obej?cie przepisów podatkowych tego pa?stwa cz?onkowskiego. W tym wzgl?dzie nale?y ustali?, czy w braku szczególnych powi?za? mi?dzy zainteresowanymi spółkami po?yotka nie zosta?aby udzielona lub zosta?aby udzielona w innej wysoko?ci lub o innej stopie odsetek.

82 Jak wskaza? rzecznik generalny w pkt 67 opinii, przepisy krajowe, które oparte s? na analizie elementów obiektywnych i mo?liwych do zweryfikowania w celu ustalenia, czy dana transakcja stanowi czysto sztuczn? struktur? wy??cznie dla celów podatkowych, powinny by? uznane za niewykraczaj?ce ponad to, co jest niezb?dne do zapobie?enia praktykom o charakterze nadu?y?, gdy, po pierwsze, w ka?dym przypadku gdy nie mo?na wykluczy? istnienia takiej struktury, podatnik ma mo?no??, nie podlegaj?c nadmiernym ograniczeniom administracyjnym, przedstawi? dowody dotycz?ce ewentualnych wzgl?dów handlowych, z powodu których transakcja ta zosta?a zawarta.

83 Po drugie, aby takie przepisy były zgodne z zasadą proporcjonalności, niezbędne jest, by w przypadku gdy w wyniku weryfikacji takich dowodów okaże się, że zawarcie danej transakcji stanowi czysto sztuczną strukturę, której nie uzasadniają rzeczywiste względy handlowe, zmiana kwalifikacji zapłaconych odsetek jako wypłaconych zysków, ogranicza się do cząstki odsetek, która przewyższa odsetki, jakie zostałyby ustalone w braku szczególnych powołań między stronami lub między stronami i osobą trzecią.

84 W niniejszym przypadku z akt sprawy wynika, że do czasu dokonania w 1995 r. zmian przepisy obowiązujące w Zjednoczonym Królestwie przewidywały, że odsetki zapłacone przez spółkę zależną od udzielonej przez spółkę dominującą, niebędącą rezydentem pożytku były w całości kwalifikowane jako wypłacone zyski, przy czym nie dokonywano oceny, czy pożytek spełniał określone kryterium, takie jak kryterium pełnej konkurencji, nie przewidując również jakiegokolwiek możliwości przedstawienia przez tę spółkę zależną dowodów dotyczących rzeczywistych względów handlowych, które byłyby podstawą tej pożytku.

85 Jednakże z akt sprawy wynika również, że przepisy te nie znajdowały zastosowania w przypadkach, gdy UOUPO wyłącza ich stosowanie i zapewnia, że dane odsetki mogły zostać odliczone dla celów podatkowych, o ile stopa odsetek nie przekraczała stopy odsetek, jaka została ustalona w warunkach pełnej konkurencji. Na podstawie takiej UOUPO jedynie cząstka odsetek, która przekraczała wysokość odsetek, jakie zostałyby zapłacone w warunkach pełnej konkurencji, była kwalifikowana jako wypłacony zysk.

86 Jeżeli system podatkowy, taki jak wynikający z UOUPO zawartych przez Zjednoczone Królestwo, dla sytuacji nimi objętych wydawał się oparty na analizie elementów obiektywnych i możliwych do zweryfikowania, które pozwalają na ustalenie istnienia czysto sztucznej struktury służącej wyłączenie do celów podatkowych, to do sądu krajowego należało ustalenie, czy jeżeli okaże się, że skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym korzystały z takiego systemu, to czy pozwala on im, w przypadku gdy zawarte przez nie transakcje nie spełniały przesłanek określonych przez UOUPO w celu oceny zgodności z kryterium pełnej konkurencji, na przedstawienie dowodów dotyczących ewentualnych względów handlowych, które leżą u podstawy tych transakcji, nie podlegających nadmiernym ograniczeniom administracyjnym.

87 Dotyczy to również przepisów krajowych obowiązujących po wprowadzeniu zmian legislacyjnych, które miały miejsce w 1995 i 1998 r. Zgodnie z tymi przepisami bezsporne jest, że zmiana kwalifikacji na wypłacone zyski dotyczy wyłączenie cząstki odsetek, która przekraczała odsetki, jakie zapłacono by w warunkach pełnej konkurencji. Zatem, o ile kryteria, jakie określają te przepisy, wydają się wymagać przeprowadzenia analizy elementów obiektywnych i możliwych do zweryfikowania w celu ustalenia istnienia czysto sztucznej struktury służącej wyłączenie do celów podatkowych, to do sądu krajowego należało ustalenie, czy przepisy te zapewniają podatnikowi możliwość, w przypadku gdy transakcja nie spełnia kryterium pełnej konkurencji, przedstawienia w warunkach, o których mowa w poprzednim punkcie, we właściwym przypadku dowodów dotyczących względów handlowych, które leżą u podstaw tej transakcji.

88 W przeciwieństwie do tego, co utrzymuje Komisja, gdy państwo członkowskie kwalifikuje jako wypłacony zysk całość lub cząstka odsetek zapłaconych przez spółkę będącą rezydentem spółce niebędącej rezydentem należącej do tej samej grupy spółek, po ustaleniu istnienia czysto sztucznej struktury, której celem jest obejście przepisów podatkowych, nie można wymagać od tego państwa członkowskiego w takiej sytuacji, by zapewniło ono, że państwo siedziby tej drugiej spółki uczyni to, co jest konieczne, by na szczeblu rzeczonyj grupy państwo kwalifikowana jako dywidenda była jako taka opodatkowana zarówno w państwie członkowskim siedziby pierwszej spółki, jak i w państwie członkowskim siedziby drugiej spółki.

89 W istocie, gdy w takim przypadku państwo członkowskie siedziby pierwszej spółki może zgodnie z prawem traktować zapłacone przez tę spółkę odsetki jako wypłatę zysków, to zasadniczo państwo to nie jest zobowiązane do zapewnienia, by zyski wypłacone na rzecz spółki będącej akcjonariuszem, która nie jest rezydentem, nie podlegały opodatkowaniu kaskadowemu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, pkt 59 i 60).

90 Jedynie jeżeli państwo członkowskie decyduje się na wykonywanie swych kompetencji podatkowych, na poziomie spółki zależnej będącej rezydentem, nie tylko w odniesieniu do zysków osiągniętych w tym państwie, lecz również, na poziomie spółki otrzymującej wypłaty będącej rezydentem, w odniesieniu do dochodu, który spółka ta otrzymuje od tej spółki zależnej, państwo to powinno – aby ta otrzymująca dywidendy spółka nie spotykała się z ograniczaniem swobody działalności gospodarczej, co do zasady zakazanym przez art. 43 WE – zapewnić, by w porównaniu do przewidzianych w prawie krajowym rozwińcających na celu zapobieganie lub zmniejszanie opodatkowania kaskadowego, otrzymująca wypłaty spółka będąca rezydentem była traktowana tak samo jak otrzymująca wypłaty spółka będąca rezydentem (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, pkt 70, oraz w sprawie *Denkavit Internationaal i Denkavit France*, pkt 37).

91 Zresztą, należy wskazać, jak przypomniano w pkt 49 niniejszego wyroku, że w przypadku braku przepisów ujednoczających 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.

92 Na pytanie pierwsze i trzecie należy zatem odpowiedzieć, że art. 43 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, które ograniczają możliwość odliczenia do celów podatkowych przez spółkę będącą rezydentem odsetek zapłaconych od pożyczki otrzymanej od spółki bezpośrednio lub pośrednio dominującej, mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, kontrolowanej przez taką spółkę dominującą, nie poddając jednocześnie takiemu ograniczeniu spółki będącej rezydentem, która otrzymała pożyczkę od spółki również będącej rezydentem, chyba że, po pierwsze, przepisy te przewidują analizę elementów obiektywnych i możliwych do zweryfikowania, które umożliwiają stwierdzenie istnienia czysto sztucznej struktury służącej wyłącznie do celów podatkowych, przewidując możliwość przedstawienia przez podatnika, w razie potrzeby oraz nie podlegając nadmiernym ograniczeniom administracyjnym, dowodów dotyczących względów handlowych, które leżą u podstaw danej transakcji, oraz po drugie, przepisy te w przypadku stwierdzenia istnienia takiej struktury kwalifikują odsetki jako wypłacone zyski jedynie w takim zakresie, w jakim przewyższają one odsetki, które zostałyby ustalone w warunkach pełnej konkurencji.

W przedmiocie pytania drugiego

93 W pytaniu drugim sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy odpowiedź na pytanie pierwsze byłaby inna, jeżeli pożyczony kapitał jest udostępniany spółce będącej rezydentem nie przez spółkę dominującą mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, lecz przez:

- inną spółkę należącą do tej samej grupy spółek mającą siedzibę, tak jak spółka dominująca tej grupy, w innym państwie członkowskim;
- inną spółkę należącą do tej samej grupy spółek mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, podczas gdy wspólne spółki powiązane spółki będącej pożyczkodawcą i spółki

b?d?cej po?yckobiorc? maj? siedzib? w pa?stwie trzecim; lub

– inn? spó?k? nale??c? do tej samej grupy spó?ek maj?c? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, lecz która przekazuje po?yck? za po?rednictwem oddzia?u znajduj?cego si? w pa?stwie trzecim, podczas gdy wspólne spó?ki powi?zane spó?ki b?d?cej po?yckodawc? i spó?ki b?d?cej po?yckobiorc? maj? siedzib? w pa?stwie trzecim; lub

– inn? spó?k? nale??c? do tej samej grupy spó?ek maj?c? siedzib? w pa?stwie trzecim, tak jak wspólne spó?ki powi?zane spó?ki b?d?cej po?yckodawc? i spó?ki b?d?cej po?yckobiorc?.

94 W tym wzgl?dzie, przede wszystkim nale?y przypomnie?, ?e gdy, jak wskazano w pkt 61 niniejszego wyroku, przepisy krajowe takie jak te b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym przewiduj? w odniesieniu do kwalifikacji jako wyp?aconych zysków odsetek zap?aconych przez spó?k? zale?n? b?d?c? rezydentem na rzecz spó?ki dominuj?cej ró?nic? w traktowaniu spó?ek zale?nych b?d?cych rezydentami ze wzgl?du na miejsce siedziby ich spó?ki dominuj?cej, to ograniczaj? one swobod? dzia?alno?ci gospodarczej, poniewa? czyni? mniej atrakcyjnym korzystanie ze swobody dzia?alno?ci gospodarczej przez spó?ki maj?ce siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich, które w konsekwencji mog?yby zrezygnowa? z utworzenia lub utrzymania spó?ki zale?nej w pa?stwie cz?onkowskim, które przyj??o te przepisy.

95 Z powy?szego wynika, ?e przepisy takie stanowi? ograniczenie swobody dzia?alno?ci gospodarczej zakazane co do zasady przez art. 43 WE, zarówno w przypadku gdy spó?ka b?d?ca po?yckobiorc? i rezydentem otrzymuje po?yck? od spó?ki maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, która bezpo?rednio lub po?rednio, posiada udzia? w kapitale spó?ki b?d?cej po?yckobiorc?, który pozwala jej na wywieranie rzeczywistego wp?ywu na decyzje tej spó?ki i okre?lanie jej dzia?alno?ci, jak i gdy spó?ka b?d?ca po?yckobiorc? otrzymuje po?yck? od innej spó?ki nieb?d?cej rezydentem, która, niezale?nie od miejsca jej siedziby, jest kontrolowana przez spó?k? maj?c? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim i która posiada, bezpo?rednio lub po?rednio, taki udzia? w kapitale spó?ki b?d?cej po?yckobiorc?.

96 Odpowied? udzielona na pytanie pierwsze dotyczy zatem równie? przypadku, o którym mowa w tiret pierwszym drugiego pytania prejudycjalnego.

97 Co do przypadków wskazanych w drugim, trzecim i czwartym tiret drugiego pytania prejudycjalnego nale?y przypomnie?, jak wskazano w pkt 36 niniejszego wyroku, ?e art. 43 WE w zwi?zku z art. 48 WE obejmuje w odniesieniu do spó?ek utworzonych zgodnie z przepisami pa?stwa cz?onkowskiego i maj?cych siedzib? statutow?, zarz?d lub g?ówne przedsi?biorstwo wewn?trz Wspólnoty, prawo wykonywania dzia?alno?ci w innym pa?stwie cz?onkowskim za po?rednictwem spó?ki zale?nej, oddzia?u lub agencji.

98 Do zakresu art. 43 WE nie nale?y zatem stosowanie przepisów krajowych, takich jak te b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym do sytuacji, gdy spó?ka b?d?ca rezydentem otrzymuje po?yck? od spó?ki maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, która nie posiada udzia?u kontrolnego w spó?ce b?d?cej po?yckobiorc? i gdy obie te spó?ki s? kontrolowane bezpo?rednio lub po?rednio przez wspóln? spó?k? powi?zan?, która z kolei ma siedzib? w pa?stwie trzecim.

99 W istocie, gdy w takiej sytuacji pa?stwo cz?onkowskie, które przyj??o te przepisy kwalifikuje jako wyp?acone zyski odsetki zap?acone przez spó?k? b?d?c? po?yckobiorc?, przepis ten narusza swobod? dzia?alno?ci gospodarczej nie na poziomie spó?ki b?d?cej po?yckodawc?, lecz wy??cznie na poziomie spó?ki powi?zanej, która posiada taki stopie? kontroli nad tymi dwiema spó?kami, który pozwala jej wywiera? wp?yw na wybór sposobu finansowania rzeczonych spó?ek. Zatem gdy wspomniana spó?ka powi?zana nie ma siedziby w pa?stwie cz?onkowskim w

rozumieniu art. 48 WE, art. 43 WE nie znajduje zastosowania.

100 Z tych samych powodów nie jest objęte zakresem art. 43 WE stosowanie tych przepisów do sytuacji, gdy zarówno spółka b/d/ca pochodząca, jak i wspólna spółka powołana mają siedzibę w państwie trzecim, ani do sytuacji, gdy spółka b/d/ca pochodząca, która ma siedzibę w innym państwie członkowskim i nie kontroluje spółki b/d/cej pochodzącej, udziela pomocy za pośrednictwem oddziału mającego siedzibę w państwie trzecim, przy czym wspólna spółka powołana również ma siedzibę w państwie trzecim.

101 W odniesieniu do innych postanowień traktatu przywołanych przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym należy podkreślić, że, jak wskazano w pkt 33 i 34 niniejszego wyroku, przepisy takie jak te b/d/ce przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które dotyczą wyjącznie powołania w ramach grupy spółek, wpływają w sposób decydujący na swobodę działalności gospodarczej. Zakładając, że przepisy takie wywołująby skutki ograniczające swobodę wykonywania usług i swobodny przepływ kapitału, skutki takie byłyby nieuniknione konsekwencje ewentualnego ograniczenia swobody działalności gospodarczej i nie uzasadniają badania tych przepisów na gruncie art. 49 WE i 56 WE.

102 Na pytanie drugie należy zatem odpowiedzieć, że przepisy państwa członkowskiego takie jak te, o których mowa w pytaniu pierwszym, nie są objęte zakresem art. 43 WE, jeżeli znajdują one zastosowanie do sytuacji, gdy spółka b/d/ca rezydentem otrzymuje pomoc od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim, która nie kontroluje spółki b/d/cej pochodzącej i gdy obie te spółki są kontrolowane, bezpośrednio lub pośrednio, przez wspólną spółkę powołaną, która ma siedzibę w państwie trzecim.

W przedmiocie pytania czwartego

103 W pytaniu czwartym sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy w przypadku gdy przepisy takie jak te b/d/ce przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowią ograniczenie w przepływie kapitału między państwami członkowskimi a państwami trzecimi, o którym mowa w art. 56 WE, to czy na potrzeby art. 57 WE należy uznać to ograniczenie za istniejące w dniu 31 grudnia 1993 r.

104 Należy przede wszystkim wskazać, jak wynika to z pkt 33, 34 i 101 niniejszego wyroku, że przepisy takie jak te b/d/ce przedmiotem postępowania przed sądem krajowym powinny zostać zbadane na gruncie art. 43 WE, a nie art. 56 WE.

105 Nie ma zatem potrzeby udzielenia odpowiedzi na pytanie czwarte.

W przedmiocie pytań od piątego do dziesiątego

106 W pytaniach od piątego do dziesiątego, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy w przypadku gdy przepisy krajowe, o których mowa w poprzedzających pytaniach, byłyby niezgodne z prawem wspólnotowym, to żądania, takie jak te wniesione przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym w celu przeciwdziałania takiej niezgodności powinny zostać zakwalifikowane jako żądania o zwrot kwot nienależnie pobranych lub kwot odpowiadających korzyści, której przyznania nie usznie odmówiono, czy te żądania o odszkodowanie. W tym ostatnim przypadku sąd krajowy zapytuje, czy muszą zostać spełnione przesłanki ustanowione w ww. wyroku w sprawach *Brasserie du Pêcheur* i *Factortame* oraz czy w związku z tym należy uwzględnić formę, w jakiej żądania te powinny zostać wniesione na gruncie prawa krajowego.

107 W odniesieniu do przesłanek, przy których spełnieniu państwo członkowskie zobowiązane jest do naprawienia szkód wyrządzonych jednostkom w wyniku naruszenia prawa wspólnotowego, sąd krajowy zapytuje, czy Trybunał uważa za odpowiednie udzielenie wskazówek w odniesieniu do okoliczności, jakie należy wziąć pod uwagę, aby ustalić, czy nastąpiło wystarczająco istotne naruszenie prawa wspólnotowego, jak również w odniesieniu do ustalenia istnienia bezpośredniego związku przyczynowego pomiędzy naruszeniem zobowiązania ciążącego na państwie członkowskim a szkodą poniesioną przez osoby poszkodowane.

108 Wreszcie sąd krajowy pyta, czy należy uwzględnić w celu ustalenia strat objętych zwrotem lub odszkodowaniem, czy osoby poszkodowane dochowały należytej staranności, aby uniknąć poniesionych strat, w szczególności przez wniesienie powództwa do sądu.

109 W tej kwestii należy wskazać, że kwalifikacja prawna powództw wniesionych przez skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym nie należy do Trybunału. W danym przypadku to skarżące powinny sprecyzować charakter i podstawę ich powództw (czy są to powództwa o zwrot świadczenia, czy też powództwa o odszkodowanie) z zastrzeżeniem kontroli przez sąd krajowy (zob. ww. wyroki: w sprawie Metallgesellschaft i in., pkt 81 oraz w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 201).

110 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa wspólnotowego jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy wspólnotowe w takim kształcie, jaki nadała im wykładnia dokonana przez Trybunał. Państwo członkowskie jest zatem zobowiązane, co do zasady, do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 202 i przywołane tam orzecznictwo).

111 W braku uregulowań wspólnotowych w przedmiocie zwrotu krajowych podatków pobranych nienależnie do wewnętrznego porządku prawnego państwa członkowskiego należy wyznaczenie właściwych sądów oraz uregulowanie trybów odwołań do nich, 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) (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 203 i przywołane tam orzecznictwo).

112 Ponadto, w przypadku gdy państwo członkowskie pobrało podatki z naruszeniem zasad prawa wspólnotowego, jednostkom przysuguje prawo do zwrotu nie tylko nienależnie pobranego podatku, lecz także kwot zapłaconych na rzecz tego państwa lub pobranych przez to państwo w bezpośrednim związku z tym podatkiem. Jak Trybunał wskazał w pkt 87 i 88 powyższego wyroku w sprawie Metallgesellschaft i in., powyższe dotyczy również strat spowodowanych utratą możliwości dysponowania środkami finansowymi w wyniku przedterminowego pobrania podatku (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 205 i przywołane tam orzecznictwo).

113 Jednak w przeciwieństwie do tego, co utrzymują skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym, ani obniżki lub inne ulgi podatkowe, z których spółka będąca rezydentem nie skorzystała w celu odliczenia w pełnej wysokości nienależnie pobranego podatku od kwoty należnej z tytułu innego podatku, ani szkoda, jaką poniosła taka spółka z uwagi na to, że grupa, do której należy, uznaje za konieczne, w celu obniżenia ogólnego ciężaru podatkowego, zastąpienie finansowania z wykorzystaniem kapitału własnego finansowaniem z wykorzystaniem

kapitału pożytkowego, ani wydatki poniesione przez spółki należące do tej grupy w celu zastosowania się do przepisów krajowych nie mogą zostać zrekompensowane na podstawie prawa wspólnotowego, w drodze zwrotu nienależnie pobranego podatku lub kwot zapłaconych na rzecz danego państwa członkowskiego lub pobranych przez to państwo bezpośrednio w związku z tym podatkiem. W istocie koszty takie wynikają z decyzji podjętych przez spółki należące do rzeczonyj grupy i nie stanowi one zatem nieuniknionej konsekwencji decyzji Zjednoczonego Królestwa o kwalifikowaniu niektórych odsetek zapłaconych na rzecz spółek niebędących rezydentami jako wypłaconych zysków.

114 W tych okolicznościach to do sądu krajowego należy ustalenie, czy wskazane w poprzednim punkcie koszty stanowią dla danych spółek straty finansowe wynikające z naruszenia prawa wspólnotowego przez dane państwo członkowskie.

115 Nie wykluczajcie możliwości pociągnięcia państwa do odpowiedzialności na mniej restrykcyjnych zasadach na podstawie prawa krajowego, Trybunał orzekł, że istnieją trzy przesłanki, przy których spełnieniu państwo członkowskie zobowiązane jest do naprawienia szkód wyrządzonych jednostkom w wyniku naruszenia prawa wspólnotowego, które może mu zostać przypisane, a mianowicie, że naruszona norma prawna jest dla jednostek źródłem uprawnień, że naruszenie prawa jest wystarczająco istotne i wreszcie że istnieje bezpośredni związek przyczynowy między naruszeniem ciążącym na państwie zobowiązania a poniesioną przez poszkodowanych szkodą (ww. wyrok w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, pkt 51 i 66, jak również wyrok z dnia 30 września 2003 r. w sprawie *C/224/01 Köbler*, Rec. str. I-10239, pkt 51 i 57 oraz ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 209).

116 Stosowanie przesłanek pozwalających ustalić odpowiedzialność państw członkowskich za szkody wyrządzone jednostkom w wyniku naruszenia prawa wspólnotowego powinno, co do zasady, należeć do sądów krajowych, zgodnie ze wskazówkami dotyczącymi postępowania w tym zakresie udzielonymi przez Trybunał (ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 210 i przywołane tam orzecznictwo).

117 W sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym pierwsza przesłanka jest w sposób wyraźny spełniona w zakresie dotyczącym art. 43 WE. Przepis ten przyznaje bowiem prawa jednostkom (zob. ww. wyroki: w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, pkt 23 i 54 oraz w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 211).

118 Jeżeli chodzi o drugą ze wskazanych przesłanek, to należy przypomnieć, że po pierwsze, naruszenie prawa wspólnotowego jest wystarczająco istotne, jeżeli państwo członkowskie przy wykonywaniu swych kompetencji prawodawczych narusza w sposób oczywisty i poważny granice swoich uprawnień. Po drugie, w przypadku gdy danemu państwu członkowskiemu w chwili dopuszczenia się tego naruszenia przysługiwało jedynie znacznie ograniczony zakres swobodnego uznania albo nie przysługiwało mu ono w ogóle, jakiegokolwiek naruszenie prawa wspólnotowego może prowadzić do stwierdzenia, że nastąpiło wystarczająco istotne naruszenie prawa (ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 212 i przywołane tam orzecznictwo).

119 Dla ustalenia, czy nastąpiło wystarczająco istotne naruszenie prawa, sąd krajowy musi wziąć pod uwagę wszystkie elementy charakteryzujące przedstawioną mu sytuację. Do elementów tych należy w szczególności stopień jasności i precyzji naruszonej normy, umyślny lub nieumyślny charakter popełnionego uchybienia lub spowodowanej szkody, usprawiedliwiony lub nieusprawiedliwiony charakter ewentualnego naruszenia prawa, okoliczności, że postępowanie jednej z instytucji Wspólnoty mogło przyczynić się do wydania lub utrzymania w mocy przepisów

lub praktyki krajowej sprzecznych z prawem wspólnotowym (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 213 i przywołane tam orzecznictwo).

120 W każdym razie naruszenie prawa wspólnotowego jest w sposób oczywisty istotne, jeżeli uchybienie trwa mimo ogłoszenia wyroku stwierdzającego zarzucane uchybienie, wydania orzeczenia prejudycjalnego lub istnienia utrwalonego orzecznictwa Trybunału w danej dziedzinie, z których wynika bezprawny charakter omawianego postępowania (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 214 i przywołane tam orzecznictwo).

121 W danym przypadku sąd krajowy w celu ustalenia, czy naruszenie art. 43 WE przez dane państwo członkowskie było wystarczająco istotne, powinien uwzględnić okoliczności, które w dziedzinie takiej jak podatki bezpośrednie konsekwencje wynikające ze swobód przepływu zagwarantowanych przez traktat są jedynie stopniowo uwydatniane, w szczególności poprzez zasady formułowane przez Trybunał, poczynając od powyższego wyroku z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji. W istocie do czasu wydania ww. wyroku w sprawie Lankhorst/Hohorst problem podniesiony w obecnym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie był jeszcze rozpatrywany w orzecznictwie Trybunału.

122 W odniesieniu do trzeciej przesłanki, a mianowicie wymogu istnienia bezpośredniego związku przyczynowego pomiędzy naruszeniem zobowiązania ciążącego na państwie a szkodą poniesioną przez osoby poszkodowane to do sądu krajowego należy ustalenie, czy zarzucana szkoda wynika w sposób wystarczająco bezpośredni z naruszenia prawa wspólnotowego, tak aby państwo członkowskie było zobowiązane do jej naprawienia (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 218 i przywołane tam orzecznictwo).

123 Z zastrzeżeniem prawa do odszkodowania, którego podstawą stanowi bezpośrednio prawo wspólnotowe, jeżeli wskazane przesłanki zostaną spełnione, naprawienie przez państwo wyrządzonej szkody powinno nastąpić zgodnie z prawem krajowym regulującym zasady odpowiedzialności, przy czym zasady dotyczące naprawienia szkody, ustanowione przez prawo krajowe, nie mogą być mniej korzystne niż zasady dotyczące podobnych krajowych środków prawnych i nie mogą być tak skonstruowane, by w praktyce czyniły otrzymanie odszkodowania niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 219 i przywołane tam orzecznictwo).

124 Należy wskazać, że w celu ustalenia szkody sąd krajowy może zbadać, czy osoba poszkodowana zachowała należyte staranność, by uniknąć szkody lub ograniczyć jej rozmiary, w szczególności, czy we właściwym czasie wykorzystowała wszystkie dostępne im środki prawne (ww. wyrok w sprawach połączonych Brasserie du Pêcheur i Factortame, pkt 84).

125 W tym względzie Trybunał wskazał w pkt 106 ww. wyroku w sprawie Metallgesellschaft i in. w odniesieniu do przepisów podatkowych, które nie zezwalały byłym rezydentami spółkom zależnym spółek dominujących niebędących rezydentami na skorzystanie z systemu opodatkowania grupy, że wykonywanie praw przyznanych jednostkom przez bezpośrednio skuteczne postanowienia prawa wspólnotowego byłoby niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, jeżeli ich zwrócenie zwrotu lub odszkodowanie oparte na naruszeniu rzeczonych postanowień nie byłoby uwzględniane lub byłoby uwzględniane tylko w części jedynie na tej podstawie, że jednostki nie wystąpiły z wnioskiem o objęcie systemem opodatkowania, na które prawo krajowe im nie zezwalało, w celu zaskarżenia decyzji odmownej organów podatkowych w przewidzianym trybie, powołując się na pierwszeństwo i bezpośredni skutek prawa wspólnotowego.

126 Podobnie stosowanie postanowień dotyczących swobody działalności gospodarczej byłoby niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, gdyby zwrócenie zwrotu lub odszkodowania oparte na naruszeniu rzeczonych postanowień nie byłoby uwzględniane lub byłoby uwzględniane tylko w

czyżby jedynie na tej podstawie, że dane spółki nie wystąpiły do organów podatkowych z wnioskiem o zezwolenie na zapłatę odsetek od pożyczki spółce powołanej niebędącej rezydentem, w taki sposób, by odsetki te nie były kwalifikowane jako wypłacone zyski, podczas gdy w danych okolicznościach przepisy krajowe oraz w odpowiednich przypadkach w państwa postanowienia UOUPO, przewidywały taką kwalifikację.

127 Do sądu krajowego należy ustalenie, czy, w przypadku gdy okaże się, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, ewentualnie w związku z w państwiowymi postanowieniami UOUPO, nie spełniają przesłanek wymienionych w pkt 92 niniejszego wyroku i stanowiły zatem ograniczenie swobody działalności gospodarczej, zakazane w art. 43 WE, stosowanie tych przepisów w każdym przypadku prowadziłyby do nieuwzględnienia żądań skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym przez organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa.

128 Na pytania od piątego do dziesiątego należy zatem odpowiedzieć w następujący sposób:

– Wobec braku uregulowania wspólnotowego wewnętrznego porządku prawnego państwa członkowskich powinien określać sądy państwa oraz zasady proceduralne dotyczące wnoszenia skarg mających na celu zapewnienie ochrony praw, które podmioty prawa wywodzą z prawa wspólnotowego, w tym rodzaje żądań wnoszonych przez osoby poszkodowane do sądów krajowych. Sądy krajowe są niemniej jednak zobowiązane zagwarantować, by jednostki miały do dyspozycji skuteczny środek zaskarżenia umożliwiający im uzyskanie zwrotu nienależnie pobranego podatku oraz kwot zapłaconych na rzecz tego państwa członkowskiego lub pobranych przez to państwo w bezpośrednim związku z tym podatkiem. W odniesieniu do innych szkód, jakie dany podmiot poniósł z powodu naruszenia prawa wspólnotowego, które można przypisać państwu członkowskiemu, jest ono zobowiązane do naprawienia szkód wyrządzonych jednostkom, gdy spełnione są przesłanki wymienione w pkt 51 ww. wyroku w sprawach połączonych *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, co nie wyklucza, że na gruncie prawa krajowego odpowiedzialność państwa może być uzależniona od mniej restrykcyjnych przesłanek.

– Jeżeli okaże się, że przepisy państwa członkowskiego stanowiły ograniczenie swobody działalności gospodarczej zakazane w art. 43 WE, sąd krajowy może w celu ustalenia szkody zbadać, czy osoby poszkodowane zachowały należyte staranność, aby uniknąć szkody lub ograniczyć poniesioną szkodę oraz czy w szczególności wykorzystały we w państwiowym czasie wszystkie dostępne im środki prawne. Jednak w celu zapobieżenia temu, by wykonywanie praw, które art. 43 WE przyznaje jednostkom, było niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, sąd krajowy może zbadać, czy stosowanie tych przepisów, ewentualnie w związku z w państwiowymi postanowieniami UOUPO, w każdym przypadku prowadziłyby do nieuwzględnienia żądań skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym przez organy podatkowe danego państwa członkowskiego.

W przedmiocie wniosku o ograniczenie skutków niniejszego wyroku w czasie

129 Na rozprawie rzęd Zjednoczonego Królestwa, na wypadek, gdyby Trybunał stwierdził, że prawo wspólnotowe należy interpretować w taki sposób, że sprzeciwia się ono przepisom krajowym takim jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, wniosł o ograniczenie skutków wyroku w czasie, także w odniesieniu do postępowania sądowych wszczętych przed datę ogłoszenia wyroku. Rząd Zjednoczonego Królestwa ocenia, że koszty związane z niekorzystną dla niego wykładnią prawa wspólnotowego wyniosłyby 300 milionów euro.

130 Należy stwierdzić, że w rozpatrywanym przypadku rząd Zjednoczonego Królestwa nie wskazał, na jakiej podstawie dokonał oszacowania skutków finansowych niniejszego wyroku ani czy kwota ta dotyczy wyłącznie skutków finansowych związanych ze sprawą będącą

przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, czy takie skutków wynikających z niniejszego wyroku w innych przypadkach.

131 Ponadto kwota przedstawiona przez ten rząd została oparta na założeniu, że odpowiedzi udzielone przez Trybunał prowadziłyby do tego, że przedania skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym zostałyby uwzględnione w całości, a jest to okoliczność, której ustalenie należy do sądu krajowego.

132 W tych warunkach Trybunał nie dysponuje wystarczającymi informacjami, by zbadać wniosek rzędu Zjednoczonego Królestwa.

133 W związku z powyższym należy stwierdzić, iż brak jest podstaw, by ograniczyć skutki niniejszego wyroku w czasie.

W przedmiocie kosztów

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

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

1) **Artykuł 43 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, które ograniczają możliwość odliczenia do celów podatkowych przez spółkę b/d/c rezydentem odsetek zapłaconych od pożyczki otrzymanej od spółki bezpośrednio lub pośrednio dominującej, mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, kontrolowanej przez taką spółkę dominującą, nie poddając jednocześnie takiemu ograniczeniu spółki b/d/c rezydentem, która otrzymała pożyczkę od spółki również b/d/c rezydentem, chyba że, po pierwsze, przepisy te opierają się na badaniu elementów obiektywnych i możliwych do zweryfikowania, które umożliwiają stwierdzenie istnienia czysto sztucznej struktury sużonej wyświecznie do celów podatkowych, przewidując możliwość przedstawienia przez podatnika, w razie potrzeby oraz nie podlegając nadmiernym ograniczeniom administracyjnym, dowodów dotyczących względów handlowych, które leżą u podstaw danej transakcji, oraz po drugie, przepisy te w przypadku stwierdzenia istnienia takiej struktury kwalifikują odsetki jako wypłacone zyski jedynie w takim zakresie, w jakim przewyższają one odsetki, które zostałyby ustalone w warunkach pełnej konkurencji.**

2) **Przepisy państwa członkowskiego, takie jak te, o których mowa w pytaniu pierwszym, nie są objęte zakresem art. 43 WE, jeżeli znajdują one zastosowanie do sytuacji, gdy spółka b/d/ca rezydentem otrzymuje pożyczkę od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim, która nie kontroluje spółki b/d/c rezydentem i gdy obie te spółki są kontrolowane, bezpośrednio lub pośrednio, przez wspólną spółkę powiązaną, która ma siedzibę w państwie trzecim.**

3) **Wobec braku uregulowania wspólnotowego wewnętrznego porządek prawny każdego z państw członkowskich powinien określać zasady w sprawie oraz zasady proceduralne dotyczące wnoszenia skarg mających na celu zapewnienie ochrony praw, które podmioty prawa wywodzą z prawa wspólnotowego, w tym rodzaje wniosków wnoszonych przez osoby poszkodowane do sądów krajowych. Sądy krajowe są niemniej jednak zobowiązane zagwarantować, by jednostki miały do dyspozycji skuteczny środek zaskarżenia umożliwiający im uzyskanie zwrotu nienależnie pobranego podatku oraz kwot zapłaconych na rzecz tego państwa członkowskiego lub pobranych przez to państwo w bezpośrednim związku z tym podatkiem. W odniesieniu do innych szkód, jakie dany**

podmiot poniósł z powodu naruszenia prawa wspólnotowego, które można przypisać państwu czonkowskiemu, jest ono zobowiązane do naprawienia szkód wyrządzonych jednostkom, gdy spełnione są przesłanki wymienione w pkt 51 wyroku z dnia 5 marca 1996 r. w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 Brasserie du Pêcheur i Factortame, co nie wyklucza, że na gruncie prawa krajowego odpowiedzialność państwa może być uzależniona od mniej restrykcyjnych przesłanek.

Jeżeli okaże się, że przepisy państwa czonkowskiego stanowią ograniczenie swobody działalności gospodarczej zakazane w art. 43 WE, sąd krajowy może w celu ustalenia szkody zbadać, czy osoby poszkodowane zachowały należyte staranność, by uniknąć szkody lub ograniczyć jej rozmiary, oraz czy w szczególności wykorzystały we właściwym czasie wszystkie dostępne im środki prawne. Jednak w celu zapobieżenia temu, by wykonywanie praw, które art. 43 WE przyznaje jednostkom, było niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, sąd krajowy może zbadać, czy stosowanie tych przepisów, ewentualnie w związku z właściwymi postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w każdym przypadku prowadziłyby do nieuwzględnienia żądań skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym przez organy podatkowe danego państwa czonkowskiego.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.