

## OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PAOLA MENGOZZIEGO

przedstawiona w dniu 22 grudnia 2010 r.<sup>1</sup>

## I — Wstęp

(49283574 EUR),	359183404	FF
(54757157 EUR)	i 341261380	FF
(52024962 EUR).		

1. W niniejszym odesłaniu prejudycjalnym Conseil d'État (rada stanu) (Francja) zwraca się do Trybunału z pytaniem dotyczącym wykładni art. 43 WE i 56 WE w ramach sporu między ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique [ministrem ds. skarbu, rachunków publicznych oraz służby publicznej] i spółką Accor w przedmiocie roszczenia tej spółki o zwrot zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych, którą spółka ta musiała zapłacić przy wypłacie dywidendy na rzecz swoich akcjonariuszy za lata 1999–2001<sup>2</sup>.

2. Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że w latach 1998, 1999 i 2000 spółka Accor otrzymywała dywidendy od spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich, oraz że zgodnie z przepisami art. 146 ust. 2 w związku z art. 158a i 223e code général des impôts (ordynacji podatkowej, zwanej dalej „CGI”), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym, spółka ta przy wypłacie dywidend na rzecz jej własnych akcjonariuszy zapłaciła zaliczkę na poczet podatku dochodowego za lata 1999, 2000 i 2001 w kwotach, odpowiednio, 323279053 FF

3. Kwestię owych kwot z tytułu zaliczek na poczet podatku od dochodów kapitałowych należy rozpatrywać w kontekście prawnym „zaliczenia na podatek”, które miało zastosowanie w momencie zaistnienia okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym i które zostało zniesione z dniem 1 stycznia 2005 r. na mocy art. 93 ustawy nr 2003-1311<sup>3</sup>.

4. Aby zapobiegać podwójnemu opodatkowaniu w znaczeniu ekonomicznym zysków, które najpierw są opodatkowane w momencie ich osiągnięcia na poziomie spółki wypłacającej dywidendę, a następnie, w chwili ich wypłaty na poziomie podmiotów ją otrzymujących, art. 158a CGI w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności sprawy przed sądem krajowym przyznawał podmiotom otrzymującym dywidendy od *spółek francuskich* prawo do zaliczenia na podatek, w formie prawa do odliczenia od podatku udzielanego przez skarbu państwa. Wspomniane zaliczenie na poczet podatku lub też prawo do odliczenia od podatku było równe połowie kwot rzeczywiście wypłaconych przez spółkę wypłacającą dywidendę spółce dominującej.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Ponieważ wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym został złożony przed wejściem w życie traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wszelkie odesłania dotyczą traktatu WE.

3 — JORF z dnia 31 grudnia 2003 r., s. 22530.

5. Aby jednak zapobiec nadmiernym utratom wpływów z podatku, mechanizm zaliczenia podatku został powiązany z mechanizmem „zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych”, jeżeli zyski prowadzące do wypłaty dywidendy nie były obciążane podatkiem dochodowym od osób prawnych według zwykłej stawki.

6. W tych okolicznościach art. 223e CGI, w brzmieniu obowiązującym w momencie zaistnienia okoliczności sprawy przed sądem krajowym, przewidywał, że spółka wypłacająca dywidendę zobowiązana była do zapłaty zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych w wysokości zaliczenia na podatek obliczonego na warunkach określonych w art. 158a tego kodeksu. Zaliczka ta należna była z tytułu wypłat dywidend dających prawo do zaliczenia na poczet podatku, niezależnie do tego, kto był ich beneficjentem.

7. Ponieważ na mocy art. 216 CGI dywidendy wypłacane przez spółkę zależną spółce dominującej z siedzibą we Francji były zwolnione z podatku od osób prawnych na poziomie tej spółki dominującej<sup>4</sup> niezależnie od źródła tych dywidend, w związku z tym wypłata tych dywidend przez spółkę dominującą na rzecz jej udziałowców lub akcjonariuszy zasadniczo oznaczała, zgodnie z art. 223e CGI, konieczność zapłaty zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych.

4 — Z wyjątkiem zapłaty części z tytułu wydatków i kosztów, o której mowa w art. 216 CGI, niemającej znaczenia w sprawie przed sądem krajowym, która w okresie zaistnienia okoliczności faktycznych przed sądem krajowym została ustalona na 2,5% łącznego przychodu z udziałów obejmującego zaliczenia na poczet podatku w 2000 r. oraz na 5%, począwszy od 2001 r. Zgodność zwolnienia tej proporcji wydatków i kosztów była przedmiotem badania Trybunału w ramach postępowania zakończonego wyrokiem z dnia 3 kwietnia 2008 r. w sprawie C-27/07 Banque Fédérative du Crédit Mutuel, Zb.Orz. s. I-2067.

8. Jednakże, aczkolwiek art. 146 ust. 2 CGI przewidywał, że w takim przypadku kwota zaliczki na poczet podatku jest pomniejszana, w razie potrzeby, o kwotę zaliczenia związaną z przychodami z tytułu udziałów lub akcji, o których mowa w art. 145 CGI, osiągniętymi nie dawniej niż w trakcie pięciu ostatnich zakończonych lat podatkowych, to jednak, jak już wspominałem w pkt 4 niniejszej opinii, z zaliczenia podatku mogły skorzystać wyłącznie spółki dominujące otrzymujące dywidendy od spółek francuskich.

9. Innymi słowy, jak podsumowuje to sąd krajowy, art. 146 ust. 2 CGI pozwalała spółce dominującej mającej siedzibę we Francji w sytuacji, gdy dokonywała ona wypłat dywidend wypłaconych jej przez francuskie spółki zależne, z tytułu których to dywidend musiała zapłacić zaliczkę na poczet podatku od dochodów kapitałowych, pomniejszyć kwotę tej zaliczki podatku o wysokość zaliczenia podatku związanego z wypłatą dywidend otrzymanych od spółek zależnych. Z kolei w braku zaliczenia podatku związanego z dywidendami wypłacanymi przez spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, które mogłoby zmniejszyć kwotę zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, zapłata zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych z tytułu wypłaty tej dywidendy przez spółkę dominującą jej akcjonariuszom, ponieważ następowałyby od całej wypłacanej wartości dywidendy, obniżałaby wartość wypłacanej dywidendy.

10. Twierdząc, że taka różnica w traktowaniu jest niezgodna z prawem wspólnotowym, spółka Accor wniosła skargę do tribunal

administratif (sądu administracyjnego) w Wersalu, który w wyroku z dnia 21 grudnia 2006 r. uwzględnił jej skargę. Odwołanie od tego wyroku wniesione przez ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique do cour administrative d'appel (administracyjnego sądu apelacyjnego) w Wersalu zostało oddalone wyrokiem z dnia 20 maja 2008 r.

11. Conseil d'État (rada stanu), do której ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique złożył skargę kasacyjną od tego wyroku, uwzględniła podniesiony przez niego zarzut, oparty na braku uzasadnienia wyroku cour administrative d'appel w Wersalu, i tym samym uchyliła ten wyrok.

12. Uznawszy w tych warunkach, że to do niej należy rozstrzygnięcie sprawy co do istoty w świetle jej okoliczności faktycznych, Conseil d'État, oddalwszy argument spółki Accor odnoszący się do niezgodności spornych przepisów prawnych z dyrektywą Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich<sup>5</sup>, uznała, że istnieją pewne wątpliwości związane z interpretacją innych przepisów i zasad prawa Unii. W związku z tym Conseil d'État postanowiła zawiesić postępowanie

i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) a) Czy art. 56 [WE] i 43 [WE] należy interpretować w taki sposób, że sprzeciwiają się one systemowi podatkowemu mającemu na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania dywidend w znaczeniu ekonomicznym, który:

— pozwala spółce dominującej odliczyć od zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, do zapłaty którego jest zobowiązana z tytułu wypłaty swoim akcjonariuszom dywidend wypłaconych jej przez spółki zależne, kwotę zaliczenia na poczet podatku związaną z wypłatą tych dywidend, jeżeli dywidendy te pochodzą od spółki zależnej z siedzibą we Francji,

— ale nie daje takiego uprawnienia w sytuacji, kiedy dywidendy pochodzą od spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim [...], ponieważ system ten w tym przypadku nie przyznaje zaliczenia podatku związanego z wypłatą tych dywidend przez ową spółkę zależną z tego względu, iż taki system sam w sobie stanowiłby naruszenie wobec tej spółki dominującej zasad swobodnego przepływu kapitału lub swobody przedsiębiorczości?

b) W przypadku odpowiedzi przeczącej na [pkt a)], czy artykuły te

5 — Dz.U. L 225, s. 6. Dyrektywa ta została zmieniona dyrektywą Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. (Dz.U. 2004, L 7). Zmiany wynikające z tej dyrektywy zostały jednakże wprowadzone po zaistnieniu okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym i są w związku z tym bez znaczenia.

należy interpretować w taki sposób, że jednakże sprzeciwiają się takiemu systemowi w zakresie, w jakim należałoby również uwzględnić sytuację akcjonariuszy, ponieważ po zapłaceniu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych kwota dywidend otrzymanych od jej spółek zależnych, a następnie wypłaconych przez tę spółkę dominującą jej akcjonariuszom jest różna w zależności od umiejscowienia tych spółek zależnych we Francji czy w innym państwie członkowskim [...] w taki sposób, że system ten mógłby zniechęcać akcjonariuszy do inwestowania w spółkę dominującą, a tym samym mógłby skutkować utrudnieniem w pozyskiwaniu kapitału przez tą spółkę i mógłby również zniechęcać spółkę dominującą do inwestowania kapitału w spółki zależne mające swoje siedziby w innych państwach członkowskich niż Francja lub też do tworzenia spółek zależnych w tych państwach?

- 2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej [na pkt 1a) i 1b)] oraz w sytuacji, gdyby art. 56 [WE] i 43 [WE] były interpretowane w taki sposób, że sprzeciwiają się opisanemu powyżej systemowi zaliczek, oraz jeżeli w związku z tym organy administracji podatkowej miałyby co do zasady obowiązek dokonania zwrotu kwot pobranych na jego podstawie w zakresie, w jakim zostały one pobrane z naruszeniem przepisów prawa wspólnotowego, czy w takim systemie, który jako taki nie powoduje przerwania podatku
- przez podatnika na osobę trzecią, prawo wspólnotowe sprzeciwia się temu:
- a) by organy podatkowe mogły odmówić zwrotu kwot podatku zapłaconego przez spółkę dominującą na tej podstawie, że ów zwrot oznaczałby dla niej bezpodstawne wzbogacenie;
  - b) oraz w przypadku odpowiedzi przeczącej temu, aby okoliczność, że kwota zapłacona przez spółkę dominującą nie stanowi dla niej ani kosztu księgowego, ani podatkowego, a jedynie obciąża sumę kwot, które mogą zostać wypłacone akcjonariuszom, mogła być podniesiona w celu odmowy zwrotu tej kwoty zainteresowanej spółce?
- 3) Uwzględniając odpowiedź udzieloną na [pytanie pierwsze i drugie], czy wspólnotowe zasady równoważności i skuteczności sprzeciwiają się temu, by zwrot kwot, który mógłby zagwarantować zastosowanie takiego samego systemu podatkowego do dywidend wypłacanych przez spółkę dominującą, niezależnie od tego, czy mają swe źródło w kwotach wypłacanych przez jej spółki zależne mające siedzibę we Francji, czy też w innym państwie członkowskim [...], był uzależniony, z zastrzeżeniem w odpowiednim przypadku postanowień konwencji dwustronnych mających zastosowanie pomiędzy [Republiką Francuską] a państwem członkowskim, w którym ma siedzibę owa spółka zależna, dotyczących wymiany

informacji, od warunku przedstawienia przez podatnika dowodów, które znajdują się w jego wyłącznym posiadaniu, dotyczących, dla każdej spornej dywidendy, w szczególności rzeczywiście zastosowanej stawki opodatkowania oraz rzeczywiście zapłaconej kwoty podatku z tytułu zysków osiągniętych przez jego spółki zależne mające swoją siedzibę w innych państwach członkowskich [...], podczas gdy w przypadku spółek zależnych mających swoją siedzibę we Francji dowody te, znane organom podatkowym, nie są wymagane?”

## II — Ocena

13. Podczas gdy pierwsze pytanie sądu krajowego dotyczy zgodności mechanizmu podatkowego, takiego jak opisany powyżej, ze swobodą przedsiębiorczości i swobodnym przepływem kapitału, pytanie drugie i trzecie zasadniczo dotyczą ewentualnego zastosowania zasad, a konkretnie zakazu bezpodstawnego wzbogacenia (pytanie drugie) oraz równoważności i skuteczności (pytanie trzecie), które mogą, w danym wypadku, sprzeciwiać się całkowicie lub częściowo zwrotowi zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych zapłaconego przez spółkę Accor.

14. Przed przystąpieniem do oceny tych pytań uważam, że należy sformułować dwie uwagi.

15. Po pierwsze, z ogólnego punktu widzenia, nie należy lekceważyć znaczenia finansowego, jakie ma spór toczący się przed sądem krajowym oraz inne spory toczące się przed francuskimi sądami administracyjnymi, których wartość szacowana jest na ok. 3 mld EUR. Wydaje się, że względy te nie były obce również Conseil d'État, która postanowiła wystąpić do Trybunału z niniejszym odesłaniem prejudycjalnym, i które ponadto częściowo uzasadniają wniosek tego sądu o zastosowanie do niniejszej sprawy trybu przyspieszonego, przewidzianego w art. 104a akapit czwarty regulaminu, który jednakowoż został odrzucony postanowieniem prezesa Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 października 2009 r.

16. Co się tyczy owego aspektu finansowego, to należy również zauważyć, że ani sąd krajowy, ani rząd francuski nie wystąpiły o ograniczenie skutków wyroku Trybunału w czasie, być może także dlatego, że zgodnie z orzecnictwem konsekwencje finansowe, jakie mogłyby wyniknąć dla państwa członkowskiego z wyroku wydanego w trybie prejudycjalnym, nie stanowią same w sobie uzasadnienia dla ograniczenia skutków tego wyroku w czasie<sup>6</sup>, jak również dlatego, że sam przedmiot wszystkich sporów toczących się przed francuskimi sądami administracyjnymi dotyczy zakończonych sytuacji, ponieważ jak już

<sup>6</sup> — Zobacz wyrok z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 Brzeziński, Zb.Orz. s. I-513, pkt 58–60 i przytoczone tam orzecznictwo.

wcześniej wspomniałem, sporny system przeszedł obowiązywać z dniem 1 stycznia 2005 r.<sup>7</sup>

17. Należy następnie zauważyć, że pytania Conseil d'État nie dotyczą wykładni dyrektywy 90/435, a w szczególności jej art. 4, zgodnie z którym państwo siedziby spółki dominującej, posiadającej co najmniej 25% udziału w kapitale spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, powinno powstrzymać się od podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym zysków wypłacanych przez tę spółkę zależną na rzecz spółki dominującej. W tym celu państwo członkowskie siedziby spółki dominującej albo powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków, albo opodatkowuje te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku tej części podatku dochodowego płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz w odpowiednim przypadku, kwoty podatku zapłaconego u źródła dochodu w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma siedzibę, z uwzględnieniem wyjątków przewidzianych w art. 5, do wysokości

odpowiedniego podatku krajowego. Tak jak to zasadniczo przypomniał Trybunał w wyroku w sprawie Cobelfret<sup>8</sup>, obowiązek spoczywający na państwie siedziby spółki dominującej odnosi się zatem do wypłaty zysków na jej rzecz przez jej spółkę zależną.

18. Spółka Accor podnosiła przed Conseil d'État, a także ponownie w uwagach na piśmie przedstawionych Trybunałowi niezgodność zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych z art. 4 dyrektywy 90/435. Argument ten opiera się zasadniczo na następującym założeniu: Republika Francuska na mocy art. 145 i 216 CGI zdecydowała się na zwolnienie z podatku od osób prawnych dywidend wypłacanych spółce dominującej przez spółkę zależną, niezależnie od ich pochodzenia<sup>9</sup>. Tymczasem w momencie wypłaty akcjonariuszom dywidend pochodzących z zysków wypłaconych przez spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim niż Francja na francuskiej spółce dominującej spoczywał obowiązek zapłaty zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, której celem było zastąpienie podatku od osób prawnych w zakresie, w jakim dotyczyła ona wyłącznie wypłacanych zysków, które wcześniej nie zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych według pełnej stawki. Spółka Accor uważa zatem, że zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych stanowiła formę opodatkowania dywidend otrzymywanych od spółek zależnych niebędących rezydentami francuskimi, która jest sprzeczna z art. 4 dyrektywy 90/435.

7 — Innym tego powodem może być okoliczność, że Trybunał określił już w kilku swoich wyrokach (zob. w szczególności wyroki z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753; z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04 Meilicke i in., Zb.Orz. s. I-1835) wymogi wynikające zarówno ze swobody przedsiębiorczości, jak i ze swobodnego przepływu kapitału w zakresie sytuacji osób fizycznych lub prawnych będących rezydentami państwa członkowskiego, otrzymujących dywidendy od spółek niebędących rezydentami, oraz to, że Trybunał nie ograniczył skutków tych wyroków w czasie; zob. w tym zakresie ww. wyrok w sprawie Meilicke i in., pkt 36–40 i przytoczone tam orzecznictwo. Rząd francuski podnosi tym niemniej, że owa linia orzecznicza niekoniecznie ma znaczenie dla udzielenia odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne.

8 — Wyrok z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-138/07, Zb.Orz. s. I-731, pkt 29–31.

9 — Z zastrzeżeniem części wydatków i kosztów wspomnianych w przypisie na s. 4.

19. Conseil d'État odrzuciła tę argumentację, twierdząc, że zdarzeniem podatkowym powodującym powstanie obowiązku zapłaty spornej zaliczki nie była wypłata dywidend przez spółki zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich na rzecz francuskiej spółki dominującej, lecz wypłata przez ową spółkę dominującą otrzymanych w ten sposób dywidend jej akcjonariuszom. Innymi słowy zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych nie miała na celu, ani też nie prowadziła do opodatkowania wypłacanych zysków, a tym samym nie zastępowała podatku dochodowego od osób prawnych i była wymagalna jedynie w chwili wypłaty dywidendy akcjonariuszom spółki dominującej.

20. Choć spółka Accor próbowała w swoich pisemnych uwagach przedstawionych Trybunałowi rozszerzyć zakres pytań zadanych przez Conseil d'État o wykładnię dyrektywy 90/435, uznają za słuszne odrzucenie przez ten sąd argumentacji przedstawionej przez tę spółkę w postępowaniu przed sądem krajowym.

21. Jak już bowiem wspomniałem, dyrektywa 90/435 dotyczy wyłącznie podziału zysków między spółką zależną i jej spółką dominującą, w sytuacji gdy spółki te mają siedziby w dwóch różnych państwach członkowskich. Dyrektywa ta nie dotyczy zatem systemu podatkowego mającego zastosowanie do wypłaty przez spółkę dominującą przychodów z udziałów i akcji jej udziałowcom lub akcjonariuszom. Uzasadnienie sądu krajowego ostatecznie jest zgodne ze stanowiskiem Trybunału przyjętym w ww. wyroku *Test Claimants in the FII Group Litigation* dotyczącym zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych („advance corporate tax”, zwanego dalej „ACT”), podlegającego zapłacie przez spółkę dominującą mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie przy wypłacie

własnym akcjonariuszom dywidendy uzyskanej od spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich<sup>10</sup>, który to podatek został uznany za nieobjęty zakresem zastosowania dyrektywy 90/435.

#### A — *W przedmiocie pytania pierwszego*

22. W pytaniu pierwszym, które dzieli się na dwie części, sąd krajowy pragnie się dowiedzieć, po pierwsze, czy art. 43 WE i 56 WE sprzeciwiają się mechanizmowi, zgodnie z którym tylko spółka dominująca, która wypłaca swoim akcjonariuszom dywidendy otrzymane od spółek zależnych mających siedzibę we Francji, z wyłączeniem spółek zależnych mających siedziby w innych państwach członkowskich, może zastosować zaliczenie związane z wypłatą tych dywidend do zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych oraz, po drugie, w przypadku odpowiedzi przeczącej, czy artykuły te sprzeciwiają się jednak takiemu mechanizmowi, z powodu jego potencjalnego skutku zniechęcającego dla akcjonariuszy spółki dominującej otrzymujących dywidendy wypłacane przez spółki zależne mające siedzibę w państwach członkowskich innych niż Francja.

23. Zanim zajmę się problematyką ograniczającego skutku wspomnianego mechanizmu, należy powiedzieć kilka słów na temat mającej zastosowanie w niniejszej sprawie swobody przepływu.

<sup>10</sup> — Punkt 110.

1. W przedmiocie swobody przepływu, która ma zastosowanie w niniejszej sprawie

24. Zgodnie z orzecznictwem, jeśli obywatel danego państwa członkowskiego posiada udział w kapitale spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, pozwalający mu na wywieranie rzeczywistego wpływu na decyzje tej spółki i określanie jej działalności, zastosowanie mają przepisy traktatu o swobodzie podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, a nie przepisy odnoszące się do swobody przepływu<sup>11</sup>.

25. W niniejszym przypadku sąd krajowy nie poinformował Trybunału o wysokości udziałów posiadanych przez spółkę Accor w kapitale spółek zależnych mających siedzibę w państwach członkowskich innych niż Francja, a tym samym nie można wykluczyć posiadania udziałów, które nie pozwalają jej na wywieranie rzeczywistego wpływu na decyzje tych spółek.

26. W pierwszej kolejności należy bowiem zauważyć, że sporny system miał zastosowanie zgodnie z art. 154 CGI w okresie do dnia 31 grudnia 2000 r. do spółek, których udział w kapitale zakładowym spółki wypłacającej przekraczał minimalny próg 10%; z dniem 1 stycznia 2001 r. próg ten został zmniejszony o 5% kapitału zakładowego spółki

wypłacającej dywidendę<sup>12</sup>. System ten miał w związku z tym zastosowanie do tak niskiego poziomu uczestnictwa przez spółki dominujące w kapitale zakładowym innych spółek, że wykluczał on a priori możliwość wywierania rzeczywistego wpływu na decyzje tych spółek.

27. Jeśli chodzi o stan faktyczny sprawy przed sądem krajowym, to wniosek ten wydają się potwierdzać informacje przedstawione w pisemnych uwagach rządu francuskiego, zgodnie z którymi pewna część dywidend otrzymanych przez spółkę Accor została jej wypłacona przez spółki, w których spółka ta posiadała wyłącznie mniejszościowy pakiet udziałów, który w oczywisty sposób nie pozwalał jej na wywieranie rzeczywistego wpływu na decyzje tych spółek.

28. Z kolei zarówno spółka Accor, jak i rząd francuski powołują się na sytuacje, w których spółka ta posiadała większościowy pakiet udziałów w kapitale spółek zależnych mających siedzibę w różnych państwach członkowskich, co pozwala przypuszczać, że spółka Accor miała wpływ na decyzje tych spółek zależnych.

29. Chociaż to do sądu krajowego należy sprawdzenie prawdziwości wszystkich tych informacji w celu rozstrzygnięcia toczącej się

11 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. s. I-2787, pkt 22; z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. s. I-10829, pkt 37; z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 31; z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 30.

12 — Zgodnie ze zmianami art. 145 CGI wprowadzonymi rozporządzeniem nr 2000-912 z dnia 18 września 2000 r., JORF z dnia 21 września 2000 r., s. 14783.



przed nim sprawy<sup>13</sup>, to jednak wydaje się, że zarówno odnośne przepisy prawne, jak i stan faktyczny, którego dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, są objęte zakresem zarówno swobody przedsiębiorczości, jak i swobodnego przepływu kapitału<sup>14</sup>.

30. Wydaje mi się jednak, z uwagi na informacje, którymi dysponuje Trybunał, że niniejsza sprawa powinna zostać rozpatrzona raczej w świetle postanowień traktatu odnoszących się do swobodnego przepływu kapitału, tym bardziej że ocena pytania prejudycjalnego pod kątem art. 43 WE nie powinna w żadnym razie doprowadzić do innego rozwiązania.

## 2. W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

31. Zgodnie z orzecznictwem przepływem kapitału w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE są w szczególności inwestycje bezpośrednie w formie udziału w danym przedsiębiorstwie poprzez posiadanie akcji, które przysługują możliwość rzeczywistego udziału w zarządzaniu spółką lub sprawowaniu nad nią kontroli (inwestycje zwane „bezpośrednimi”), jak również nabycie papierów wartościowych na rynku kapitałowym dokonane jedynie w celu

lokaty kapitału, bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli (inwestycje zwane „portfelowymi”)<sup>15</sup>.

32. Trybunał orzekł również, że ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi zakazane na mocy art. 56 ust. 1 WE obejmują przepisy krajowe, w tym podatkowe, mogące zniechęcać osoby będące rezydentami w danym państwie członkowskim do inwestowania swoich kapitałów w spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim<sup>16</sup>.

33. W toczącej się przed sądem krajowym sprawie bezsporne jest, jak przyznaje sam rząd francuski, że chociaż zaliczenie podatku związane z wypłatą dywidend przez francuskie spółki zależne swojej spółce dominującej mającej siedzibę we Francji może zostać odliczone od kwoty zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych należnej z tytułu wypłaty przez tę spółkę dywidendy swoim akcjonariuszom, to wypłata dywidend przez spółki zależne niebędące rezydentami we Francji nie uprawnia, na poziomie ich spółki dominującej, do podobnego zaliczenia. Francuska spółka dominująca zobowiązana jest w związku z tym do zapłaty podatku od dochodów kapitałowych, jednakże bez możliwości skorzystania z zaliczenia podatku, w odróżnieniu od sytuacji, w której spółka dominująca otrzymuje dywidendy od swoich

13 — Pragnę przypomnieć, że jak już wspominałem w pkt 11 niniejszej opinii, do Conseil d'État zwrócono się o rozstrzygnięcie co do istoty sprawy przed sądem krajowym.

14 — Zobacz np. stwierdzenie Trybunału w ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 80.

15 — Zobacz podobnie wyroki z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. s. I-1661, pkt 21; z dnia 4 czerwca 2002 r. w sprawie C-483/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4781, pkt 36, 37; z dnia 13 maja 2003 r. w sprawie C-98/01 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. s. I-4641, pkt 39, 40; z dnia 28 września 2006 r. w sprawach połączonych C-282/04 i C-283/04 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-9141, pkt 19; z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 40.

16 — Zobacz w szczególności ww. wyroki w sprawie Manninen, pkt 22; w sprawie Meilicke i in., pkt 23.

francuskich spółek zależnych i następnie wypłaca te dywidendy swoim własnym akcjonariuszom.

spółek zależnych mających siedzibę w innym państwie członkowskim<sup>19</sup>.

34. Mechanizm ten wprowadza więc, co przyznaje sam rząd francuski, różnicę w traktowaniu dywidend wypłacanych przez francuskie spółki dominujące w zależności od tego, czy pochodzą one od spółek zależnych mających siedzibę we Francji, czy też w innych państwach członkowskich.

35. Nie wnikając w kwestię, czy sytuacja francuskiej spółki dominującej otrzymującej dywidendy od francuskiej spółki zależnej jest porównywalna do sytuacji tej samej spółki dominującej otrzymującej dywidendy od spółki zależnej mającej siedzibę w innych państwach członkowskich<sup>17</sup>, rząd francuski podnosi jednak, w sposób nieco wewnętrznie sprzeczny, najpierw, że wspomniana różnica w traktowaniu nie ma skutku ograniczającego przepływ kapitału w rozumieniu art. 56 WE<sup>18</sup>, następnie, przyznając jednocześnie, że o bezpośrednim zniechęceniu akcjonariuszy można by było mówić wyłącznie w sytuacji, gdyby francuska spółka dominująca prowadziła politykę polegającą na dalszym wypłacaniu dywidend otrzymywanych od

36. Niezależnie od wewnętrznej sprzeczności, którą, jak się okazało, zawiera argumentacja rządu francuskiego, pragnę przypomnieć, że rząd ten opiera swoją główną tezę, to znaczy twierdzenie o braku ograniczającego skutku spornych przepisów podatkowych, na dwóch następujących argumentach.

37. Rząd ten podnosi po pierwsze, że dokonanie zaliczenia podatku lub zapłata zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych nie wynika z mocy prawa, lecz z niezależnej decyzji właściwych organów spółki dominującej otrzymującej dywidendy od swoich spółek zależnych. Powołując się w szczególności na wyrok w sprawie Graf<sup>20</sup>, rząd francuski dodaje, że ewentualny niekorzystny skutek spornych przepisów prawa krajowego zależy tym samym od decyzji właściwych organów spółki dominującej tak hipotetycznej, że trudno uznać, iż przepisy te stanowią ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.

38. Rząd francuski podnosi po drugie, że ponieważ zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych była obliczana od podlegającego wypłacie zysku spółki dominującej, nie stanowiła ona obciążenia zysku, lecz opodatkowanie wypłacanego zysku, które ponoszone było w całości przez

17 — Co wynika bowiem z utrwalonego już orzecznictwa, w szczególności z ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 62.

18 — Zobacz w szczególności pkt 74 pisemnych uwag rządu francuskiego.

19 — Zobacz pkt 82 tych uwag.

20 — Wyrok z dnia 27 stycznia 2000 r. w sprawie C-190/98, Rec. s. I-493, pkt 24, 25.

akcjonariuszy otrzymujących pomniejszoną dywidendę. Mechanizm ten nie wpływał na sytuację spółki dominującej. Rząd francuski twierdzi ponadto, że ponieważ akcjonariusze niebędący rezydentami mogli uzyskać zwrot zaliczki na poczet dochodów kapitałowych, jeśli nie skorzystali z zaliczenia na poczet podatku, zgodnie z konwencjami podatkowymi podpisanymi przez Republikę Francuską lub zgodnie z francuską doktryną administracyjną, różnica w traktowaniu dotyczy wyłącznie francuskich akcjonariuszy francuskiej spółki dominującej, co z uwagi na jej wyłącznie wewnętrzny charakter nie stanowi sytuacji objętej zakresem zastosowania art. 56 WE.

39. Według mnie nie ma potrzeby dalszego rozwodzenia się nad pierwszym, ponadto nieco niejasnym, zarzutem rządu francuskiego. O ile dobrze rozumiem, zarzut ten opiera się na twierdzeniu, że spółki dominujące (lub ich organy) mają całkowitą swobodę decydowania o tym, czy postanowić o wypłacie dywidend swoim akcjonariuszom, co prowadziło do uruchomienia mechanizmu stosowania zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych oraz zaliczenia na podatek. Rząd francuski zdaje się w związku z tym twierdzić, że jeśli właściwe organy francuskiej spółki dominującej otrzymujące dywidendy od spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich postanowią następnie wypłacić tę dywidendę swoim akcjonariuszom z kwot uzyskanych z dywidend otrzymanych od jej spółek zależnych, bez możliwości skorzystania w ten sposób z zaliczenia na podatek, winą za to mogą

obciążać tylko siebie. Argument ten został najwyraźniej zacierpnięty z uwag przedstawionych przed Conseil d'État przez sprawozdawcę publicznego (rapporteur public), załączonych do pisemnych uwag na piśmie rządu francuskiego i spółki Accor<sup>21</sup>.

40. Jednakże oprócz tego, iż w rzeczywistości źródłem podniesionej różnicy w traktowaniu są raczej przepisy samego prawa francuskiego, problem nie tkwi w tym, jak twierdzi rząd francuski, że spółka dominująca lub jej właściwe organy same mogły uniknąć obowiązku zapłaty zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, nie przystępując do wypłaty dywidend otrzymanych od jej spółek zależnych mających siedzibę w państwach członkowskich innych niż Francja, lub obniżając kwoty dywidend wypłacanych akcjonariuszom, aby ostatecznie obejść lub dostosować się do przeszkody stworzonej przez sporny system podatkowy.

41. Przeciwnie, chodzi tu raczej o kwestię, czy spółka dominująca znajdująca się

21 — Według sprawozdawcy publicznego (s. 14 jego uwag) „[...] spółka [...] może zatem winić tylko siebie, jeśli nie zmniejszyła wysokości wypłacanych kwot. Innymi słowy obciążenie, o którego zwrot wnosi spółka dominująca, powstaje nie z mocy prawa, lecz wskutek prowadzonej przez nią polityki w zakresie wypłat dywidend”. Stanowisko to zostało jednak przedstawione nie w kontekście ograniczenia swobodnego przepływu kapitału, lecz w odniesieniu do zwrotu kwoty zaliczki zapłaconej przez Accor.

w sytuacji takiej jak spółka Accor może korzystać ze swobodnego przepływu kapitału, domagając się takiego samego traktowania jak to, które prawo krajowe zapewnia francuskiej spółce dominującej, która po otrzymaniu dywidendy od francuskiej spółki zależnej podejmuje następnie decyzję o całkowitej wypłacie tej dywidendy jej akcjonariuszom.

42. Trudno mi ponadto zrozumieć, w jaki sposób w spółce kapitałowej decyzja o wypłacie dywidendy na rzecz akcjonariuszy tej spółki może, jak uważa rząd francuski, mieć charakter hipotetyczny lub przypadkowy w rozumieniu ww. wyroku w sprawie Graf. Jak zauważyła na rozprawie spółka Accor, trudno sobie wyobrazić, aby akcjonariusze postanowili zainwestować w spółkę, która zamierza wypłacać dywidendę jedynie co jakiś czas, tym bardziej w sytuacji, gdy spółka ta notowana jest na rynkach finansowych i prowadzi politykę w zakresie wypłat dywidend uwzględnianą w swoim sprawozdaniu finansowym.

43. Jeśli chodzi o drugi argument rządu francuskiego, pragnę zauważyć, że wydaje się, że wynika on z podziału pierwszego pytania prejudycjalnego skierowanego przez sąd krajowy na dwie części, które dotyczą spółki dominującej (pierwsza część pytania) lub jej akcjonariuszy (druga alternatywna część pytania).

44. Podział ten wydaje się zasadniczo uzasadniony względami proceduralnymi prawa krajowego, gdyż w sprawie przed sądem krajowym stronami są francuskie organy i spółka Accor, nie zaś akcjonariusze tej spółki.

45. Nie wydaje mi się jednakże, by podział ten miał znaczenie dla interpretacji art. 56 WE, którego zakres stosowania obejmuje przepisy krajowe zniechęcające do inwestycji transgranicznych, bez potrzeby zastanowienia się, czy zniechęcenie to dotyczy przede wszystkim samej spółki, jej właściwych organów, czy też, bardziej ogólnie, jej akcjonariuszy. Uważam bowiem, że przychylenie się do rozróżnienia zaproponowanego przez sąd krajowy i rząd francuski skutkowałoby podporządkowaniem stosowania art. 56 WE prawu krajowemu państw członkowskich i sposobom organizacji spółek mających siedzibę na ich odpowiednim terytorium.

46. Orzecznictwo Trybunału pokazuje ponadto, że ten sam przepis krajowy może jednocześnie zniechęcać rezydentów (włączywszy w to rezydentów mających formę spółki) państwa członkowskiego do inwestowania ich kapitału w innych państwach członkowskich, a także mieć skutek ograniczający w stosunku do spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich w zakresie, w jakim stanowi on dla nich przeszkodę w pozyskiwaniu kapitału w pierwszym państwie członkowskim<sup>22</sup>. W związku z tym przy

22 — Zobacz w szczególności ww. wyroki w sprawie Manninen, pkt 22; w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 64, 166.

kwalifikowaniu danego przepisu krajowego jako środka z art. 56 ust. 1 WE nie ma przeszkody, aby przepis ten miał również skutek zniechęcający na poziomie spółki lub jej akcjonariuszy. Ponadto istnienie takiego *zniechęcenia* do transgranicznych przepływów kapitału z definicji nie jest zresztą podporządkowane, również w dziedzinie podatkowej, konieczności arytmetycznego wykazania konsekwencji majątkowych ponoszonych przez zainteresowanych.

47. W każdym razie wydaje mi się, że Trybunał może ograniczyć się do udzielenia odpowiedzi tylko na drugą część pytania prejudycjalnego, mając na uwadze zniechęcający charakter spornego mechanizmu na poziomie spółki dominującej Accor, co jak już wcześniej wspomniałem, przyznał ponadto rząd francuski w pkt 82 swoich pisemnych uwag na piśmie.

48. W rzeczywistości bowiem, nie mogą skorzystać z możliwości zneutralizowania zaliczki na poczet dochodów kapitałowych poprzez uzyskanie zaliczenia podatku, w przeciwieństwie od sytuacji spółki dominującej wypłacającej akcjonariuszom całość dywidendy otrzymanej od francuskich spółek zależnych, spółka dominująca znajdująca się w takiej samej sytuacji jak spółka Accor powinna, aby móc w całości wypłacić te dywidendy akcjonariuszom, przeznaczyć ze swoich rezerw finansowych kwotę pieniężną odpowiadającą kwocie, którą należy zapłacić z tytułu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych. Francuskie spółki dominujące, które zainwestowały swój kapitał we francuskie spółki zależne, uzyskują zatem korzyść w zakresie płynności finansowej w stosunku do spółek dominujących, które zainwestowały swój kapitał w spółki

zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich<sup>23</sup>.

49. Ponadto – i w tym punkcie całkowicie zgadzam się z uwagami sprawozdawcy publicznego przedstawionymi w postępowaniu przez Conseil d'État – zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych dotycząca wypłaty dywidend akcjonariuszom spółki dominującej, i w związku z tym należna od niej, skutkuje obniżeniem kwoty wypłacanych dywidend, przy czym kwota ta różni się w zależności od tego, czy spółka zależna spółki dominującej ma siedzibę we Francji, czy też w innym państwie członkowskim. Tymczasem całkowicie prawdopodobne jest, że sytuacja ta może mieć wpływ na wartość udziałów spółki dominującej, jeżeli wypłacane dywidendy byłyby niższe. Prowadzona przez tę spółkę polityka w zakresie wypłaty dywidend może w związku z tym być mniej atrakcyjna dla aktualnych lub potencjalnych akcjonariuszy w taki sposób, że mogłoby to również wpłynąć na dostęp tej spółki do rynku kapitałowego.

50. W związku z tym sporny system podatkowy może oczywiście skutkować zniechęceniem spółek mających siedzibę we Francji do dokonywania inwestycji portfelowych w spółkach mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

51. Uważam, że w tych okolicznościach sporny mechanizm podatkowy stanowi ograniczenie w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE.

23 — Zobacz analogicznie ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 84 i przytoczone tam orzecznictwo.

52. Ponieważ ani sąd krajowy, ani rząd francuski nie powołały się na względy wymienione w art. 58 WE, ani na nadrzędne względy interesu ogólnego, które mogłyby ewentualnie uzasadnić tego rodzaju ograniczenie, proponuję, by na pytanie pierwsze udzielić następującej odpowiedzi: wykładni art. 56 WE należy dokonywać w ten sposób, że artykuł ten sprzeciwia się systemowi podatkowemu, zgodnie z którym spółka dominująca otrzymująca dywidendy od jej spółek zależnych mających siedzibę w innym państwie członkowskim nie może odliczyć od zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, do którego zapłaty jest zobowiązana z tytułu wypłaty tych dywidend własnym akcjonariuszom, zaliczenia podatku związanego z wypłatą tych dywidend, w przeciwieństwie do znajdującej się w porównywalnej sytuacji spółki dominującej mającej siedzibę w pierwszym państwie członkowskim, otrzymującej dywidendy od jej spółek zależnych również mających siedzibę w tym państwie członkowskim.

lub w przypadku odpowiedzi przeczącej, że kwota podatku zapłacona przez spółkę nie stanowi dla spółki dominującej ani kosztu księgowego, ani podatkowego, lecz pobierana jest tylko od kwoty dywidend wypłacanych jej akcjonariuszom.

54. Mając na uwadze zaproponowaną odpowiedź na pytanie pierwsze, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem jednostki mają zasadniczo prawo do uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa wspólnotowego. Prawo to jest bowiem 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<sup>24</sup>.

## B — *W przedmiocie pytania drugiego*

53. W pytaniu drugim sąd krajowy zmierza w istocie do wyjaśnienia, czy w przypadku gdy organy administracji podatkowej są co do zasady zobowiązane dokonać zwrotu kwot pobranych od spółki dominującej z naruszeniem prawa Unii, organy te mogą jednak odmówić wspomnianego zwrotu na tej podstawie, że ów zwrot oznaczałby dla tej spółki bezpodstawne wzbogacenie, tym bardziej że sporny system podatkowy nie przewiduje przerwania podatku przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku na osobę trzecią,

55. Zgodnie z tym orzecznictwem od takiego obowiązku zwrotu istnieje tylko jeden wyjątek, to znaczy sytuacja, gdy organy krajowe wykazą, że podatek został zapłacony, w całości lub w części, przez inną osobę niż podatnik oraz że zwrot tego podatku, w całości lub w części, oznaczałby bezpodstawne

24 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-147/01 *Weber's Wine World i in.*, Rec. s. I-11365, pkt 93 i przytoczone tam orzecznictwo; a także ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 202.

wzbogacenie tego podatnika<sup>25</sup>. Tego rodzaju sytuacja może w szczególności mieć miejsce w dziedzinie podatków pośrednich, w przypadku gdy podatek uzyskuje zwrot, w całości lub w części, podatku VAT pobranego na poziomie końcowego konsumenta.

56. Trybunał orzekł również, że nawet w przypadku gdy zostanie wykazane, iż nie należenie pobrany przez organy krajowe podatek został, w całości lub w części, przerzucony na osobę trzecią, zwrot tego podatku podmiotowi niekoniecznie powoduje jego bezpodstawne wzbogacenie<sup>26</sup>. Nawet bowiem w takim przypadku podatek nadal może ponieść szkodę w związku z pobraniem podatku z naruszeniem prawa Unii, na przykład z powodu zmniejszenia wysokości sprzedaży lub braku całkowitego włączenia całego podatku w cenę<sup>27</sup>.

57. Jeśli chodzi o wykazanie ewentualnego bezpodstawnego wzbogacenia osoby zobowiązanej do zapłaty podatku w związku z przerzuceniem pobranego podatku na

osoby trzecie, Trybunał orzekł, że dowody na to podlegają swobodnej ocenie sądu krajowego<sup>28</sup>, uwzględniającej wszystkie stosowne okoliczności<sup>29</sup> z uwagi na to, że wobec braku uregulowań na szczeblu Unii to do prawa krajowego poszczególnych państw członkowskich należy ustanowienie odpowiednich uregulowań proceduralnych z poszanowaniem zasad równoważności i skuteczności<sup>30</sup>.

58. Trybunał orzekł również, że ta ostatnia zasada sprzeciwia się wszelkim takim rodzajom dowodów, które sprawiają, że uzyskanie zwrotu podatku pobranego z naruszeniem tego prawa jest praktycznie niemożliwe lub znacznie utrudnione. Jest tak w szczególności w przypadku domniemań lub zasad dowodowych, które przerzucają na podatnika ciężar dowodu, iż nienależnie pobrane podatki nie zostały przerzucone na inne osoby, lub które wprowadzają szczególne ograniczenia w zakresie formy przedstawianych dowodów<sup>31</sup>. W związku z tym nawet w sytuacji dotyczącej zwrotu podatków pośrednich, które zgodnie z prawem mogą zostać przerzucone na osobę trzecią, Trybunał odrzucił stanowisko, zgodnie z którym istnieje domniemanie, że owo przerzucenie miało miejsce, a ciężar udowodnienia, że tak nie było, spoczywa na podatniku<sup>32</sup>.

25 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 94. Odwołanie się w tym kontekście do pojęcia bezpodstawnego wzbogacenia wydaje się bliższe pojęciu zwrotu świadczenia nienależnego, który w pewnym państwach członkowskich uznawany jest za szczególnie przypadki bezpodstawnego wzbogacenia.

26 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 98 i przytoczone tam orzecznictwo.

27 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 Comateb i in., Rec. s. I-165, pkt 29, 31, 32; ww. wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 99.

28 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 96.

29 — Zobacz wyroki z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 41; a także z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07 Stadelco, Zb.Orz. s. I-5295, pkt 49.

30 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 103.

31 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Giorgio, Rec. s. 3595, pkt 14; z dnia 21 września 2000 r. w sprawach połączonych C-441/98 i C-442/98 Michailidis, Rec. s. I-7145, pkt 36.

32 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Comateb i in., pkt 25.

59. W tych okolicznościach, jak przekonują strony, które w niniejszej sprawie przedstawiły pisemne uwagi, to na organach podatkowych, które rzekomo sprzeciwiają się zwrotowi nienależnych kwot pobranych od podatnika z naruszeniem prawa Unii, spoczywa obowiązek dostarczenia dowodu na to, że ów zwrot bezpodstawnie wzbogaca podatnika<sup>33</sup>, zaś do sądu krajowego należy ustalenie zasadności tych dowodów, to znaczy istnienia i stopnia bezpodstawnego wzbogacenia, w drodze analizy finansowej uwzględniającej wszystkie stosowne okoliczności<sup>34</sup>.

60. Przypomniane orzecznictwo pozwala już moim zdaniem na udzielenie częściowej odpowiedzi na drugą część rozpatrywanego pytania. Wydaje się, że postanawiając sformułować tę część w sposób alternatywny i pomocniczy w stosunku do części pierwszej, która dotyczy wyjątku od bezpodstawnego wzbogacenia, sąd krajowy pragnął w istocie zawęzić granice prawa do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii. Tymczasem, co już zostało powiedziane, prawo Unii uznaje wyłącznie jeden wyjątek od konieczności zwrotu podatków pobranych

z naruszeniem tego prawa, a mianowicie ten, który dotyczy bezpodstawnego wzbogacenia.

61. Niemniej jednak drugą część pytania można skutecznie rozpatrywać w kontekście problematyki związanej z bezpodstawnym wzbogaceniem. W rzeczywistości bowiem twierdząc, że zapłacone kwoty nie stanowią dla spółki dominującej ani kosztu księgowego, ani podatkowego, lecz jedynie są pobierane od kwot dywidend wypłacanych jej akcjonariuszom, sąd krajowy ostatecznie podkreśla fakt, że to nie spółka dominująca ponosi rzeczywisty koszt zapłaty zaliczek na poczet podatku od dochodów kapitałowych, i tym samym zwrot na jej rzecz kwot odpowiadających takiej zapłacie może ją bezpodstawnie wzbogacić.

62. Wydaje mi się w związku z tym, że możliwe jest rozpatrzenie dwóch części pytania łączne.

63. Należy przypomnieć, że w toczącej się przed sądem krajowym sprawie sąd krajowy opiera się również na założeniu, że sporny system nie powoduje przerzucenia podatku przez osobę zobowiązaną do zapłaty podatku na osoby trzecie i w związku z tym nie zawiera się w „klasycznym” ujęciu pojęcia bezpodstawnego wzbogacenia, które wynika z przytoczonego wyżej orzecznictwa Trybunału. W świetle tego orzecznictwa założenie to może wydawać się zaskakujące i może na pierwszy rzut oka uzasadniać odrzucenie istnienia bezpodstawnego wzbogacenia.

33 — Rząd francuski wyjaśnia ponadto, że takie przeniesienie ciężaru dowodu na organy podatkowe również wynika z orzecznictwa Conseil d'État i francuskiego Cour de cassation (sądu kasacyjnego) w sytuacjach regulowanych wyłącznie przez prawo krajowe. Tego rodzaju zasada powinna wobec tego obowiązywać również, zgodnie z zasadami równości traktowania i równoważności, w postępowaniach, w których francuskie organy podatkowe sprzeciwiają się zwrotom podatku zapłaconego z naruszeniem prawa Unii.

34 — Zobacz ww. wyroki w sprawach Weber's Wine World i in., pkt 100; Marks & Spencer, pkt 43.



64. Niemniej jednak należy wystrzegać się takiej nieco uproszczonej lektury przedstawionego pytania. Założenie, na którym opiera się to pytanie, zdaje się uzasadnione kwalifikacją prawną, którą zaliczka na podatek od dochodów kapitałowych nadaje francuskie prawo administracyjne. Conseil d'État uznała bowiem, że zaliczka na podatek od dochodów kapitałowych nie stanowi ciężaru podatkowego spoczywającego na zysku netto spółki, gdyż zaliczka ta została ustanowiona w celu wykluczenia sytuacji, w której spółki wypłacające zyski, na warunkach uprawniających je do zastosowania zaliczenia podatku, które nie były przedmiotem opodatkowania podatkiem od osób prawnych według zwykłej stawki, uzyskiwały nienależne korzyści podatkowe<sup>35</sup>. Tak więc ponieważ zaliczka na podatek od dochodów kapitałowych pobierana jest od wypłacanych zysków, nie dotyczy ona wypłacającej spółki dominującej, lecz jest pobierana z majątku akcjonariuszy. Z tej perspektywy, która zresztą pokrywa się ze stanowiskiem rządu francuskiego, kwestia, czy zaliczka na podatek od dochodów kapitałowych została przerzucona na osoby trzecie przy zastosowaniu kryterium przyjętego w orzecznictwie Trybunału, jest tym samym pozbawiona znaczenia, gdyż zapłata zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych bezpośrednio wpływa na majątek akcjonariuszy spółki dominującej.

65. Umieszczenie pytania zadanego przez sąd krajowy w takim kontekście wymaga przedstawienia następujących uwag.

66. Z ogólnego punktu widzenia nie wydaje mi się, by cokolwiek stało na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie mogło co do zasady sprzeciwić się zwrotowi kwot pobranych z naruszeniem prawa Unii, które w przypadku ich zwrotu prowadziłyby do bezpodstawnego wzbogacenia podmiotu gospodarczego lub podatnika, nawet wykraczając poza okoliczności rozpatrywanych przez Trybunał spraw (konkretnie zwrotu ceł przywozowych lub podatków pośrednich). Uważam, że byłoby tak, jeśli dana osoba sama nie ponosiła ciężaru finansowego kwot, które musiała zapłacić. Zgodnie z orzecznictwem, to do sądów krajowych należy zbadanie, czy tego rodzaju przypadek ma miejsce w odniesieniu do okoliczności każdej rozpatrywanej przez nie sprawy.

67. W ten sposób, odnosząc się do sprawy przed sądem krajowym, uważam, że nie należy od razu odrzucić, co zasugerowały Accor i Komisja Europejska, samej możliwości istnienia bezpodstawnego wzbogacenia po stronie spółki dominującej w związku ze zwrotem kwot zapłaconych z naruszeniem art. 56 WE wyłącznie dlatego, że z prawnego punktu widzenia podatek od dochodów kapitałowych pobierany jest na poziomie tej spółki. Jak już bowiem podkreśliłem, w orzecznictwie Trybunału uprzywilejowane jest raczej ekonomiczne niż czysto prawne ujęcie problematyki bezpodstawnego wzbogacenia z tytułu zwrotu kwot nienależnie pobranych od podmiotu gospodarczego.

35 — Wyrok Conseil d'État z dnia 30 czerwca 2004 r. w sprawie Sté Freudenberg.

68. Mimo to nie przekonuje mnie ogólny argument rządu francuskiego, zgodnie z którym zwrot na rzecz spółki dominującej kwoty równej zapłaconej zaliczce na podatek od dochodów kapitałowych bezpodstawnie wzbogacałby tę spółkę ze szkodą dla jej akcjonariuszy.

69. Zwrot tej kwoty na poziomie spółki stanowiłby bowiem w rzeczywistości dla jej akcjonariuszy odroczonego zysku, który mógłby podnieść wartość majątkową ich udziałów w tej spółce, a w żadnym wypadku nie prowadziłby do ich zubożenia.

70. Jest też całkowicie możliwe, jak to przed Conseil d'État podniósł sprawozdawca publiczny, a przed Trybunałem spółka Accor, że zapłata przez spółkę dominującą zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych ostatecznie nie wpłynie na wypłatę dywidend na rzecz akcjonariuszy, gdyż spółka ta w całości pokryje koszt tego podatku ze swoich rezerw, by nie zakłócić prowadzonej przez siebie polityki w zakresie wypłaty dywidend i nie wpłynąć na zmianę kursu swych akcji na giełdzie.

71. Tymczasem, jak na rozprawie przed Trybunałem potwierdził rząd francuski, w sytuacji o charakterze czysto krajowym spółka dominująca, która z różnych powodów błędnie zapłaciła zaliczki w nadmiernej wysokości, sama otrzymuje zwrot nadwyżki pobranej przez francuskie organy podatkowe,

gdy nie wpłynęło to na wypłatę dywidend jej akcjonariuszom. Stosowanie zasady równoważności wymaga zatem, według mnie, by spółka dominująca, która zapłaciła nienależne kwoty zaliczek na podatek od dochodów kapitałowych, a kwota ta nie wpłynęła na kwotę dywidend wypłacanych jej akcjonariuszom, dlatego że wolą tych akcjonariuszy było utrzymanie atrakcyjnej polityki w zakresie wypłat dywidend spółce, uzyskała zwrot wspomnianej kwoty.

72. Jednakże w opisanej powyżej sytuacji zwrot zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych w ramach skargi o zwrot, z którą wystąpiła spółka Accor do francuskich sądów administracyjnych, wydaje się niezgodny z orzecznictwem Trybunału.

73. Należy bowiem zauważyć, że w ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation* Trybunał, nie opierając się wyraźnie na teorii bezpodstawnego wzbogacenia, wykluczył możliwość, by straty finansowe poniesione przez spółki, które były zmuszone zwiększyć kwotę wypłacanych dywidend, aby wyrównać utratę zaliczenia podatkowego na poziomie ich akcjonariuszy, mogły na podstawie prawa Unii zostać wyrównane w drodze skargi o zwrot.

74. Trybunał oddalił bowiem zarzut podnoszony przez skarżące spółki przed sądem

krajowym przeciwko organom podatkowym Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którym miały one prawo domagać się w drodze skargi o zwrot naprawienia szkody, którą spółki będące rezydentami poniosły wskutek konieczności podwyższenia kwoty wypłacanych dywidend w celu wyrównania utraty zaliczenia podatkowego na poziomie swoich udziałowców.

75. Trybunał uznał, że szkoda ta nie może zostać wyrównana na podstawie prawa Unii za pomocą skargi zmierzającej do uzyskania 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 „tego rodzaju [...] zwiększenie kwoty dywidend wynika z decyzji podjętych przez spółki i nie stanowi dla nich *nieuniknionej konsekwencji* odmowy przez Zjednoczone Królestwo stosowania wobec wspomnianych udziałowców takiego traktowania, jakie stosuje ono wobec udziałowców, którzy otrzymali wypłaty wynikające z dywidend krajowych”<sup>36</sup>.

76. W trosce o zapewnienie wykonywania praw przysługujących na podstawie porządku prawnego Unii oraz w świetle zadanych pytań Trybunał stwierdził jednak, że to do sądu krajowego należy ustalenie, czy rezygnacja z ulg lub zwiększenie kwoty dywidend stanowią dla danych spółek straty finansowe wynikające z naruszenia prawa wspólnotowego przez dane państwo członkowskie<sup>37</sup>, to znaczy

szkody, która może zostać stwierdzona, i z tytułu której może zostać zasądzone odszkodowanie w ramach powództwa o stwierdzenie odpowiedzialności odszkodowawczej wniesionego przeciwko temu państwu.

77. Gdyby wspomniane rozwiązanie zastosowane zostało w niniejszej sprawie i w zależności od prowadzonej przez spółkę Accor polityki w zakresie wypłat dywidend, wspomnianej w pkt 70 niniejszej opinii, spółka ta nie mogłaby domagać się, w ramach skargi o zwrot podatku od dochodów kapitałowych wytoczonej przed sądem krajowym, wyrównania strat, które ewentualnie poniosła z powodu decyzji podjętej przez walne zgromadzenie akcjonariuszy o przeznaczeniu do podziału całości dywidend pochodzących od spółek zależnych spółki Accor niebędących rezydentami we Francji, i tym samym nie mogłaby odstąpić od pobierania zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych od dywidend wypłacanych akcjonariuszom. Straty te nie byłyby bowiem nieuniknioną konsekwencją odmowy przez Republikę Francuską zastosowania obniżki podatku w okolicznościach analogicznych do sytuacji, w której znajduje się francuska spółka dominująca otrzymująca dywidendy od francuskich spółek zależnych. W takiej sytuacji pozostawałoby przyznanie jej prawa do wniesienia powództwa o stwierdzenie odpowiedzialności odszkodowawczej państwa z tytułu naruszenia prawa Unii, przy spełnieniu wszystkich warunków takiej

36 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 207 (podkreślenie moje).

37 — *Idem*, pkt 208.

odpowiedzialności, jak również zasad równowagi i skuteczności.

78. Z kolei bezpośrednim skutkiem stosowania spornego systemu podatkowego było moim zdaniem nałożenie na francuską spółkę dominującą, taką jak spółka Accor, obowiązku pobrania zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych od dywidend wypłacanych jej akcjonariuszom, co nieuchronnie prowadziło do obniżenia kwot tych dywidend.

79. W takiej sytuacji to głównie akcjonariusze ponoszą stratę finansową, polegającą na wypłacie pomniejszonej dywidendy. Spółka dominująca również jednak mogła ponieść stratę finansową, polegającą na spadku wartości kursu jej akcji z powodu tego, że jej polityka w zakresie wypłacania dywidend została uznana przez rynek za mniej atrakcyjną.

80. Czy w tych okolicznościach środek polegający na zwrocie spółce dominującej zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych powinien ograniczać się do strat poniesionych przez samą spółkę, czy też powinien on obejmować również straty, które ponieśli akcjonariusze z tytułu wypłaty mniejszej dywidendy?

81. Skłaniam się raczej ku temu drugiemu rozwiązaniu.

82. Z jednej bowiem strony, jak już wcześniej wspomniałem, nie uważam, by zasada zwrotu tego rodzaju kwoty spółce dominującej w jakikolwiek sposób zubożała akcjonariuszy tej spółki, gdyż odnoszą oni korzyści z powodu powiększenia wartości spółki dominującej.

83. Z drugiej strony ograniczenie zakresu zwrotu do samych strat spółki dominującej z proceduralnego punktu widzenia skutkowało by tym, że poszkodowanym akcjonariuszom umożliwione zostanie wniesienie do właściwych sądów francuskich skargi o zwrot podatku od dochodów kapitałowych. Tymczasem, jak podkreślił przed Conseil d'État sprawozdawca publiczny, którego twierdzeniu nie zaprzeczył rząd francuski, zgodnie z francuskim prawem krajowym akcjonariuszowi znajdującemu się w tej sytuacji nie przysługuje prawo do dochodzenia osobistego roszczenia podatkowego umożliwiającego mu uzyskanie zwrotu wspomnianego podatku na swój rachunek, lecz ewentualnie może wnieść on powództwo z tytułu odpowiedzialności odszkodowawczej państwa.

84. Prawdą jest, że rząd francuski wspominał w istocie w swoich uwagach przedłożonych Trybunałowi, że zasada ta łagodzona jest przez zawarte przez Republikę Francuską umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, które umożliwiają akcjonariuszowi francuskiej spółki dominującej niebędącemu rezydentem otrzymanie zwrotu podatku od dochodów kapitałowych w sytuacji, gdy w momencie wypłaty dywidendy

spółce tej nie przysługiwało prawo do zaliczenia podatku<sup>38</sup>.

dochodów kapitałowych, której nie zwróciło osobie zobowiązanej do zapłaty podatku.

85. O ile, jak twierdzi również Komisja, skorzystanie z tej możliwości przez ewentualnych akcjonariuszy niebędących rezydentami spółki dominującej takiej jak spółka Accor powinno zostać uwzględnione przy obliczaniu przez sąd krajowy rzeczywistej kwoty zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych, która powinna zostać zwrócona spółce dominującej, to jednak możliwość ta nie może uzasadniać całkowitej odmowy zwrotu nienależnie pobranych przez państwo kwot oraz tego, że zwrot ten w praktyce możliwy jest wyłącznie na poziomie spółki dominującej, która zapłaciła podatek nałożony z naruszeniem prawa Unii.

86. Inne rozwiązanie miałyby dwojakie konsekwencje, na które moim zdaniem prawo Unii nie powinno się godzić. Z jednej strony uniemożliwiłoby to w praktyce wniesienie skargi o zwrot podatku nałożonego z naruszeniem prawa Unii. Z drugiej strony stanowisko rządu francuskiego prowadziłoby do bezpodstawnego wzbogacenia państwa, gdyż uzyskałoby ono kwotę odpowiadającą pobranej nienależnie zaliczce na podatek od

87. Podsumowując, uważam, że na pytanie drugie należy odpowiedzieć w ten sposób, że państwo członkowskie może odmówić zwrotu podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii w odniesieniu do wszystkich ciężarów finansowych, których nie poniosła sama osoba zobowiązana do zapłaty podatku, który to zwrot w tym zakresie prowadziłyby do bezpodstawnego wzbogacenia osoby zobowiązanej do zapłaty. Do takiego bezpodstawnego wzbogacenia mogłoby dojść, gdyby państwo członkowskie musiało dokonać zwrotu wydatków poniesionych przez osobę zobowiązaną do zapłaty, które nie byłyby nieuniknioną konsekwencją odmowy państwa członkowskiego zapewnienia przestrzegania postanowień traktatu. W sprawie przed sądem krajowym to do sądu krajowego należy ocena z uwzględnieniem wszystkich posiadanych przez niego informacji, czy na podstawie przyjętej przez spółkę dominującą, taką jak pozwana w postępowaniu przed sądem krajowym, polityki w zakresie wypłaty dywidend na rzecz jej akcjonariuszy zapłata spornej zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych nastąpiła w całości lub w części od kwoty dywidend wypłacanych tym akcjonariuszom w ten sposób, że spółka dominująca mogła, w danym wypadku, ponieść straty będące nieuniknioną konsekwencją odmowy przez państwo członkowskie przyznania jej wymaganego równego traktowania. W takim przypadku zakres zwrotu spornego podatku spółce dominującej powinien zostać ustalony na podstawie ciężaru finansowego, który spółka ta poniosła na podstawie wszystkich istotnych informacji, którymi dysponuje sąd krajowy.

38 — Kwestia leżała u źródła postępowania, które zakończyło się wyrokiem z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 Kerckhaert i Morres, Zb.Orz. s. I-10967. Zniesienie z dniem 1 stycznia 2005 r. mechanizmu zaliczenia podatku, a tym samym możliwości jego zwrotu akcjonariuszom niebędącym rezydentami stanowiło przedmiot postępowania zakończonego wyrokiem z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-128/08 Damseaux, Zb.Orz. s. I-6823. Zadane w tej sprawie pytanie dotyczyło jednakże wyłącznie obowiązków spoczywających na państwie członkowskim miejsca zamieszkania akcjonariuszy (w tym przypadku Królestwie Belgii).

## C — W przedmiocie pytania trzeciego

88. Przejdę teraz do trzeciego pytania sądu krajowego, które stało się zarzewiem gorącej dyskusji między zainteresowanymi stronami i odpowiedź na które będzie pomocna wyłącznie w sytuacji, gdyby sąd krajowy, uwzględnivszy wszystkie dostarczone przez Trybunał wskazówki, wykluczył, nawet częściowo, możliwość bezpodstawnego wzbogacenia się spółki dominującej.

89. W pytaniu tym Conseil d'État usiłuje dowiedzieć się, czy z uwagi na odpowiedź udzieloną na dwa pierwsze pytania zasady równoważności i skuteczności sprzeciwiają się temu, by zwrot kwot nienależnie pobranych od spółki dominującej był uzależniony, z zastrzeżeniem, w stosownym wypadku, postanowień konwencji dotyczących wymiany informacji, od warunku przedstawienia przez tę spółkę dowodów dla każdej dywidendy wypłaconej jej przez spółki zależne niemające siedziby we Francji, dotyczących rzeczywiście zastosowanej stawki opodatkowania oraz rzeczywiście zapłaconej kwoty podatku z tytułu zysków osiągniętych przez te spółki zależne, podczas gdy w przypadku spółek zależnych mających swoją siedzibę we Francji dowody te, znane organom podatkowym, nie są wymagane.

90. Jak słusznie zauważyła Komisja w swoich uwagach na piśmie, wydaje się, że pytanie to ma znaczenie wyłącznie w sytuacji, gdyby sąd krajowy, w celu zagwarantowania równości

traktowania, postanowił opowiedzieć się nie za zwrotem zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych – co w pewien sposób oznaczałoby zwolnienie spółki dominującej z obowiązku zapłaty tego podatku, w sytuacji gdy wcześniej nie korzystała z mechanizmu obniżki podatku – lecz za przyznaniem możliwości skorzystania z zaliczenia podatku (po zapłacie przez spółkę dominującą zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych), takiego jak to, które zostało przyznane w sytuacji o charakterze czysto krajowym. Jak to bowiem zauważyła Komisja w pisemnych uwagach, odwołując się do pkt 50–52 ww. wyroku w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, w tym drugim przypadku spółka dominująca powinna uzyskać zaliczenie podatku odzwierciedlające stawkę podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego przez spółkę zależną w państwie członkowskim swojej siedziby<sup>39</sup>.

39 — W sprawie zakończonej ww. wyrokiem w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation* chodziło o to, czy prawo Unii zakazuje państwu członkowskiemu zwalniania z podatku dywidend wypłaconych przez spółkę będącą rezydentem innej spółce dominującej będącej rezydentem przy wyeliminowaniu, za pomocą systemu zaliczania, opodatkowania kaskadowego tychże dywidend, gdy zostały one wypłacone przez spółkę niebędącą rezydentem spółce dominującej będącej rezydentem. Trybunał potwierdził, że stosowany w tych okolicznościach system odliczeń jest zgodny jeżeli, po pierwsze, dywidendy zagraniczne nie podlegają w danym państwie członkowskim opodatkowaniu według wyższej stawki niż stawka mająca zastosowanie do dywidend krajowych, po drugie, opodatkowaniu kaskadowemu dywidend zagranicznych zapobiega się, dokonując zaliczenia podatku zapłaconego przez niebędącą rezydentem spółkę dokonującą wpłat na poczet kwoty podatku podlegającego zapłacie przez spółkę będącą rezydentem i otrzymującą wypłaty do wysokości tej ostatniej kwoty. Trybunał stwierdził następnie w pkt 51 i 52 tego wyroku, że jeśli zyski będące podstawą wypłaty dywidend zagranicznych podlegają w państwie członkowskim siedziby spółki dokonującej wypłaty niższemu podatkowi niż podatek pobrany przez państwo członkowskie spółki otrzymującej wypłaty, państwo to powinno przyznać całkowitą ulgę podatkową, odpowiadającą podatkowi zapłaconemu przez spółkę dokonującą wypłat w państwie członkowskim jej siedziby. Natomiast gdy zyski te podlegają w państwie członkowskim siedziby spółki dokonującej wypłat podatkowi wyższemu od podatku pobranego przez państwo członkowskie spółki otrzymującej wypłaty, wówczas to ostatnie państwo jest zobowiązane do przyznania zaliczenia podatku jedynie w wysokości kwoty podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez spółkę otrzymującą wypłaty. Państwo to nie jest zobowiązane do dokonania zwrotu różnicy, czyli kwoty zapłaconej w państwie członkowskim spółki dokonującej wypłat, która przewyższa podatek podlegający zapłacie w państwie członkowskim spółki otrzymującej wypłaty.

91. Chociaż to do sądu krajowego należy dokonanie wyboru sposobu ustanowienia równego traktowania między sytuacją o charakterze czysto krajowym i tą, w której znajdowała się spółka dominująca taka jak spółka Accor, to jednak wybór ten powinien zostać dokonany i wprowadzony w życie przy poszanowaniu zasad równoważności i skuteczności.

92. Spółka Accor uważa w tym względzie z jednej strony, że francuskie organy podatkowe nie powinny uzależniać zwrotu zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych od przedstawienia przez spółkę dominującą dowodów dotyczących stawki i rzeczywistocie zapłaconej przez zagraniczne spółki zależne kwoty podatku od zysków, w związku z którymi wypłacana jest każda dywidenda, w przypadku gdy w sytuacjach o charakterze wyłącznie wewnętrznym nie ma obowiązku spełnienia tego warunku. Z drugiej strony spółka Accor twierdzi, że wymóg dostarczenia przez nią dowodów dotyczących nie tylko jej spółek zależnych, ale także wszystkich spółek pośrednio od niej zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich byłby sprzeczny z zasadą efektywności, tym bardziej w sytuacji, gdy wymóg ten został sformułowany ponad 10 lat po zaistnieniu okoliczności faktycznych, i tym samym wykracza poza prawne zobowiązania dotyczące przechowywania dokumentów administracyjnych we Francji. Spółka Accor wskazuje ponadto na znaczenie dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz

państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich<sup>40</sup>.

93. Rządy francuski i Zjednoczonego Królestwa mają inne zdanie. Przypominają one, że ostatecznym celem spornego systemu podatkowego jest uniknięcie podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym, oraz że w związku z tym francuskie organy podatkowe są w pełni uprawnione, by żądać przedstawienia dowodów w celu zbadania, czy zagraniczne spółki zależne w rzeczywistości zapłaciły w państwie członkowskim swojej siedziby podatek od zysków, w związku z którym wypłacana jest dywidenda spółce dominującej. Rząd francuski kładzie w tym względzie nacisk na okoliczność, że prawo krajowe przestrzega zasad równoważności i skuteczności. Rząd ten przypomina w szczególności, że stawka podatku w sytuacji czysto krajowej była również rzeczywistą stawką, według której spółka zależna zapłaciła podatek od zysków, w związku z którym wypłacana jest dywidenda na rzecz jej spółki dominującej, oraz że prawo krajowe uwzględnia wyłącznie wypłaty dywidend dokonywane przez spółki bezpośrednio zależne francuskim spółkom dominującym. Ponieważ wymagane informacje znajdują się w wyłącznym posiadaniu podatnika, rządy francuski i Zjednoczonego Królestwa uważają, że żądanie, by spółka dominująca przedstawiła precyzyjne informacje dotyczące podatku, charakteru wypłacanych dywidend i zainteresowanych spółek zależnych, w żaden sposób nie może zostać uznane za nadmierne, gdyż francuskie organy podatkowe mogą następnie, w stosownym wypadku, wystąpić do organów państwa członkowskiego siedziby spółki zależnej o udzielenie pomocy administracyjnej na podstawie przepisów dyrektywy 77/799 lub postanowień dwustronnych konwencji podatkowych. Rząd francuski twierdzi w każdym razie, że gdyby Trybunał orzekł, iż nałożenie ciężaru dowodu

40 — Dz.U. L 336, s. 15.

na spółkę dominującą naruszało zasady równoważności lub skuteczności, naruszenie to jest uzasadnione koniecznością zwalczania unikania opodatkowania.

94. Komisja z kolei przedstawia argumentację wypośrodkowaną. Zasadniczo twierdzi ona, że prawo Unii co do zasady nie sprzeciwia się temu, by w ramach zwrotu zaliczki, takiego jak w sprawie przed sądem krajowym, państwo członkowskie wymagało uwzględnienia podatku zapłaconego przez spółkę zależną w państwie członkowskim jej siedziby. W niniejszej sprawie Komisja uważa jednak, że ponieważ zaliczenie podatku przysługuje spółkom dominującym z uwzględnieniem stawki podatku wynikającej z prawa (stawki zwykłej), bez względu na stawkę, która rzeczywiście ma zastosowanie do zysków, w związku z którymi wypłacana jest dywidenda przez francuskie spółki zależne, oraz dowody dotyczące kwoty podatku rzeczywiście zapłaconego przez te spółki, zasada równoważności nakazuje, by sytuacje transgraniczne traktowane były w ten sam sposób.

95. Przyczyna tak odmiennych stanowisk leży częściowo w różnej interpretacji prawa krajowego.

96. Zainteresowane strony po pierwsze spierają się bowiem o wymogi prawa krajowego dotyczące stawki podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu zysków francuskich spółek zależnych, w odniesieniu do których

od spółek dominujących otrzymujących od nich dywidendy zażądano przedstawienia dowodu ich zapłaty, przy czym spółka Accor i Komisja uważają, że zażądano wyłącznie dowodu na opodatkowanie według zwykłej stawki, zaś rząd francuski długo starał się wytłumaczyć, że chodzi o rzeczywiście zastosowaną stawkę.

97. Po drugie, w celu odpowiedzi na krytykę Accor w odniesieniu do nadmiernych dowodów dotyczących opodatkowania spółek pośrednio zależnych spółek grupy Accor, których zażądały francuskie organy podatkowe, rząd francuski podkreślił na rozprawie, że prawo krajowe uwzględnia w ramach obliczania zaliczenia podatku wyłącznie dywidendy wypłacane na poziomie spółki bezpośrednio zależnej od spółki dominującej, nie zaś na poziomie je spółek pośrednio zależnych. Rząd ten uważa, że stosowanie zasady równorzędności wymaga, iż nie może być inaczej w sytuacji transgranicznej, gdyż wprowadzałoby to dyskryminację w odwrotnym kierunku.

98. Do Trybunału nie należy ani wypowiedzenie się w kwestii, czy prawo krajowe w sytuacji o charakterze czysto krajowym wymaga przedstawienia dowodu dotyczącego podatku zapłaconego przez spółki zależne według zwykłej stawki podatku lub stawki rzeczywiście zastosowanej z tytułu zysków, w związku z którymi wypłacana jest dywidenda na rzecz spółki dominującej, ani w kwestii, czy prawo to dotyczy stosunków między tą spółką i jej spółką bezpośrednio zależną, a nie wszystkich spółek pośrednio zależnych w ramach grupy. Kwestie te powinny bowiem zostać zbadane przez sąd krajowy.



99. Należy w związku z tym rozpatrzyć dwie hipotezy.

100. Pierwszą hipotezą, którą należy rozpatrzyć, jest hipoteza broniona przez rząd francuski, a mianowicie że prawo krajowe uzależnia zastosowanie zaliczenia podatku w sytuacji czysto krajowej od podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego według rzeczywistej stawki z tytułu zysków, w związku z którymi wypłacana jest dywidenda, osiągniętych przez spółkę bezpośrednio zależną od spółki dominującej.

101. W takim przypadku rozszerzenie na sytuacji transgraniczne traktowania stosowanego w sytuacjach czysto krajowych w żaden sposób nie narusza zasady równorzędności.

102. Prawo Unii nie sprzeciwia się także temu, by ciężar dostarczenia wszelkich koniecznych dowodów spoczywał przede wszystkim na zainteresowanej spółce dominującej. Organy podatkowe mają bowiem prawo wymagać dostarczenia stosownych dowodów od podatnika w celu zbadania, czy spełnia on warunki uzyskania korzyści podatkowej przewidzianej przez prawo krajowe<sup>41</sup>.

103. Przeciwnie do tego, co wydaje się podnosić spółka Accor, chociaż właściwe organy podatkowe na podstawie dyrektywy 77/799

mogą zwracać się do organów innych państw członkowskich o udzielenie informacji koniecznych do prawidłowego ustalenia wymiaru podatku podatnika<sup>42</sup>, to jednak nie musi to stanowić czynności poprzedzającej obowiązek spoczywający na podatniku dostarczenia informacji w celu uzyskania korzyści podatkowej ani też nie stanowi to obowiązku tych organów<sup>43</sup>.

104. Na rozprawie przed Trybunałem rząd francuski powtórzył ponadto, że wymagane dowody nie muszą przybierać żadnej formy szczególnej. To, że dowody te nie są wymagane w sytuacji o charakterze czysto krajowym, wydaje mi się związane z tym, że organy podatkowe z pewnością znają mające zastosowanie przepisy prawa krajowego i dysponują już wystarczającymi informacjami, które zostały im dostarczone przy okazji składania deklaracji podatkowych odnoszących się do zapłaty zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych z tytułu wypłat dywidend, z którymi związane było zaliczenie podatku oraz zapłaty podatku od dochodów kapitałowych należnych od spółki dominującej w grupie, których kopia została załączona do pisemnych uwag rządu francuskiego. W tych okolicznościach nie wydaje mi się, by żądanie przedstawienia tego typu dowodów w odniesieniu do francuskiej spółki dominującej otrzymującej dywidendy od spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich mogło stanowić dodatkowe obciążenie administracyjne w stosunku do informacji wymaganych w sytuacji o charakterze czysto krajowym, gdyż, z zastrzeżeniem zbadania tego przez sąd krajowy, w tej drugiej sytuacji spółki dominujące miały obowiązek dopełnienia procedur administracyjnych,

41 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, pkt 54, 60 i przytoczone tam orzecznictwo.

42 — Idem, pkt 61.

43 — Ibid, pkt 62, 64, 65.

w szczególności aby umożliwić organom podatkowym zbadanie, czy warunki zastosowania spornego systemu podatkowego zostały spełnione.

czy spółka dominująca Accor znajdowała się w takiej sytuacji.

105. Jednakże rozpatrując przestrzeganie zasady skuteczności, należy zwrócić uwagę na dwie kwestie.

106. Po pierwsze, nie należy wykluczać, że w oparciu o prawo państw członkowskich siedziby zainteresowanych spółek zależnych, w szczególności jeśli państwa te same nie zabiegały na swoim terytorium podwójnemu opodatkowaniu w znaczeniu ekonomicznym dywidend w momencie wystąpienia okoliczności sprawy przed sądem krajowym, w praktyce nierealne lub niemożliwe do zrealizowania byłoby udowodnienie rzeczywiście zapłaconego przez spółki zależne podatku od osób prawnych z tytułu zysków, w związku z którymi wypłacana jest dywidenda na rzecz francuskich spółek dominujących. Możliwe jest bowiem, że pewne państwa członkowskie zwalniały spółki mające siedzibę na ich terytorium z konieczności utrzymywania podziału ich kapitałów własnych w zależności od stawek mających zastosowanie do różnych źródeł dochodów i rejestrowania podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego z tytułu zysków, w związku z którymi wypłacana jest dywidenda. W tych warunkach wymaganie przedstawienia dowodów dotyczących kwoty podatku od osób prawnych odzwierciedlającej rzeczywistą stawkę podatku zapłaconego przez te spółki, będące spółkami zależnymi francuskiej spółki dominującej, byłoby sprzeczne z zasadą skuteczności. Oczywiście to na sądzie krajowym spoczywa, z uwzględnieniem wszystkich informacji zawartych w aktach sprawy, dokonanie oceny,

107. Zastrzeżenie spółki Accor, zgodnie z którym nie powinno się od niej żądać przedstawienia dokumentów, co do których minął obowiązujący we Francji termin do przechowywania dokumentów, w pewnym stopniu również zasługuje na uwagę. Uwzględniając bowiem to, że sporne lata to lata 1999, 2000 i 2001, oraz że zgodnie z CGI zaliczka na podatek od dochodów kapitałowych była wymagalna w ciągu pięciu lat od wypłaty dywidend, nie można wykluczyć, jak zresztą na rozprawie podniosła spółka Accor, że dokumenty, których przedstawienia zażądano, mogły dotyczyć także tych lat (najpóźniej do 1994 r.), za które na zainteresowanych osobach przestał spoczywać obowiązek ich przechowywania.

108. Według mnie należy tu rozróżnić dwie sytuacje. Po pierwsze sytuację, w której organy podatkowe zażądały przedstawienia dokumentów za okres, w którym dane osoby miały obowiązek je przechowywać: spółka miała zatem obowiązek przechowywać te dokumenty na wszelki wypadek, by w szczególności móc posłużyć się nimi wobec takiego żądania w ramach postępowania przed sądem. Po drugie, w odwrotnej sytuacji, w której organy podatkowe zażądały przedstawienia tych dokumentów za okres, w którym nie należało ich już przechowywać, dokumenty te nie znajdowałyby się w konsekwencji w posiadaniu spółki dominującej. Wydaje mi się

jednak, że w tej drugiej sytuacji, przeciwnie do stanowiska spółki Accor, istotny jest nie ustawowy okres przechowywania dokumentów obowiązujący we Francji, lecz ten, który obowiązuje w państwach członkowskich siedziby poszczególnych zainteresowanych spółek zależnych. Jeśli w momencie, w którym sąd krajowy rozpatruje toczącą się przed nim sprawę, okres ten już upłynął, spółka Accor nie będzie w konsekwencji mogła przedstawić wymaganych dowodów. W takich okolicznościach nie będzie można odmówić jej skorzystania z zaliczenia podatku z tytułu omawianych dywidend pod rygorem naruszenia zasady skuteczności.

109. Druga hipoteza, całkowicie odmienna i odzwierciedlająca w istocie stanowisko spółki Accor, to hipoteza, zgodnie z którą w sytuacji o charakterze czysto krajowym należy uwzględnić wyłącznie *zwykłą* stawkę mającą zastosowanie do zysków, w związku z którymi wypłacana jest dywidenda przez spółki zależne i spółki pośrednio zależne od francuskiej spółki dominującej.

110. W tym kontekście chodzi o ustalenie, czy to, że państwo członkowskie wymaga od spółki dominującej mającej siedzibę na jego terytorium przedstawienia dowodów dotyczących stawki i kwoty podatku dochodowego od osób prawnych *rzeczywiście* zapłaconego z tytułu zysków, w związku z którymi wypłacana jest dywidenda przez zagraniczne spółki zależne i spółki pośrednio zależne od tej spółki, narusza zasady równoważności i skuteczności.

111. Udzielenie odpowiedzi twierdzącej na to pytanie nie byłoby szczególnie trudne, gdyby orzecznictwo Trybunału nie wymagało, przynajmniej jak się wydaje na pierwszy rzut oka, by w celu obliczenia zaliczenia podatku związanego z wypłatą dywidend tzw. krajowych uwzględnić podatek dochodowy od osób prawnych *rzeczywiście zapłacony* przez spółkę wypłacającą dywidendy w państwie członkowskim jej siedziby.

112. W pkt 54 ww. wyroku w sprawie Maninen, powołanego w pkt 15 ww. wyroku w sprawie Meilicke i in. Trybunał stwierdził, że obliczenie kwoty podlegającej zaliczeniu na poczet podatku, do którego prawo przyznano akcjonariuszowi podlegającemu nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Finlandii, a który otrzymał dywidendy od spółki z siedzibą w Szwecji, powinno uwzględniać podatek faktycznie zapłacony przez spółkę mającą siedzibę w owym innym państwie członkowskim, taki jaki wynika z przepisów ogólnych stosowanych do obliczenia podstawy opodatkowania oraz ze stawki podatku dochodowego od osób prawnych w tym ostatnim państwie członkowskim.

113. Podobnie w sentencji ww. wyroku w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation Trybunał orzekł, że [a]rtykuły 43 WE i 56 WE nie sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które zwalniają od podatku dochodowego od osób prawnych dywidendy, otrzymane przez spółkę będącą rezydentem od innej spółki będącej rezydentem, a przewidują opodatkowanie tym podatkiem dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem od spółki niebędącej rezydentem, w której spółka będąca rezydentem posiada co najmniej 10% praw

głosu, przyznając jednocześnie w tym ostatnim przypadku ulgę podatkową z tytułu *rzeczywiście zapłaconego* podatku przez spółkę dokonującą wypłat w państwie członkowskim jej siedziby, o ile stawka podatkowa dotycząca dywidend zagranicznych nie jest wyższa od stawki podatkowej stosowanej do dywidend krajowych oraz o ile ulga podatkowa jest co najmniej równa kwocie zapłaconej w państwie członkowskim spółki dokonującej wypłat, a nie wyższa od kwoty opodatkowania stosowanej w państwie członkowskim spółki otrzymującej wypłatę<sup>44</sup>.

114. Wydaje mi się jednak, że przeszkoda, którą stanowi to orzecznictwo, jest aż nadto widoczna.

115. Jeśli chodzi o ww. wyrok w sprawie *Maninen*, z jego pkt 40 i 53 bardzo jasno wynika, że zaliczenie podatku przyznane rezydentom fińskim w sytuacjach o charakterze wyłącznie wewnętrznym odpowiada rzeczywistości zapłaconemu przez spółkę wypłacającą dywidendę podatkowi dochodowemu od osób prawnych<sup>45</sup>. W pkt 54 tego wyroku Trybunał rozszerzył natomiast możliwość korzystania z tego systemu o rezydentów fińskich, którzy otrzymali dywidendy od spółki mającej siedzibę w innych państwach członkowskich, co było zwykłą konsekwencją stosowania zasady niedyskryminacji.

116. Jeśli chodzi o ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, chociaż prawdą jest, że Trybunał uznał, iż państwo członkowskie mogło, w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w znaczeniu ekonomicznym, stosować system zwolnień dywidend wypłacanych w sytuacjach o charakterze wyłącznie wewnętrznym oraz system zaliczeń w ramach wypłat dywidend „krajowych” otrzymywanych od spółek niebędących rezydentami, Trybunał jedynie pomocniczo zbadał związek między mającym zastosowanie zwolnieniem dywidend krajowych i opodatkowaniem na poziomie spółki dominującej. Skarżące w owym postępowaniu przed sądem krajowym twierdziły, że zwolnienie dywidend krajowych stosowane było niezależnie od podatku (rzeczywiście) zapłaconego przez spółkę wypłacającą dywidendę. Tymczasem Trybunał uznał, że to do sądu krajowego należało zbadać, czy stawka podatkowa jest taka sama oraz czy odmienny stopień opodatkowania występuje jedynie w określonych przypadkach, z uwagi na zmianę podstawy opodatkowania na skutek pewnych ulg o wyjątkowym charakterze<sup>46</sup>.

117. Z wyroków tych nie można zatem wnioskować, że Trybunał był gotowy zaakceptować to, że co do zasady państwo członkowskie w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu dywidend w znaczeniu ekonomicznym na swoim terytorium przyznaje zaliczenie podatku spółce dominującej z tytułu wypłaty dywidend pochodzących od spółki zależnej mającej siedzibę w tym samym państwie członkowskim na podstawie zwykłej stawki podatku dochodowego od osób prawnych, któremu co do zasady podlega ta spółka, podczas gdy możliwość skorzystania z tego zaliczenia przez spółkę dominującą

44 — Punkt 1 akapit drugi sentencji wyroku (podkreślenie moje).

45 — W pkt 53 wyroku Trybunał stwierdził „[...] należy stwierdzić również, że zaliczenie podatku w prawie fińskim odpowiada zawsze kwocie podatku faktycznie zapłaconego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych przez spółkę, która wypłaca dywidendy”.

46 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 53–56.

mającą siedzibę w tym państwie członkowskim w związku z wypłatą dywidend pochodzących od spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich podlega obowiązkowi przedstawienia dowodów dotyczących rzeczywistych stawek i kwot podatku dochodowego od osób prawnych, które spółki te zapłaciły w tych innych państwach członkowskich.

118. Przeciwnie, tego rodzaju różnica w traktowaniu narusza według mnie zasady niedyskryminacji i równoważności.

119. Takie naruszenie nie może, w przeciwieństwie do tego, co twierdzi rząd francuski, być uzasadnione wyrażoną ogólnie chęcią zwalczania unikania opodatkowania. Po pierwsze, należy bowiem przypomnieć, że państwa członkowskie nie mogą opierać się na ogólnym domniemaniu unikania opodatkowania dla uzasadnienia przepisu podatkowego, który stanowi naruszenie celów traktatowych<sup>47</sup>. Z drugiej strony w żaden sposób nie wydaje mi się, by tego rodzaju różnica w traktowaniu była środkiem w mniejszym stopniu naruszającym wyżej wspomniane zasady, by zagwarantować realizację celu polegającego na zwalczaniu unikania opodatkowania.

W sytuacji takiej jak ta, która jest rozpatrywana w ramach niniejszego przypadku, państwo członkowskie równie dobrze mogłoby wymagać od podatnika, by ów przedstawił dowody dotyczące zwykłej stawki podatku dochodowego od osób prawnych mającego zastosowanie do spółek zależnych wypłacających dywidendę, któremu spółki te podlegają w państwie członkowskim siedziby, jak również zapłaty kwoty odpowiadającej tej stawce, by uniknąć sytuacji – co wydaje się główną troską rządu francuskiego – w której zaliczenie podatku nie będzie związane z wypłatą dywidend pochodzących od tych spółek zależnych na rzecz francuskiej spółki dominującej, wówczas gdy owe spółki zależne były, wskutek różnych ogólnych ulg mających zastosowanie w państwie członkowskim ich siedziby, całkowicie zwolnione z zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu zysków, w związku z którymi wypłacana jest dywidenda.

120. Jeśli chodzi o obowiązek przedstawienia takiego dowodu na poziomie całego łańcucha spółek zależnych i spółek pośrednio zależnych francuskiej spółki dominującej, obowiązek taki nie narusza zasad niedyskryminacji i skuteczności, pod warunkiem że wymagany jest on również w sytuacjach o charakterze czysto krajowym w ramach deklaracji, które muszą składać spółki dominujące i ich francuskie spółki zależne. Faktem pozostaje, że spełnienie takiego obowiązku może w praktyce okazać się niemożliwe w sytuacjach transgranicznych, tym bardziej gdy wypłata danych dywidend związana jest z zyskami, które zostały osiągnięte za okres, w odniesieniu do którego obowiązek przechowywania dokumentów minął. Dokonanie takiej oceny w sytuacjach, w których przypadek ten ma znaczenie, należy do sądu krajowego.

<sup>47</sup> — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-72/09 *Établissements Rimbaud*, Zb.Orz. s. I-10659, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo.

121. Z powyższych względów proponuję, by na pytanie trzecie udzielić następującej odpowiedzi: zasady równoważności i skuteczności nie sprzeciwiają się temu, by zwrot kwot, który mógłby zagwarantować stosowanie tego samego systemu podatkowego do dywidend, z których spółka dominująca mająca siedzibę w państwie członkowskim wypłaca dywidendy, niezależnie od tego, czy dywidendy te pochodzą z kwot wypłaconych przez jej spółki zależne mające siedzibę w tym samym lub w innym państwie członkowskim, był co do zasady uzależniony od warunku przedstawienia przez podatnika dowodów, które znajdują się w jego wyłącznym posiadaniu, dotyczących, dla każdej spornej dywidendy, w szczególności rzeczywiście zastosowanej stawki opodatkowania oraz rzeczywiście zapłaconej kwoty podatku z tytułu zysków osiągniętych przez jej spółki zależne mające swoją siedzibę w państwach członkowskich innych niż to pierwsze państwo członkowskie, także

wówczas gdy w przypadku spółek zależnych mających siedzibę w tym państwie członkowskim dowody te, znane organom podatkowym, nie są wymagane, pod warunkiem że stawka i kwota rzeczywiście zapłaconego podatku ma zastosowanie również do wypłaty dywidend na rzecz spółki dominującej otrzymanych od spółek zależnych mających siedzibę w tym samym państwie członkowskim, oraz że w praktyce przedstawienie dowodu zapłaty podatku przez spółki zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich nie okaże się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione z uwagi w szczególności na przepisy prawne tych państw członkowskich dotyczące zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, rejestracji podatku dochodowego od osób prawnych, który należy zapłacić, a także przechowywania dokumentów administracyjnych. Do sądu krajowego należy zbadać, czy warunki te zostały spełnione w toczącym się przed nim postępowaniu.

### III — Wnioski

122. W świetle powyższych rozważań proponuję, by na pytania zadane przez Conseil d'État odpowiedzieć w następujący sposób:

- 1) Wykładni art. 56 WE należy dokonywać w ten sposób, że artykuł ten sprzeciwia się systemowi podatkowemu, zgodnie z którym spółka dominująca otrzymująca dywidendy od jej spółek zależnych mających siedzibę w innym państwie członkowskim nie może odliczyć od zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych,

do którego zapłaty jest zobowiązana z tytułu wypłaty tych dywidend własnym akcjonariuszom, kwoty zaliczenia podatku związanego z wypłatą tych dywidend, w przeciwieństwie do znajdującej się w porównywalnej sytuacji spółki dominującej mającej siedzibę w pierwszym państwie członkowskim otrzymującej dywidendy od jej spółek zależnych również mających siedzibę w tym państwie członkowskim.

- 2) Państwo członkowskie może odmówić zwrotu podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii, w odniesieniu do wszystkich ciężarów finansowych, których nie poniosła sama osoba zobowiązana do zapłaty podatku, który to zwrot w tym zakresie prowadziłyby do bezpodstawnego wzbogacenia osoby zobowiązanej do zapłaty. Do takiego bezpodstawnego wzbogacenia mogłoby dojść, gdyby państwo członkowskie musiało dokonać zwrotu wydatków poniesionych przez osobę zobowiązaną do zapłaty, które nie byłyby nieuniknioną konsekwencją odmowy państwa członkowskiego zapewnienia przestrzegania postanowień traktatu WE. W sprawie przed sądem krajowym to do sądu krajowego należy ocena z uwzględnieniem wszystkich posiadanych przez niego informacji, czy na podstawie przyjętej przez spółkę dominującą, taką jak pozwana w postępowaniu przed sądem krajowym, polityki w zakresie wypłaty dywidend na rzecz jej akcjonariuszy zapłata spornej zaliczki na podatek od dochodów kapitałowych nastąpiła w całości lub w części od kwoty dywidend wypłacanych tym akcjonariuszom w ten sposób, że spółka dominująca mogła, w danym wypadku, ponieść straty będące nieuniknioną konsekwencją odmowy przez państwo członkowskie przyznania jej wymaganego równego traktowania. W takim przypadku zakres zwrotu spornego podatku spółce dominującej powinien zostać ustalony na podstawie ciężaru finansowego, który spółka ta poniosła, na podstawie wszystkich istotnych informacji, którymi dysponuje sąd krajowy
  
- 3) Zasady równoważności i skuteczności nie sprzeciwiają się temu, by zwrot kwot, który mógłby zagwarantować stosowanie tego samego systemu podatkowego do dywidend, z których spółka dominująca mająca siedzibę w państwie członkowskim wypłaca dywidendy, niezależnie od tego, czy dywidendy te pochodzą z kwot wypłaconych przez jej spółki zależne mające siedzibę w tym samym lub w innym państwie członkowskim, był co do zasady uzależniony od warunku przedstawienia przez podatnika dowodów, które znajdują się w jego wyłącznym posiadaniu, dotyczących, dla każdej spornej dywidendy, w szczególności rzeczywiście

zastosowanej stawki opodatkowania oraz rzeczywiście zapłaconej kwoty podatku z tytułu zysków osiągniętych przez jej spółki zależne mające swoją siedzibę w państwach członkowskich innych niż to pierwsze państwo członkowskie, także wówczas gdy w przypadku spółek zależnych mających siedzibę w tym państwie członkowskim dowody te, znane organom podatkowym, nie są wymagane, pod warunkiem że stawka i kwota rzeczywiście zapłaconego podatku ma zastosowanie również do wypłaty dywidend na rzecz spółki dominującej otrzymanych od spółek zależnych mających siedzibę w tym samym państwie członkowskim, oraz że w praktyce przedstawienie dowodu zapłaty podatku przez spółki zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich nie okaże się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, jeśli weźmie się w szczególności pod uwagę przepisy prawne tych państw członkowskich dotyczące zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, rejestracji podatku dochodowego od osób prawnych, który należy zapłacić, a także przechowywania dokumentów administracyjnych. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy warunki te zostały spełnione w toczącym się przed nim postępowaniu.