

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 15 września 2011 r.*

W sprawie C-310/09

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (Francja) postanowieniem z dnia 3 lipca 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 sierpnia 2009 r., w postępowaniu:

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

przeciwko

Accor SA,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Ilešič, E. Levits (sprawozdawca), M. Safjan i M. Berger, sędziowie,

* Język postępowania: francuski.

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: M.A. Gaudissart, kierownik wydziału,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 października 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Accor SA przez J.P. Hordiesa, B. Boutemy'ego oraz C. Smits, avocats,

- w imieniu rządu francuskiego przez E. Belliard, G. de Bergues'a i J.S. Pilczera oraz B. Beaupère-Manokhę, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Hathawaya, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez K. Bacona, barrister,

- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz J.P. Keppenego, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 grudnia 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 WE i 56 WE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministrem ds. skarbu, rachunków publicznych oraz służby publicznej) a Accor SA (zwaną dalej „Accor”) w przedmiocie złożonego przez tę spółkę wniosku o zwrot zaliczki na podatek dochodowy zapłaconej w latach 1999–2001.

Ramy prawne

- 3 Artykuł 145 code général des impôts (ordynacji podatkowej, zwanej dalej „CGI”), w brzmieniu wynikającym z loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 de Finances pour 1989 (ustawy budżetowej na rok 1989 nr 88-1149 z dnia 23 grudnia 1988 r., JORF z dnia 28 grudnia 1988 r., s. 16320), obowiązujący do dnia 31 grudnia 2000 r., stanowił:

„1. System podatkowy dla spółek dominujących, określony w art. 146 i 216, ma zastosowanie do spółek i innych podmiotów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki zwykłej, które posiadają udziały spełniające następujące warunki:

[...]

- b) jeżeli koszt nabycia udziału posiadanego w spółce emitującej jest niższy niż 150 mln FFR, tytuły uczestnictwa powinny reprezentować co najmniej 10% kapitału spółki emitującej; ów koszt nabycia i ów odsetek kapitału oceniane są na dzień wypłaty zysku z tytułu udziałów. [...]

[...]”

- 4 Loi n° 2000-1352 du 30 décembre 2000 de Finances pour 2001 (ustawa budżetowa na rok 2001 nr 2000-1352 z dnia 30 grudnia 2000 r., JORF z dnia 31 grudnia 2000 r., s. 21119) zmieniła próg określony w art. 145 ust. 1 lit. b) CGI, który to artykuł w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2001 r. do dnia 31 grudnia 2005 r. stanowił, że tytuły uczestnictwa powinny reprezentować co najmniej 5% kapitału spółki emitującej.
- 5 Artykuł 146 ust. 2 CGI przewidywał w spornych w postępowaniu przed sądem krajowym latach podatkowych:

„Jeżeli wypłaty, jakich dokonuje spółka dominująca, prowadzą do stosowania zaliczki na poczet podatku, o której mowa w art. 223e, to wartość tej zaliczki jest pomniejszana w odpowiednim przypadku o wysokość zaliczenia podatku związanego z zyskami z tytułu tych udziałów [...] otrzymanymi w okresie pięciu ostatnich zamkniętych lat podatkowych”.

- 6 Zgodnie z art. 158a I CGI w brzmieniu obowiązującym w trakcie lat podatkowych spornych w postępowaniu przed sądem krajowym:

„Osoby, które otrzymują dywidendy wypłacane przez spółki francuskie, otrzymują z tego tytułu przychód, na który składają się:

- a) kwoty otrzymane przez nie od spółki;

- b) zaliczenie na podatek w formie prawa do odliczenia podatku udzielanego przez skarżących państwo.

Odliczenie to wynosi połowę kwot rzeczywiście wypłacanych przez spółkę.

Można z niego skorzystać tylko w takim zakresie, w jakim zysk wliczany jest do podstawy opodatkowania przychodu podatkiem należnym od otrzymanego zysku.

Odliczenia dokonuje się w chwili zapłaty tego podatku.

Udzielane jest ono osobom fizycznym w zakresie, w jakim jego wysokość przekracza wysokość podatku, do którego zapłaty są zobowiązani”.

- 7 Zgodnie z art. 216I CGI:

„Zyski netto z tytułu udziałów, dające prawo do stosowania reżimu dla spółek dominujących [...], otrzymane przez spółkę dominującą w trakcie roku podatkowego, mogą zostać odliczone od wartości netto jej wszystkich przychodów [...]”.

- 8 Artykuł 223e ust. 1 akapit pierwszy CGI w brzmieniu mającym zastosowanie do wypłaty zysków po dniu 1 stycznia 1999 r. stanowił:

„[...] jeżeli zysk wypłacany przez spółkę odliczany jest od kwot, od których nie podlegała ona podatkowi dochodowemu od osób prawnych według stawki zwykłej [...], spółka ta zobowiązana jest do zapłaty zaliczki na poczet podatku równej kwocie odliczenia obliczonej w sposób przewidziany w art. 158a I. Zaliczka pobierana jest od

wypłat zysku dających prawo do odliczenia podatku przewidzianego w art. 158a, niezależnie od tego, kto jest ich beneficjentem”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 9 Z postanowienia odsyłającego wynika, że Accor otrzymała w trakcie lat 1998–2000 dywidendy wypłacone przez jej spółki zależne mające siedziby w innych państwach członkowskich oraz że przy wypłacie tych dywidend zapłaciła ona na podstawie art. 146 ust. 2 CGI w związku z art. 158a i 223e tej ordynacji zaliczkę na poczet podatku od dochodów kapitałowych wynoszącą w latach 1999–2001, odpowiednio, 323279053 FRF, 359183404 FRF i 341261380 FRF.
- 10 Pismem z dnia 21 grudnia 2001 r. spółka Accor wniosła o zwrot tej zaliczki, powołując się na niezgodność tych przepisów CGI z prawem wspólnotowym. Ponieważ wniosek ten został oddalony, rzeczona spółka wniosła skargę do tribunal administratif de Versailles (sądu administracyjnego w Wersalu), który wyrokiem z dnia 21 grudnia 2006 r. uznał w całości jej żądanie.
- 11 Ponieważ odwołanie wniesione przez ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique od tego wyroku zostało oddalone wyrokiem cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjnego sądu administracyjnego w Wersalu) w dniu 20 maja 2008 r., minister ten wniosł kasację od tego wyroku do Conseil d'État (rady stanu).
- 12 Conseil d'État stwierdziła, że z przepisów art. 216 CGI wynika, że z zastrzeżeniem zapłaty części z tytułu wydatków i kosztów francuska spółka dominująca nie podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych z tytułu dywidend otrzymanych przez nią od jej spółek zależnych, niezależnie od miejsca siedziby tych spółek zależnych.

Ponadto na podstawie przepisu art. 223e tego kodeksu, jeżeli spółka ta wypłaca te dywidendy jej własnym akcjonariuszom, nie ma ona obowiązku płacenia z tego tytułu zaliczki, niezależnie od pochodzenia dywidend, które zostały jej wypłacone. W związku z tym zdaniem Conseil d'État mechanizm zaliczki jako taki nie narusza ani swobody przedsiębiorczości, ani swobody przepływu kapitału.

13 Kwota zaliczenia na podatek, z którego na podstawie art. 158a CGI korzysta spółka dominująca z tytułu dywidend wypłacanych przez jedną z jej spółek zależnych z siedzibą we Francji, stosowana jest na podstawie art. 146 ust. 2 CGI do kwoty zaliczki należnej przy wypłacie owych dywidend na rzecz akcjonariuszy. Tymczasem przepisy art. 158a CGI sprzeciwiają się przyznaniu spółce dominującej zaliczenia na podatek z tytułu dywidend pochodzących od spółek zależnych mających siedzibę w innym państwie członkowskim, a w konsekwencji jakimkolwiek zaliczeniu na poczet wymaganej zaliczki, jeżeli owa spółka zależna wypłaca te dywidendy. W związku z tym w braku zaliczenia na podatek przyznanego z tytułu dywidend pochodzących od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, który mógłby zmniejszyć wymagalną kwotę zaliczki, zapłata owej zaliczki przez tę spółkę dominującą, jako że ciąży ona na kwocie wypłacanych sum, zmniejsza ponadto kwotę wypłacanych dywidend.

14 W tych okolicznościach 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 [niniejsze pytanie lit. a)], czy artykuły te 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 tę 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 pytanie pierwsze lit. a) i b)] 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, to czy w takim systemie, który jako taki nie powoduje przerzucenia 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 [pytania 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?”

W przedmiocie wniosku o ponowne otwarcie procedury ustnej

- 15 Pismami złożonymi, odpowiednio, w dniach 7 stycznia i 2 lutego 2011 r., Accor i rząd francuski wystąpiły o ponowne otwarcie procedury ustnej.
- 16 Accor podniosła, że w pkt 73 i nast. opinii rzecznik generalny oparł się na argumentach wynikających z wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-11753, które nie zostały poddane dyskusji stron.

- 17 Z kolei rząd francuski wyraził życzenie powrócenia w ramach drugiej rozprawy do argumentu, zgodnie z którym sporny w postępowaniu przed sądem krajowym mechanizm złożony z zaliczenia i zaliczki, mógł powodować ograniczenia swobodnego przepływu kapitału jedynie po stronie akcjonariuszy, który to argument został zawarty w pkt 82 jego pisemnych uwag oraz poddany został analizie w opinii rzecznika generalnego.
- 18 Ponadto rząd ten podnosi, że opinia rzecznika generalnego zawierała wskazówkę, która nie uwzględniała w pełny sposób francuskiego prawa krajowego. W szczególności i po pierwsze, podczas gdy w ramach odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne rzecznik generalny uznał, że zwrot zaliczki przyznany jednej spółce uprzywilejowałaby w sposób pośredni jej akcjonariuszy, to rząd francuski twierdzi, że majątek spółki jest odrębny od majątku jej akcjonariuszy. Po drugie, rząd francuski sprzeciwia się tezie, zgodnie z którą akcjonariusze nie dysponują w proceduralnym prawie francuskim skargą o zwrot, wskazując, że istnienie takiej skargi, do której dochodzi skarga z tytułu odpowiedzialności, wynika z obowiązku państw członkowskich do zwrotu, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii.
- 19 W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał może z urzędu, na wniosek rzecznika generalnego lub na wniosek stron zarządzić otwarcie procedury ustnej na nowo, stosownie do art. 61 regulaminu postępowania, jeżeli uzna, że sprawa nie została dostatecznie wyjaśniona lub że podstawą rozstrzygnięcia będzie argument, który nie był przedmiotem dyskusji stron (zob. wyroki: z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie C-284/06 *Burda*, Zb.Orz. s. I-4571, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-266/09 *Stichting Natuur en Milieu i in.*, Zb.Orz. s. I-13119, pkt 27).
- 20 Z kolei statut Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz regulamin postępowania przed Trybunałem nie dają stronom możliwości przedstawiania uwag w odpowiedzi na opinię przedstawioną przez rzecznika generalnego (zob. ww. wyrok w sprawie *Stichting Natuur en Milieu i in.*, pkt 28).

- 21 Jednakże w niniejszym postępowaniu Trybunał po wysłuchaniu rzecznika generalnego uznał, że dysponuje informacjami niezbędnymi, by odpowiedzieć na zadane pytania, oraz że strony wypowiedziały się na ich temat.
- 22 W związku z tym wniosek o otwarcie procedury ustnej na nowo należy oddalić.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 23 Przez pierwsze pytanie sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 TFUE i 63 TFUE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego mającym na celu uniknięcie podwójnego ekonomicznego opodatkowania dywidend, takim jak sporne w postępowaniu krajowym, które pozwalają spółce dominującej odliczyć od zaliczki, do zapłaty której jest zobowiązana przy redystrybucji swoim akcjonariuszom dywidend wypłaconych przez jej spółki zależne, kwoty zaliczenia związanego z wypłatą tych dywidend, jeżeli dywidendy te pochodzą od spółek zależnych mających siedzibę w tym państwie członkowskim, lecz nie przyznają tego uprawnienia, jeżeli dywidendy te pochodzą od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, ponieważ przepisy te w ostatnim z wymienionych przypadków nie dają prawa do zaliczenia podatku związanego z wypłatą tych dywidend przez ową spółkę zależną.
- 24 W pytaniu pierwszym lit. a) sąd krajowy pyta Trybunał o to, czy takie przepisy mogą stanowić ograniczenie swobody przepływu po stronie spółki dominującej.

- 25 W pytaniu pierwszym lit. b) sąd krajowy pyta, na wypadek odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze lit. a), o to, czy art. 49 TFUE i 63 TFUE sprzeciwiają się jednakże takim przepisom, ponieważ należy wziąć pod uwagę również sytuację akcjonariuszy.
- 26 Pomimo że pytanie pierwsze lit. b) zostało skierowane jedynie na wypadek odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze lit. a), to jednak należy stwierdzić, że pytanie dotyczące możliwości uwzględnienia sytuacji akcjonariuszy zostało podniesione w celu zbadania istnienia ograniczenia po stronie samej spółki dominującej.
- 27 W rzeczywistości bowiem sąd krajowy pyta o to, czy art. 49 TFUE i 63 TFUE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, takiego jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym z tego powodu, iż zniechęcają one akcjonariuszy do inwestowania kapitału w spółce dominującej, wpływając w konsekwencji na pozyskiwanie kapitału przez tę spółkę, mogą w ten sposób zniechęcić tę spółkę do lokowania kapitału w spółkach zależnych położonych w innych państwach członkowskich lub do tworzenia w tych państwach takich spółek zależnych.
- 28 W związku z tym należy odpowiedzieć na obydwie części pytania pierwszego.

W przedmiocie swobody mającej zastosowanie do niniejszej sprawy

- 29 Jako że sąd krajowy postawił pytanie odnoszące się zarówno do art. 49 TFUE, jak i art. 63 TFUE, w pierwszej kolejności należy ustalić, czy i w jakim stopniu krajowe uregulowanie, takie jak sporne w toczącym się przed nim postępowaniu, może wpływać na swobody gwarantowane w tych artykułach.

- 30 W tym zakresie należy przypomnieć, że traktowanie dywidend pod względem podatkowym może być objęte zakresem zarówno art. 49 TFUE dotyczącego swobody przedsiębiorczości, jak i art. 63 TFUE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału (zob. wyrok z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawach połączonych C-436/08 i C-437/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, Zb.Orz. s. I-305, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 31 W odniesieniu do pytania, czy przepis krajowy wchodzi w zakres tej lub innej swobody przepływu, należy wziąć pod uwagę, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, przedmiot danego ustawodawstwa (zob. ww. wyrok w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 W tym zakresie orzeczono już, że przepisy krajowe, które nie mają zastosowania tylko do takich udziałów kapitałowych, jakie pozwalają wywierać niewątpliwy wpływ na decyzje spółki i na określanie jej działalności, wchodzi w zakres postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości (zob. ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 37; wyrok z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-81/09 Idryma Typou, Zb.Orz. s. I-10161, pkt 47). Natomiast przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie do udziałów objętych jedynie w celu lokaty kapitału bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, należy analizować wyłącznie w świetle swobodnego przepływu kapitału (ww. wyrok w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 W niniejszej sprawie sporny w postępowaniu przed sądem krajowym system podatkowy spółek dominujących zgodnie z art. 145 CGI miał zastosowanie w trakcie lat 1999 i 2000 do spółek, które posiadały co najmniej 10% kapitału spółek zależnych. Na rok 2001 owa wielkość udziału została obniżona do 5% kapitału spółki zależnej.

- 34 Z powyższego wynika, że sporne uregulowanie krajowe mogło być stosowane nie tylko do spółek otrzymujących dywidendy na podstawie udziału przyznającego niewątpliwy wpływ na decyzje zależnej spółki wypłacającej i pozwalającego w ten sposób na określenie jej działalności, ale również do spółek, które otrzymywały dywidendy na bazie udziału mniejszościowego nieprzyznającego takiego wpływu.
- 35 Jeżeli chodzi o okoliczności w postępowaniu przed sądem krajowym, to należy zauważyć, po pierwsze, że postanowienie odsyłające nie zawiera informacji dotyczących charakteru udziału Accor w kapitale jej spółek zależnych wypłacających dywidendy.
- 36 Po drugie, Accor podnosi w uwagach przedłożonych Trybunałowi, że spór w postępowaniu przed sądem krajowym dotyczy dywidend otrzymanych od spółek zależnych mających siedziby w innych państwach członkowskich niż Republika Francuska, które to spółki zależne pozostają pod kontrolą Accor, podczas gdy rząd francuski wspomina również o udziałach, które nie przyznają Accor niewątpliwego wpływu na decyzje wypłacających spółek zależnych i nie pozwalają określić ich działalności.
- 37 W tej kwestii należy przypomnieć, że w ramach procedury współpracy ustanowionej w art. 267 TFUE to nie do Trybunału, lecz do sądu krajowego należy ustalenie okoliczności leżących u podstawy sporu oraz dokonanie oceny ich wpływu na rozstrzygnięcie, o którego wydanie zwrócono się do tego sądu (zob. w szczególności wyroki: z dnia 16 września 1999 r. w sprawie C-435/97 WWF i in., Rec. str. I-5613, pkt 32; z dnia 23 października 2001 r. w sprawie C-510/99 Tridon, Rec. s. I-7777, pkt 28; a także z dnia 11 grudnia 2007 r. w sprawie C-291/05 Eind, Zb.Orz. s. I-10719, pkt 18).
- 38 W tych okolicznościach z uwagi na przedmiot przepisów spornych w postępowaniu krajowym na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć zarówno w świetle art. 49 TFUE, jak i w świetle art. 63 TFUE.

W przedmiocie swobody przedsiębiorczości

- 39 Swoboda przedsiębiorczości, którą art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii i która oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach, co określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego położenia przedsiębiorstwa dla jego obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 54 TFUE, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii Europejskiej prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain-ZN, Rec. s. I-6161, pkt 35; z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 29; a także z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 41).
- 40 Nawet jeśli, zgodnie z ich brzmieniem, przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzyści w postaci krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak również sprzeciwiają się one temu, by państwo członkowskie pochodzenia nakładało ograniczenia na podejmowanie działalności w innym państwie członkowskim, przez jednego z jego obywateli lub przez spółkę założoną zgodnie z jego ustawodawstwem (zob. w szczególności wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695, pkt 21; ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 42).
- 41 W sprawie przed sądem krajowym wiadomo, że sporne uregulowanie ustanawia odrębne traktowanie dywidend wypłacanych przez spółkę zależną będącą rezydentem i dywidend wypłacanych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem.
- 42 W ten sposób spółka dominująca, która otrzymuje dywidendy od spółki będącej rezydentem, korzysta w związku z tymi dywidendami z zaliczenia, które jest równe połowie sum wypłaconych z tytułu dywidend przez ową spółkę zależną będącą rezydentem, podczas gdy takie zaliczenie nie jest przyznawane z tytułu dywidend wypłacanych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem.

- 43 W tym zakresie należy stwierdzić, że z orzecznictwa wynika, iż państwa członkowskie, kształtując swoje systemy podatkowe, a zwłaszcza gdy ustanawiają one mechanizm mający służyć zapobieżeniu lub zmniejszeniu opodatkowania kaskadowego, lub podwójnego opodatkowania ekonomicznego, powinny przestrzegać wymogów wynikających z prawa Unii, a w szczególności wymogów określonych przez przepisy traktatu dotyczące swobód przepływu (zob. ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 45).
- 44 Z orzecznictwa wynika zatem, że niezależnie od tego, jaki przyjęto mechanizm w celu zapobieżenia lub zmniejszenia opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania ekonomicznego, zagwarantowane w traktacie swobody przepływu sprzeciwiają się temu, by państwo członkowskie traktowało w sposób mniej korzystny dywidendy zagraniczne niż dywidendy krajowe, chyba że odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 *Lenz*, Zb.Orz. s. I-7063, pkt 20–49; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 *Manninen*, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 20–55; a także ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 46).
- 45 W świetle przepisu podatkowego służącego zapobieżeniu lub zmniejszeniu opodatkowania wypłaconych zysków sytuacja spółki dominującej otrzymującej dywidendy zagraniczne jest porównywalna z sytuacją spółki dominującej otrzymującej dywidendy krajowe, ponieważ w obu przypadkach uzyskane dochody, co do zasady, będą stanowiły przedmiot opodatkowania kaskadowego (zob. ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 62).
- 46 Oczywiście, tak jak to podnosi rząd francuski, po pierwsze, spółka dominująca była zwolniona z podatku dochodowego od osób prawnych zarówno z tytułu dywidend otrzymywanych przez spółki będące rezydentami, jak i z tytułu dywidend pochodzących od spółek zależnych niebędących rezydentami, oraz po drugie, spółka ta nie mogła odliczyć zaliczenia podatku związanego z dywidendami wypłacanymi przez jej spółki zależne będące rezydentami od kwoty podatku od osób prawnych, do którego zapłaty była ponadto zobowiązana.

- 47 Niemniej jednak, tak jak to przyznaje również ten rząd, zaliczenia podatku były wykorzystywane przy redystrybucji otrzymanych dywidend. W ten sposób spółka dominująca mogła odliczyć owe zaliczenia na poczet podatku od zaliczki, do której zapłaty była zobowiązana przy wypłacie dywidend.
- 48 W związku z tym, przy jednoczesnym zwalnianiu z podatku dywidend otrzymywanych od spółek niebędących rezydentami po stronie spółki dominującej rzeczono państwo członkowskie poddaje je mniej korzystnemu traktowaniu niż dywidendy pochodzące od spółek będących rezydentami.
- 49 W rzeczywistości bowiem, w odróżnieniu od dywidend pochodzących od spółek będących rezydentami, przepisy sporne w postępowaniu przed sądem krajowym nie pozwalają zapobiec opodatkowaniu na poziomie wypłacającej spółki zależnej, podczas gdy od dywidend otrzymywanych zarówno od spółek zależnych będących rezydentami, jak i od spółek zależnych niebędących rezydentami pobierana jest zaliczka. W związku z tym, w odniesieniu do dywidend otrzymywanych przez spółki zależne będące rezydentami przy wypłacie dywidend zaliczenie odliczane jest od należnej zaliczki, przy czym owa zaliczka nie zmniejsza wysokości wypłacanych dywidend. Z kolei, jeżeli chodzi o dywidendy otrzymywane przez spółki zależne niebędące rezydentami w zakresie, w jakim spółka dominująca nie korzysta z zaliczenia w odniesieniu do tych dywidend, stosowanie zaliczki na poczet podatku skutkuje zmniejszeniem wysokości wypłacanych dywidend.
- 50 W tych okolicznościach spółka dominująca, otrzymując dywidendy od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, zmuszona byłaby albo do wypłaty dywidend pomniejszonych o kwotę zaliczki, których wysokość w związku z tym byłaby mniejsza niż wysokość dywidend otrzymywanych od spółek mających siedzibę we Francji, albo, tak jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 48 opinii, do sięgnięcia do rezerw kapitałowych w celu uzyskania kwoty równej sumie, jaką należy zapłacić z tytułu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, powiększając w ten sposób wysokość wypłacanych dywidend.

- 51 Biorąc pod uwagę niekorzystne traktowanie dywidend otrzymywanych od spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim w porównaniu z traktowaniem, jakiemu podlegają dywidendy otrzymywane przez spółkę zależną będącą rezydentem, spółka dominująca może zostać zniechęcona do wykonywania działalności za pośrednictwem spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 18 września 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, Rec. s. I-9409, pkt 27; ww. wyrok w sprawie Keller Holding, pkt 35).
- 52 Rząd francuski przyznaje, iż istnieje różnica w traktowaniu pomiędzy dywidendami wypłacanymi przez spółki zależne mające siedzibę we Francji a dywidendami wypłacanymi przez spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, jeżeli chodzi o możliwość odliczenia zaliczenia przez spółkę dominującą otrzymującą te dywidendy od należnej zaliczki przy redystrybucji tych dywidend jej własnym akcjonariuszom, rząd ten twierdzi jednak, że nie stanowi ona ograniczenia po stronie spółki dominującej.
- 53 Z jednej strony rząd francuski podnosi, że dokonanie zaliczenia podatku nie wynika z mocy prawa, lecz z niezależnej decyzji właściwych organów spółki dominującej, ponieważ to decyzja owej spółki dominującej o wypłacie dywidend otrzymanych przez francuską spółkę zależną pozwala na odliczenie od zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych zaliczenia podatku związanego z tymi dywidendami. Powołując się w szczególności na wyrok z dnia 27 stycznia 2000 r. w sprawie C-190/98 Graf, Rec. s. I-493, pkt 24, 25, 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.
- 54 Z drugiej strony zdaniem rządu francuskiego, niezależnie od pochodzenia dywidend wydatek spółki dominującej byłby identyczny, ponieważ zaliczka pobierana jest od zysków wypłacanych akcjonariuszom.

- 55 Otóż akcjonariusze niebędący rezydentami mogliby na podstawie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Republikę Francuską z pozostałymi państwami Unii uzyskać zwrot zaliczki pobranej przez spółkę dominującą wypłacającą dywidendy w taki sposób, że sporne w postępowaniu przed sądem krajowym uregulowanie nie ma niekorzystnego wpływu na ich sytuację.
- 56 Jeżeli chodzi o będących rezydentami akcjonariuszy spółki dominującej, rząd francuski uważa, że o ile brak zaliczenia podatku odliczanego od zaliczki należnej od tej spółki przy wypłacie przez nią dywidend otrzymanych od spółek zależnych niebędących rezydentami powinien być postrzegany jako przeszkoda w pozyskiwaniu kapitału od akcjonariuszy francuskich, o tyle jednak ograniczenie to dotyczy w każdym razie wyłącznie krajowego przepływu kapitału pomiędzy francuską spółką dominującą a jej francuskimi akcjonariuszami, niezawierającego jakiegokolwiek elementu zagranicznego i nieobjętego prawem Unii.
- 57 Argumentów tych nie można przyjąć.
- 58 Po pierwsze, o ile prawdą jest, że zaliczenie podatku związane z dywidendami wypłacanymi przez spółki będące rezydentami jest stosowane jedynie wówczas, gdy spółka dominująca postanowi o redystrybucji tych dywidend, o tyle jednak wiadomo, że zarówno takie odmienne traktowanie w zależności od miejsca siedziby spółki zależnej wypłacającej dywidendy, jak i możliwość odliczenia ewentualnego zaliczenia podatku od zaliczki należnej przy redystrybucji tych dywidend, wynikają bezpośrednio ze spornych w postępowaniu krajowym przepisów francuskich.
- 59 W związku z tym możliwość skorzystania z zaliczenia podatku, odliczanego od zaliczki w chwili redystrybucji dywidend, zależy nie od przyszłego i hipotetycznego zdarzenia po stronie spółki dominującej, lecz od okoliczności związanej z definicji z korzystaniem ze swobody przedsiębiorczości, to znaczy z miejscem siedziby jej spółki zależnej.

- 60 Po drugie, pomimo że, jak to stwierdza rząd francuski, uregulowanie sporne przed sądem krajowym nie miałyby skutków dla sytuacji akcjonariuszy niebędących rezydentami, okoliczność, że sporne przed sądem krajowym uregulowanie mogłoby stanowić przeszkodę w pozyskiwaniu kapitału przez spółkę dominującą od akcjonariuszy będących rezydentami, wystarcza dla potwierdzenia ograniczającego charakteru przepisów rzeczzonego uregulowania.
- 61 W rzeczywistości bowiem okoliczność, iż akcjonariusze będący rezydentami mogą zostać zniechęceni do nabywania udziałów spółki dominującej z tego powodu, że dywidendy pochodzące od jej spółek zależnych mających siedzibę w państwie członkowskim innym niż Republika Francuska będą mniejsze niż dywidendy pochodzące od spółek zależnych będących rezydentami, może z kolei zniechęcić tę spółkę dominującą do wykonywania jej działalności za pośrednictwem spółek zależnych niebędących rezydentami.
- 62 Należy stwierdzić, że ponieważ taka sytuacja ma związek z wewnątrzspółnotową wymianą handlową, może ona podlegać przepisom traktatu dotyczącym podstawowych swobód (ww. wyrok w sprawie Keller Holding, pkt 24), a ponieważ przepisy CGI niekorzystnie traktują na płaszczyźnie podatkowej sytuacje wspólnotowe w porównaniu z sytuacjami czysto krajowymi, stanowią one ograniczenie zasadniczo zakazane przez przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości (zob. wyrok z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 32).
- 63 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości może być dopuszczalne jedynie wtedy, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. w szczególności wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 57). Tymczasem ani sąd krajowy, ani strony, które przedstawiły uwagi, nie wskazały elementów, które mogłyby uzasadniać rzeczzone ograniczenia. Należy w związku z tym stwierdzić, że art. 49 TFUE sprzeciwia się uregulowaniu takiemu jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym.

W przedmiocie swobodnego przepływu kapitału

- 64 Uwagi sformułowane w poprzedzającym punkcie mają zastosowanie w ten sam sposób wówczas, gdy spółka dominująca otrzymała dywidendy na podstawie udziału, który nie przyznaje jej niewątpliwego wpływu na decyzje wypłacającej spółki zależnej i nie pozwala na określenie jej działalności.
- 65 W rzeczywistości bowiem odmienne traktowanie stwierdzone w pkt 41 niniejszego wyroku mogło skutkować zniechęceniem spółek dominujących mających siedzibę we Francji do inwestowania ich kapitału w spółki mające siedziby w innym państwie członkowskim i wywoływać również skutek ograniczający względem spółek mających siedziby w innych państwach członkowskich w zakresie, w jakim stanowi ono względem nich przeszkodę w pozyskiwaniu kapitału we Francji.
- 66 W zakresie, w jakim dochody kapitałowe pochodzenia zagranicznego są pod względem podatkowym traktowane w sposób mniej korzystny niż dywidendy wypłacane przez spółki zależne mające siedzibę we Francji, akcje spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich są mniej atrakcyjne dla spółek dominujących z siedzibą we Francji niż akcje spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim (zob. wyroki z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooyen, Rec. s. I-4071, pkt 35; ww. wyroki: w sprawie Manninen, pkt 22, 23; a także w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 64).
- 67 Z powyższego wynika, że odmienne traktowanie ustanowione przez przepisy sporne w postępowaniu przed sądem krajowym stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału zasadniczo zakazane przez art. 63 TFUE.
- 68 Tymczasem ani sąd krajowy, ani strony, które przedstawiły uwagi, nie odniosły się do powodów wskazanych w art. 65 TFUE ani do nadrzędnych względów interesu ogólnego mogących uzasadnić takie ograniczenie.

- 69 Z uwagi na powyższe na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 49 TFUE i 63 TFUE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego mającym na celu unikanie podwójnego opodatkowania ekonomicznego dywidend, takim jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, które pozwalają spółce dominującej na odliczenie od zaliczki, do zapłaty której jest ona zobowiązana przy wypłacie swoim akcjonariuszom dywidend wypłaconych przez jej spółki zależne, zaliczenia podatku związanego z wypłatą dywidend, jeżeli dywidendy te pochodzą od spółki zależnej mającej siedzibę w tym państwie członkowskim, lecz nie przyznają takiego uprawnienia, jeżeli dywidendy pochodzą od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, ponieważ przepisy te nie dają prawa w tym ostatnim przypadku do przyznania zaliczenia podatku związanego z wypłatą tych dywidend przez rzeczoną spółkę zależną.

W przedmiocie pytania drugiego

- 70 Przez pytanie drugie sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy jeżeli sporny w postępowaniu przed sądem krajowym system podatkowy nie polega jako taki na przerzuceniu na osobę trzecią podatku należnego przez podmiot zobowiązany do jego zapłaty, to prawo Unii sprzeciwia się temu, aby organ administracji odmówił zwrotu kwot zapłaconych przez spółkę dominującą, albo z tego powodu, że zwrot ten stanowiłby dla niej bezpodstawne wzbogacenie, albo z tego powodu, że kwota zapłacona przez spółkę dominującą nie stanowi dla niej ani kosztu księgowego, ani podatkowego, lecz obciąża jedynie sumę kwot, która mogłaby być wypłacona jej akcjonariuszom.
- 71 Należy przypomnieć, że prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii w takim kształcie, jaki nadała im wykładnia dokonana przez Trybunał (zob. w szczególności wyroki: z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 *San Giorgio*, Rec. s. 3595, pkt 12; a także z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 *Metallgesellschaft i in.*, Rec. s. I-1727, pkt 84). Państwo członkowskie jest zatem zobowiązane co do zasady do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii (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 20; ww. wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in., pkt 84; z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-147/01 Weber's Wine World i in., Rec. s. I-11365, pkt 93; a także ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 202).

- 72 Niemniej jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo Unii nie sprzeciwia się temu, aby krajowy system prawny odmawiał zwrotu podatków nienależnie pobranych, w sytuacji gdyby zwrot ten powodował bezpodstawne wzbogacenie osób mających do niego prawo (wyroki: z dnia 24 marca 1988 r. w sprawie 104/86 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. 1799, pkt 6; z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport, Rec. s. I-579, pkt 47; z dnia 21 września 2000 r. w sprawach połączonych C-441/98 i C-442/98 Michailidis, Rec. s. I-7145, pkt 31; a także z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 41). W związku z tym ochrona praw gwarantowanych w tej dziedzinie przez porządek prawny Unii, nie wymaga zwrotu podatków, opłat i danin pobranych z naruszeniem prawa Unii, jeżeli zostanie wykazane, że osoba domagająca się tego zwrotu w rzeczywistości przerzuciła je na inne podmioty (zob. ww. wyrok w sprawie Comateb i in., pkt 21; a także wyrok z dnia 6 września 2011 r. w sprawie C-398/09 Lady & Kid i in., opublikowany w niniejszym Zbiorze, pkt 18).
- 73 Niemniej jednak, tak jak to wynika z orzecznictwa, ponieważ taka odmowa zwrotu stanowi ograniczenie prawa podmiotowego wywodzącego się z unijnego porządku prawnego, należy ją interpretować w sposób ścisły (ww. wyroki: w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 95; a także w sprawie Lady & Kid i in., pkt 20).
- 74 W ten sposób z pkt 20 i 25 ww. wyroku w sprawie Lady & Kid i in. wynika, że jedyny wyjątek od prawa do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii dotyczy przypadku, w którym nienależny podatek został bezpośrednio przerzucony przez podatnika na nabywcę.

- 75 W niniejszej sprawie sam sąd krajowy stwierdza, że sporny system dotyczący zaliczki płaconej przez spółkę dominującą przy okazji wypłaty dywidend, a nie podatku pobranego przy sprzedaży towarów, nie polega na przerzuceniu tej zaliczki na osoby trzecie, takie jak nabywca, o którym mowa w ww. orzecznictwie.
- 76 W tych okolicznościach na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że prawo Unii sprzeciwia się temu, aby w sytuacji, gdy krajowy system podatkowy, taki jak sporny w postępowaniu przed sądem krajowym, nie polega, jako taki, na przerzuceniu na osobę trzecią podatku nienależnie zapłaconego przez jego płatnika, państwo członkowskie odmawiało zwrotu kwot zapłaconych przez spółkę dominującą z tego powodu, że ów zwrot stanowiłby dla niej bezpodstawne wzbogacenie, albo z tego powodu, że kwota zapłacona przez spółkę zależną nie stanowi dla niej ani kosztu księgowego, ani podatkowego, lecz obciąża sumę kwot, które mogłyby zostać wypłacone jej akcjonariuszom.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 77 Przez trzecie pytanie prejudycjalne sąd krajowy usiłuje ustalić, czy zasady równowagi i skuteczności sprzeciwiają się temu, aby zwrot spółce dominującej kwot, który mógłby zagwarantować stosowanie tego samego systemu podatkowego do dywidend wypłacanych przez jej spółki zależne z siedzibą we Francji i do dywidend wypłacanych przez spółki zależne tej spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich, które następnie wypłacane są przez tę spółkę zależną, był uzależniony od warunku, iż podatnik przedstawi dowody, które tylko on posiada i które dotyczą w odniesieniu do każdej spornej dywidendy, w szczególności faktycznie zastosowanej stawki opodatkowania i kwoty rzeczywiście zapłaconego podatku od zysków osiągniętych przez spółki zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich, podczas gdy w odniesieniu do spółek zależnych z siedzibą we Francji informacje te, znane administracji, nie są wymagane.

- 78 W tym zakresie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w myśl zasady współpracy wyrażonej w art. 4 TUE sądy krajowe mają obowiązek zapewnić ochronę sądową uprawnień podmiotów prawa wynikających z prawa Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 grudnia 1976 r. w sprawie 33/76 Rewe Zentralfinanz i Rewe-Zentral, Rec. s. 1989, pkt 5; w sprawie 45/76 Comet, Rec. s. 2043, pkt 12; z dnia 19 czerwca 1990 r. w sprawie C-213/89 Factortame i in., Rec. s. I-2433, pkt 19; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-432/05 Unibet, Zb.Orz. s. I-2271, pkt 38).
- 79 W braku uregulowań unijnych w danej dziedzinie, do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy wyznaczenie właściwych sądów oraz uregulowanie trybów odwołań do nich, mających zapewnić ochronę praw jednostek wynikających z prawa Unii w taki sposób, aby, po pierwsze, zasady te nie były mniej korzystne od zasad dotyczących podobnych środków w prawie krajowym (zasada równoważności), a po drugie, aby nie czyniły one wykonywania praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 203 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 80 Do sądu krajowego należy również ustalenie, w jaki sposób w praktyce należy naprawić naruszenie zakazu ograniczeń w swobodzie przedsiębiorczości i w swobodnym przepływie kapitału.
- 81 Tymczasem pytanie trzecie oznacza według sądu krajowego, że, w przypadku gdy stwierdzi się ograniczenie swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału, w celu zagwarantowania równego traktowania otrzymujących dywidendy pochodzące od spółek zależnych z siedzibą we Francji i otrzymujących dywidendy pochodzące od spółek zależnych z siedzibą w innym państwie członkowskim, należy przyznać tym ostatnim zaliczenie podatku, z którego korzystają ci pierwsi.

- 82 Należy przypomnieć, że organy podatkowe państw członkowskich mają prawo domagania się od podatnika wszelkich dowodów, które wydają się im konieczne dla oceny kwestii, czy spełnione są przesłanki korzyści podatkowej przewidziane przez dane przepisy i czy żądana korzyść może w związku z tym zostać przyznana (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. s. I-8147, pkt 50; z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. s. I-6817, pkt 43; z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, pkt 54; ww. wyrok w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 95; a także wyrok z dnia 30 czerwca 2011 r. w sprawie C-262/09 Meilicke i in., Zb.Orz. s. I-5669, pkt 45).
- 83 W tym zakresie spółka Accor podnosi, że system zaliczenia podatkowego opiera się tylko na samym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych wypłacającej spółki zależnej, ponieważ zaliczenie podatku zawsze będzie wynosić 50% wypłacanych dywidend. W związku z tym Accor twierdzi, że wystarczyłoby przedstawienie dowodu, że wypłacająca spółka zależna została opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych w państwie członkowskim jej siedziby.
- 84 Komisja, przyznając, że słuszne byłoby uwzględnienie podatku zapłaconego przez spółkę zależną w państwie członkowskim jej siedziby, twierdzi, że w ramach systemu spornego w postępowaniu przed sądem krajowym kwota podatku zapłaconego nie odpowiada ściśle kwocie zaliczenia podatku oraz że wystarczające byłoby odniesienie się do stawek opodatkowania w państwie członkowskim spółki zależnej.
- 85 Rząd francuski i rząd Zjednoczonego Królestwa uważają, że w celu naprawy rzekomego dyskryminacyjnego wpływu systemu spornego w postępowaniu przed sądem krajowym należałoby zastosować zaliczenie podatku, którego wysokość pozwoliłaby zneutralizować podatek zapłacony w państwie członkowskim siedziby spółki zależnej i który powinien być obliczony na podstawie kwoty podatku, jaką zostały opodatkowane w tym państwie zyski leżące u podstaw dywidend wypłacanych przez spółkę zależną. Rząd francuski podnosi, że system zaliczenia podatku i zaliczki polega na złagodzeniu podwójnego opodatkowania ekonomicznego wypłacanych dywidend w poszanowaniu wymogu neutralności podatkowej oraz że owo złagodzenie podwójnego opodatkowania ekonomicznego uwzględnia poziom podatku dochodowego od osób prawnych, któremu rzeczywiście podlegają francuskie spółki zależne.

W ten sposób, zdaniem tego rządu, zaliczenie podatku nie może przekroczyć kwoty podatku dochodowego od osób prawnych pobranego według stawki zwykłej od zysków leżących u podstaw wypłacanych dywidend, oraz, w przypadku gdy zyski leżące u podstaw wypłacanych dywidend opodatkowane były po stawce obniżonej, tak że zaliczenie podatku przekracza wysokość zapłaconego podatku dochodowego od osób prawnych, zaliczka staje się wymagalna do wysokości nadwyżki zaliczenia podatku nad podatkiem dochodowym od osób prawnych.

86 Do sądu krajowego, jako jedyne go sądu kompetentnego w sprawach interpretacji prawa krajowego, należy odpowiedź na pytanie, w jakim zakresie sporny w postępowaniu przed sądem krajowym system opiera się na tym, że kwota podatku zapłaconego od zysków leżących u podstaw wypłaty dywidend ściśle odpowiada kwocie zaliczenia podatku.

87 Niemniej jednak należy wyjaśnić, że o ile z utrwalonego orzecznictwa wynika, że prawo Unii zobowiązuje państwo członkowskie, które stosuje system unikania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym w przypadku dywidend wypłaconych na rzecz rezydentów przez spółki będące rezydentami, do traktowania w taki sam sposób dywidend wypłaconych rezydentom przez spółki niebędące rezydentami (zob. ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 72), to jednak prawo to nie zobowiązuje państw członkowskich do uprzywilejowania podatników, którzy zainwestowali w spółki zagraniczne, względem podatników, którzy zainwestowali w spółki krajowe (zob. podobnie wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie *C-298/05 Columbus Container Services*, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 39, 40; a także ww. wyrok w sprawie *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, pkt 89).

88 W ten sposób orzeczono, że prawo Unii nie zakazuje państwu członkowskiemu zapobiegania opodatkowaniu kaskadowemu dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem poprzez stosowanie zasad, które zwalniają owe dywidendy z opodatkowania, jeżeli są wypłacane przez spółkę będącą rezydentem, unikając za pomocą metody zaliczenia opodatkowania kaskadowego rzeczonych dywidend, jeżeli są wypłacane przez spółkę niebędącą rezydentem, o ile jednak stawka podatkowa dotycząca

dywidend zagranicznych nie jest wyższa od stawki podatkowej stosowanej do dywidend krajowych oraz o ile podatek podlegający zaliczeniu jest co najmniej równy kwocie zapłaconej w państwie członkowskim spółki dokonującej wypłat, a nie wyższy od kwoty opodatkowania stosowanej w państwie członkowskim spółki otrzymującej wypłaty (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 48, 57; a także w sprawie *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, pkt 86; postanowienie z dnia 23 kwietnia 2008 r. w sprawie *C-201/05 Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Zb.Orz. s. I-2875, pkt 39).

- 89 Trybunał orzekł już, że jeśli dochody będące podstawą wypłaty dywidend zagranicznych podlegają w państwie członkowskim siedziby spółki dokonującej wypłat 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 (ww. wyroki: w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 51; a także w sprawie *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, pkt 87).
- 90 Natomiast gdy dochody 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 ulgi podatkowej 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 spółki dokonującej wypłat, która przewyższa podatek podlegający zapłacie w państwie członkowskim spółki otrzymującej dywidendy (zob. ww. wyroki: w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 52; w sprawie *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, pkt 88).
- 91 W odniesieniu do systemu spornego w postępowaniu przed sądem krajowym, jeżeli państwo członkowskie miałyby przyznać otrzymującym dywidendy pochodzące od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim zaliczenie podatku stanowiące niezmiennie połowę kwoty tych dywidend, tak jak tego żąda Accor, prowadziłyby to do przyznania tym dywidendom korzystniejszego traktowania niż traktowanie, z którego korzystają dywidendy pochodzące z pierwszego państwa członkowskiego,

jeżeli stawka podatku, jakiej podlegała spółka wypłacająca te dywidendy w państwie członkowskim jej siedziby, byłaby niższa niż stawka podatku zastosowana w pierwszym państwie członkowskim.

- 92 W związku z tym państwo członkowskie powinno mieć możliwość ustalenia kwoty podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w państwie członkowskim siedziby spółki wypłacającej, która ma stanowić przedmiot zaliczenia podatku przyznanego otrzymującej spółce dominującej.
- 93 W tych okolicznościach koszty administracyjne, a w szczególności okoliczność, iż krajowy organ podatkowy żąda informacji dotyczących podatku, który rzeczywiście obciążył zyski spółki wypłacającej dywidendy w jej państwie członkowskim, nie mogą zostać uznane ani za nadmierne, ani za naruszające zasady równowagi i skuteczności.
- 94 W rzeczywistości bowiem, odnosząc się, po pierwsze, do zasady równowagi, sąd krajowy sam stwierdza, że w odniesieniu do dywidend wypłacanych przez spółki zależne mające siedzibę we Francji informacje dotyczące rzeczywiście zastosowanej stawki podatku i kwoty rzeczywiście zapłaconego podatku są znane organowi podatkowemu.
- 95 Po drugie, tak jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 102 opinii, z orzecznictwa przypomnianego w pkt 82 niniejszego wyroku wynika, że prawo Unii nie sprzeciwia się temu, iż to w pierwszej kolejności do danej spółki dominującej należeć będzie przedstawienie właściwych dowodów.

- 96 Pomimo że spółka otrzymująca dywidendy sama nie dysponuje wszystkimi informacjami dotyczącymi podatku dochodowego od osób prawnych pobranego od dywidend wypłacanych przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, to jednak co do zasady takie informacje są znane tej ostatniej spółce. W tych okolicznościach wszelkie trudności po stronie spółki dominującej w dostarczeniu wymaganych informacji dotyczących podatku zapłaconego przez spółkę zależną wypłacającą dywidendy są związane nie z ich wewnętrzną złożonością, lecz z brakiem ewentualnej współpracy ze strony dysponującej nimi spółki zależnej. W związku z tym osłabienie przepływu informacji, jakie napotyka spółka dominująca, nie jest problemem, za który miałoby odpowiadać dane państwo członkowskie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 98).
- 97 Ponadto w przeciwieństwie do tego, co twierdzi Accor, okoliczność, że organ podatkowy może skorzystać z mechanizmu wzajemnej pomocy przewidzianego przez dyrektywę Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15), zmienioną przez dyrektywę Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. (Dz.U. L 76, s. 1, zwaną dalej „dyrektywą 77/799”), nie oznacza, że jest on zobowiązany do zwolnienia spółki dominującej otrzymującej dywidendy z dostarczenia mu dowodu zapłaty podatku przez spółkę dokonującą wypłat w innym państwie członkowskim (zob. ww. wyroki: w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 100; a także w sprawie Meilicke i in., pkt 50).
- 98 W rzeczywistości bowiem, skoro dyrektywa 77/799 przewiduje uprawnienie krajowych organów podatkowych do zwracania się o informacje, których nie mogą same uzyskać, Trybunał stwierdził, że odniesienie w art. 2 ust. 1 dyrektywy 77/799 do słowa „może” wskazuje na to, iż o ile organy te mają możliwość zwracania się z wnioskiem o informacje do właściwych organów innego państwa członkowskiego, o tyle zwrócenie się z takim wnioskiem nie jest w żaden sposób obowiązkowe. Do każdego z państw członkowskich należy dokonanie oceny konkretnych przypadków, w których brak jest informacji dotyczących czynności dokonanych przez podatników mających siedzibę na jego terytorium, oraz podjęcie decyzji, czy w tych przypadkach uzasadnione jest

wystąpienie z wnioskiem o informacje do innego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 *Twoh International*, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 32; ww. wyroki: w sprawie *Persche*, pkt 65; w sprawie *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, pkt 101; w sprawie *Meilicke i in.*, pkt 51).

- ⁹⁹ Jeżeli chodzi o przestrzeganie zasady skuteczności, to po pierwsze należy podnieść, że wymagane dowody powinny umożliwić organom podatkowym państwa członkowskiego opodatkowania skontrolowanie w sposób jasny i precyzyjny, czy zostały spełnione przesłanki uzyskania korzyści podatkowej, jednakże nie powinny one przybierać specjalnej formy, tak aby ocena nie była dokonywana w sposób zbyt formalistyczny (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Meilicke i in.*, pkt 46).
- ¹⁰⁰ Po drugie, do sądu krajowego należy zbadanie, czy dowody dotyczące rzeczywiście zastosowanej stawki opodatkowania i rzeczywiście zapłaconej kwoty podatku od zysków leżących u podstaw wypłaty dywidend, nie są praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione w uzyskaniu, w szczególności z uwagi na przepisy państwa członkowskiego siedziby spółki wypłacającej dotyczące unikania podwójnego opodatkowania, rejestracji podatku dochodowego do zapłaty, a także przechowywania dokumentów administracyjnych i księgowych.
- ¹⁰¹ Żądanie przedstawienia takich dowodów powinno ponadto nastąpić w okresie ustawowego przechowywania dokumentów administracyjnych lub księgowych, jaki został przewidziany przez prawo państwa członkowskiego siedziby spółki zależnej. Tak jak podnosi *Accor*, nie można od niej wymagać, aby w celu skorzystania z zaliczenia podatku przedstawiła dokumenty, które obejmują okres przekraczający konsekwentnie długość ustawowego obowiązkowego okresu przechowywania dokumentów administracyjnych i księgowych.

- 102 Z uwagi na powyższe na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż zasady równoważności i skuteczności nie sprzeciwiają się temu, by zwrot kwot spółce dominującej, który mógłby zagwarantować stosowanie tego samego systemu podatkowego do dywidend wypłacanych przez jej spółki zależne mające siedzibę we Francji i do dywidend wypłacanych przez spółki zależne tej spółki mające siedziby w innych państwach członkowskich, które następnie wypłacane są przez tę spółkę dominującą, był uzależniony od warunku przedstawienia przez płatnika 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 innych państwach członkowskich, także wówczas gdy w przypadku spółek zależnych mających siedzibę we Francji dowody te, znane organom podatkowym, nie są wymagane. Niemniej jednak przedstawienia takich dowodów można domagać się jedynie wówczas, gdy przedstawienie dowodu na zapłatę podatku przez spółki zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich nie okaże się praktycznie niemożliwe lub nadmiernie uciążliwe 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.

W przedmiocie kosztów

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

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

- 1) Artykuły 49 TFUE i 63 TFUE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego mającym na celu unikanie podwójnego opodatkowania ekonomicznego dywidend, takim jak sporne w postępowaniu krajowym, które pozwalają spółce dominującej na odliczenie od zaliczki, do której zapłaty jest ona zobowiązana przy wypłacie swoim akcjonariuszom dywidend wypłaconych przez jej spółki zależne, zaliczenia podatku związanego z wypłatą dywidend, jeżeli dywidendy te pochodzą od spółki zależnej mającej siedzibę w tym państwie członkowskim, lecz nie przyznają takiego uprawnienia, jeżeli dywidendy pochodzą od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, ponieważ przepisy te nie dają prawa w tym ostatnim przypadku do przyznania zaliczenia podatku związanego z wypłatą tych dywidend przez rzeczoną spółkę zależną.
- 2) Prawo Unii sprzeciwia się temu, aby w sytuacji, gdy krajowy system podatkowy, taki jak sporny w postępowaniu przed sądem krajowym, nie polega, jako taki, na przerzuceniu na osobę trzecią podatku nienależnie zapłaconego przez jego płatnika, państwo członkowskie odmawiało zwrotu kwot zapłaconych przez spółkę dominującą z tego powodu, że ów zwrot stanowiłby dla niej bezpodstawne wzbogacenie, albo z tego powodu, że kwota zapłacona przez spółkę zależną nie stanowi dla niej ani kosztu księgowego, ani podatkowego, lecz obciąża sumę kwot, które mogłyby zostać wypłacone jej akcjonariuszom.
- 3) Zasady równoważności i skuteczności nie sprzeciwiają się temu, by zwrot kwot spółce dominującej, który mógłby zagwarantować stosowanie tego samego systemu podatkowego do dywidend wypłacanych przez jej spółki zależne mające siedzibę we Francji i do dywidend wypłacanych przez spółki zależne tej spółki mające siedziby w innych państwach członkowskich, które następnie wypłacane są przez tę spółkę dominującą, był uzależniony od warunku przedstawienia przez płatnika 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 innych państwach członkowskich, także wówczas gdy w przypadku spółek zależnych mających siedzibę we Francji dowody te, znane organom podatkowym, nie są wymagane. Niemniej jednak przedstawienia takich dowodów można domagać się jedynie wówczas, gdy przedstawienie dowodu na zapłatę podatku przez spółki zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich nie okaże się praktycznie niemożliwe lub nadmiernie uciążliwe 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 zbadanie, czy warunki te zostały spełnione w toczącym się przed nim postępowaniu.

Podpisy