



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 2 września 2015 r.\*

Odesłanie prejudycjalne — Przepisy podatkowe — Swoboda przedsiębiorczości — Dyrektywa 90/435/EWG — Artykuł 4 ust. 2 — Wypłata dywidend o charakterze transgranicznym — Podatek dochodowy od osób prawnych — Opodatkowanie grup (francuskie „intégration fiscale”) — Zwolnienie dywidend wypłacanych przez spółki zależne należące do tej samej zintegrowanej grupy podatkowej — Warunek posiadania siedziby — Dywidendy wypłacane przez spółki zależne niebędące rezydentami — Niepodlegające odliczeniu koszty i opłaty związane z udziałem

W sprawie C-386/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez cour administrative d'appel de Versailles (Francja) postanowieniem z dnia 29 lipca 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 sierpnia 2014 r., w postępowaniu:

**Groupe Steria SCA**

przeciwko

**Ministère des Finances et des Comptes publics,**

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, K. Lenaerts (sprawozdawca), wiceprezes Trybunału, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: V. Tourrès, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 maja 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Groupe Steria SCA przez adwokata R. Schneider,
- w imieniu rządu francuskiego przez J.S. Pilczera oraz D. Colasa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego, J. Möllera oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

\* Język postępowania: francuski.

- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M. de Ree oraz M. Bulterman, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez J. Kraehling, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez S. Ford, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez J.F. Brakeland oraz W. Roels, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 czerwca 2015 r.,

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Groupe Steria SCA przeciwko ministère des Finances et des Comptes publics (ministerstwu finansów) w przedmiocie odmowy przez to ministerstwo zwrotu wspomnianej spółce części podatku od osób prawnych i dodatkowych opłat do tego podatku zapłaconych w trakcie lat podatkowych 2005–2008, odpowiadających opodatkowaniu proporcjonalnej części kosztów i opłat włączonych do dochodów z racji dywidend otrzymanych od jej spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich niż Francja.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Dyrektywa 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 6), zmieniona dyrektywą Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. (Dz.U. L 7, s. 41), która obowiązywała w trakcie okresu, którego dotyczy postępowanie główne, stanowiła w art. 4:

„1. Jeśli spółka dominująca lub jej stały zakład, na mocy powiązania spółki dominującej ze spółką zależną, otrzymuje zyski podzielone, to Państwo spółki dominującej i Państwo jej stałego zakładu, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka zależna ulega likwidacji, albo:

- powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków, albo
- opodatkowuje te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą i stały zakład do odliczenia od kwoty podatku należnego tej części podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, i każdą podporządkowaną spółkę zależną, [...] do limitu kwoty odpowiedniego, należnego podatku.

[...]

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

- 4 Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 345, s. 8), uchyliła dyrektywę 90/435.

*Prawo francuskie*

- 5 Zgodnie z art. 145 code général des impôts (francuskiego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI”), system podatkowy dla spółek dominujących ma zastosowanie w szczególności do spółek opodatkowanych zwykłą stawką podatku dochodowego od osób prawnych, posiadających przynajmniej 5% udziału w kapitale spółki emitującej.

- 6 Jeżeli chodzi o zyski z akcji i udziałów, art. 216 CGI stanowi:

„I. Zyski netto z akcji i udziałów, dających prawo do korzystania z systemu spółki dominującej i objętych art. 145, uzyskane przez spółkę dominującą w roku podatkowym mogą zostać wyłączone z łącznego zysku netto tej spółki, po odliczeniu przypadającej na nie proporcjonalnej części kosztów i opłat.

Proporcjonalna część kosztów i opłat, o której mowa w akapicie poprzedzającym, jest ustalona jednolicie na 5% łącznego zysku z akcji i udziałów, włączając w to przyznaną ulgę podatkową. Owa proporcjonalna część nie może jednak przewyższać dla każdego okresu podatkowego łącznej kwoty kosztów i opłat wszelkiego rodzaju poniesionych przez spółkę będącą udziałowcem lub akcjonariuszem w trakcie tego okresu podatkowego”.

- 7 Jeżeli chodzi o system opodatkowania grup, art. 223 A CGI stanowi:

„Spółka może być sama podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych należnego od łącznego dochodu grupy podatkowej złożonej z niej samej i spółek, w których posiada ona co najmniej 95% kapitału w sposób ciągły w toku roku podatkowego, bezpośrednio lub za pośrednictwem spółek należących do grupy. [...]

[...]

Członkami grupy mogą być jedynie spółki, które udzieliły na to zgody i których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych [...].”

- 8 Artykuł 223 B CGI stanowi:

„Łączny dochód jest określany przez spółkę dominującą poprzez zsumowanie dochodów każdej ze spółek grupy, określonych na zasadach ogólnych [...].

Jeśli chodzi o określenie dochodów z lat podatkowych rozpoczętych przed dniem 1 stycznia 1993 r. lub zamkniętych od dnia 31 grudnia 1998 r., łączny dochód jest pomniejszany o proporcjonalną część kosztów i opłat uwzględnioną w jej dochodach przez spółkę grupy w związku z jej udziałem w innej spółce grupy [...].

[...]”.

## Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 9 Skarżąca w postępowaniu głównym jest spółką dominującą skonsolidowanej grupy podatkowej w rozumieniu art. 223 A CGI. Steria, która jest członkiem tej grupy, posiada sama udział przekraczający 95% w spółkach zależnych mających siedzibę zarówno we Francji, jak i w pozostałych państwach członkowskich. Na podstawie art. 216 CGI dywidendy otrzymywane przez Sterię od spółek zależnych mających siedziby w innych państwach członkowskich zostały odliczone od jej łącznego zysku, za wyjątkiem proporcjonalnej części kosztów i opłat, ryczałtowo ustalonych na 5% kwoty otrzymanych dywidend (zwanej dalej „proporcjonalną częścią kosztów i opłat”) i przedstawiających koszty i opłaty poniesione przez spółkę dominującą, odnoszące się do jej udziałów w spółce zależnej, która wypłacała te dywidendy.
- 10 Po dobrowolnym zapłaceniu na tej podstawie podatku od osób prawnych i dodatkowych opłat z tytułu tego podatku, skarżąca w postępowaniu głównym wniosła o zwrot części tego podatku za lata 2005–2008 odpowiadającego proporcjonalnej części kosztów i opłat. Wniosek swój oparła na braku zgodności odnośnego uregulowania krajowego z art. 43 WE (obecnie z art. 49 TFUE). Podniosła w tym zakresie odmienne traktowanie dywidend otrzymanych przez spółkę dominującą skonsolidowanej grupy podatkowej w zależności od tego, czy dywidendy te pochodzą od spółek będących członkami owej zintegrowanej grupy podatkowej, co oznacza, że spółki te mają siedzibę we Francji, czy też pochodzą od spółek zależnych z siedzibą w innych państwach członkowskich. Jedynie bowiem, w tym pierwszym przypadku dywidendy są całkowicie zwolnione z podatku od osób prawnych z powodu neutralizacji na podstawie art. 223 B CGI włączenia do zysków spółki dominującej części kosztów i opłat.
- 11 Ponieważ organ podatkowy nie uwzględnił wniosku, skarżąca w postępowaniu głównym wniosła skargę do tribunal administratif (sądu administracyjnego) w Montreuil. W wyniku oddalenia skargi wyrokiem z dnia 4 października 2012 r. skarżąca w postępowaniu głównym wniosła odwołanie od tego wyroku do cour administrative d’appel de Versailles (administracyjnego sądu apelacyjnego w Wersalu).
- 12 Sąd odsyłający przypomina, iż Trybunał w wyroku X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) orzekł, że art. 49 TFUE i 54 TFUE nie stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które dają spółce dominującej możliwość utworzenia jednego podmiotu podatkowego ze swą spółką zależną będącą rezydentem, lecz uniemożliwiają utworzenie takiego podmiotu ze spółką zależną niebędącą rezydentem, gdy dochody tej ostatniej nie są przedmiotem opodatkowania w tym państwie członkowskim. Niemniej jednak, zdaniem sądu odsyłającego wspomniany wyrok nie zbadał zgodności z prawem Unii ogół korzyści zastrzeżonych dla spółek będących członkami zintegrowanej grupy podatkowej.
- 13 W tej sytuacji cour administrative d’appel de Versailles postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 43 WE, obecnie art. 49 TFUE, dotyczący swobody przedsiębiorczości należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby przepisy dotyczące francuskiego systemu integracji podatkowej przyznały integrującej spółce dominującej neutralizację skutków włączenia proporcjonalnej części kosztów i opłat ryczałtowo określonej na 5% kwoty netto otrzymanych przez nią dywidend tylko od spółek będących rezydentami objętych integracją, podczas gdy przepisy te odmawiają jej takiego prawa dla dywidend wypłacanych przez jej spółki zależne z siedzibą w innym państwie członkowskim, które, gdyby były rezydentami, obiektywnie mogłyby, według wyboru, należeć do systemu integracji?”.

## W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 14 Artykuł 49 TFUE nakazuje zniesienie ograniczeń w swobodzie przedsiębiorczości. W związku z tym, nawet jeśli zgodnie z ich brzmieniem, postanowienia traktatu FUE dotyczące swobody działalności gospodarczej mają na celu zapewnienie krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się one temu, by państwo członkowskie pochodzenia ograniczało podejmowanie działalności w innym państwie członkowskim przez swojego obywatela lub przez spółkę utworzoną zgodnie z jego prawem (wyrok X, C-686/13, EU:C:2015:375, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 15 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości ma miejsce w przypadku, gdy na podstawie prawa państwa członkowskiego spółka będąca rezydentem posiadająca spółkę zależną lub stały zakład w innym państwie członkowskim jest traktowana pod względem podatkowym w mniej korzystny sposób w porównaniu ze spółką będącą rezydentem posiadającą stały zakład lub spółkę zależną w tym pierwszym państwie członkowskim (zob. wyrok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 16 Na podstawie uregulowania spornego w postępowaniu głównym dywidendy otrzymywane przez spółkę dominującą będącą rezydentem pochodzące od spółki zależnej, niezależnie od tego czy jest ona rezydentem czy też nie, są odliczane od zysku netto spółki dominującej, za wyjątkiem proporcjonalnej części kosztów i opłat. Koszty i opłaty dotyczące udziałów lub akcji, w związku z którymi wypłacane są dywidendy zwolnione z podatku, są bowiem uznawane jako nie podlegające odliczeniu od zysku spółki dominującej.
- 17 Niemniej jednak owo włączenie części kosztów i opłat do zysku spółki dominującej zostaje neutralizowane z korzyścią dla spółki dominującej należącej do zintegrowanej grupy podatkowej w rozumieniu art. 223 A CGI, jedynie w stosunku do dywidend jej spółek zależnych należących do tej grupy.
- 18 Z uregulowania państwa członkowskiego takiego jak sporne w postępowaniu głównym wynika, że dywidendy otrzymywane przez spółkę dominującą będącą rezydentem, należące do zintegrowanej grupy podatkowej, są w całości odliczane od zysku netto owej spółki dominującej, a tym samym całkowicie zwolnione z podatku od osób prawnych w tym państwie członkowskim, podczas gdy dywidendy otrzymywane przez wspomnianą spółkę dominującą od spółek zależnych nie należących do owej grupy podatkowej, są jedynie częściowo zwolnione z tego podatku, z powodu włączenia proporcjonalnej części kosztów i opłat do zysku tej samej spółki dominującej.
- 19 Tymczasem jeżeli na podstawie tego uregulowania jedynie spółki będące rezydentami mogą należeć do zintegrowanej grupy podatkowej, odnośna korzyść podatkowa jest zastrzeżona jedynie dla dywidend pochodzenia krajowego.
- 20 Wykluczenie z korzystania z takiej korzyści spółki dominującej posiadającej spółkę zależną z siedzibą w innym państwie członkowskim może sprawić, że wykonywanie przez spółkę dominującą przysługującej jej swobody działalności gospodarczej będzie dla niej mniej atrakcyjne, ponieważ może zniechęcać ją do tworzenia spółek zależnych w innych państwach członkowskich.
- 21 Aby takie odmienne traktowanie było zgodne z przepisami traktatu dotyczącymi swobody przedsiębiorczości, musi ono dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne oraz musi ono być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. wyrok X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 20).
- 22 Tymczasem okoliczność, że dywidendy otrzymywane przez spółkę dominującą, która korzysta z pełnego zwolnienia podatkowego, pochodzą od spółek zależnych należących do zintegrowanej grupy podatkowej, do której należy również odnośna spółka dominująca, nie odpowiada obiektywnej



odmienności sytuacji pomiędzy spółkami dominującymi uzasadniającej ustalone odmienne traktowanie (zob. podobnie wyroki Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 23–30; X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 21–24, oraz SCA Group Holding i in., od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, pkt 29–31). W rzeczywistości bowiem w świetle uregulowania takiego jak sporne w postępowaniu głównym, przewidującego poprzez zastosowanie neutralizacji włączenia części kosztów i opłat z korzyścią dla spółki dominującej pełne zwolnienie podatkowe otrzymanych dywidend, sytuacja spółek należących do zintegrowanej grupy podatkowej jest porównywalna do sytuacji spółek nie należących do takiej grupy w zakresie, w jakim w obydwu przypadkach, po pierwsze, spółka dominująca ponosi koszty i opłaty związane z jej udziałem w spółce zależnej, oraz po drugie, zyski osiągnięte przez spółki zależne, w związku z którymi wypłacane są dywidendy, mogą co do zasady być przedmiotem podwójnego opodatkowania w wymiarze gospodarczym lub opodatkowania kaskadowego (zob. podobnie wyroki Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 113, oraz Santander Asset Management SGIIC i in., od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 42).

- 23 Należy ponadto zbadać, czy odmienne traktowanie takie jak w postępowaniu głównym jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.
- 24 Rządy francuski, niderlandzki oraz rząd Zjednoczonego Królestwa podnoszą, że neutralizacja włączenia proporcjonalnej części kosztów i opłat stanowi element nierozzerwalnie związany z systemem integracji podatkowej, który uzasadniony jest koniecznością zachowania rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi.
- 25 W tym zakresie należy przypomnieć, że w wyroku w sprawie X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 18, 43), Trybunał po przypomnieniu, że system integracji podatkowej pozwala w szczególności na skonsolidowanie na poziomie spółki dominującej zysków i strat spółek zintegrowanych w ramach jednego podmiotu podatkowego i zachowanie neutralnego podatkowo charakteru transakcji wykonywanych w ramach grupy, orzekł, że przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości nie sprzeciwiają się stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które dają spółce dominującej możliwość utworzenia jednego podmiotu podatkowego ze swą spółką zależną będącą rezydentem, lecz uniemożliwiają utworzenie takiego podmiotu ze spółką zależną niebędącą rezydentem, gdy dochody tej ostatniej nie są przedmiotem opodatkowania w tym państwie członkowskim
- 26 W rzeczywistości bowiem zdaniem Trybunału wykluczenie spółek niebędących rezydentami z takiego systemu jest uzasadnione w świetle konieczności zachowania zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi. Skoro spółka dominująca może swobodnie zadecydować o utworzeniu jednego podmiotu podatkowego ze swą spółką zależną, oraz o jego swobodnym zlikwidowaniu w kolejnym roku, to możliwość włączenia do tego podmiotu podatkowego spółki zależnej niebędącej rezydentem oznacza pozostawienie jej swobodnego wyboru systemu podatkowego stosowanego do strat tej spółki zależnej oraz miejsca, w którym będą one uwzględniane (wyrok X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 31–33).
- 27 Z wyroku w sprawie X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) nie można jednak wywnioskować, że każde odmienne traktowanie pomiędzy spółkami należącymi do zintegrowanej grupy podatkowej, z jednej strony, oraz spółkami nie należącymi do takiej grupy, z drugiej strony, jest zgodne z art. 49 TFUE. W rzeczywistości bowiem we wspomnianym wyroku Trybunał badał jedynie przesłankę siedziby jako warunku dostępu do systemu integracji podatkowej i orzekł, że przesłanka ta była uzasadniona, z uwagi na to, że system ten pozwalał na przeniesienie strat wewnątrz zintegrowanej grupy podatkowej.
- 28 Jeżeli chodzi o korzyści podatkowe inne niż przeniesienie strat w obrębie zintegrowanej grupy podatkowej, należy w związku z tym zbadać odrębnie, jak podniosła rzecznik generalna w pkt 34 opinii, kwestię czy państwo członkowskie może zastrzec te korzyści dla spółek należących do zintegrowanej grupy podatkowej, a tym samym wyłączyć je w sytuacjach transgranicznych.

- 29 Otóż odmienne traktowanie, takie jak w postępowaniu głównym, nie może być uzasadnione koniecznością zachowania zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi. W rzeczywistości bowiem takie odmienne traktowanie dotyczy jedynie dywidend pochodzących z innego państwa, otrzymywanych przez spółki dominujące będące rezydentami, tak że chodzi tutaj wyłącznie o suwerenność podatkową tylko jednego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 39, 40).
- 30 Rządy francuski, niemiecki oraz rząd Zjednoczonego Królestwa podniosły również konieczność zachowania spójności spornego w postępowaniu głównym systemu podatkowego.
- 31 Aby można było uwzględnić argument oparty na takim uzasadnieniu, konieczne jest wykazanie bezpośredniego związku między daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści za pomocą określonego obciążenia podatkowego, przy czym charakter tego związku powinien być oceniany w świetle celu danego uregulowania (wyrok Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 W tym zakresie rząd francuski podniósł, że sporna korzyść podatkowa odpowiada celowi asymilacji grupy składającej się ze spółki dominującej i jej spółek zależnych w jednego przedsiębiorcę mającego kilka zakładów).
- 33 Oczywiście taka asymilacja oznacza, że abstrahuje się od udziału posiadanego przez spółkę dominującą jako zwierzchnika zintegrowanej grupy podatkowej w kapitale jej spółek, co oznacza, że poszczególne transakcje w ramach grupy uznawane są za nieistniejące z podatkowego punktu widzenia. Tymczasem Trybunał przyznał w wyroku Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 50), że może istnieć w systemie integracji podatkowej bezpośredni związek między korzyścią podatkową przyznaną na rzecz spółek należących do zintegrowanej grupy podatkowej a uszczerbkiem podatkowym wynikającym z takiej neutralizacji transakcji wewnątrz tej grupy. W sprawie zakończonej tym wyrokiem bezpośrednie uwzględnienie przez spółkę dominującą strat poniesionych przez spółkę zależną było wyrównywane przez okoliczność, że pomijano w ramach zintegrowanej grupy podatkowej istnienie udziału pierwszej spółki w drugiej spółce, czyniąc niemożliwym utworzenie przez spółkę dominującą rezerwy w celu obniżenia swojego udziału w spółce zależnej ponoszącej straty (zob. wyroki Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 48; SCA Group Holding i in., od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, pkt 34, 35).
- 34 W związku z tym, w przeciwieństwie do sytuacji zakończonej wyrokiem Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), nie można wykazać żadnego bezpośredniego związku w rozumieniu orzecznictwa, o którym mowa w pkt 31 niniejszego wyroku, między sporną korzyścią podatkową a obciążeniem podatkowym wynikającym z neutralizacji transakcji w obrębie grupy.
- 35 W rzeczywistości bowiem, pomimo tego, że jak twierdzi rząd francuski neutralizacja włączenia proporcjonalnej części kosztów i opłat wynika z asymilacji grupy utworzonej przez spółkę dominującą i jej spółki zależne w jednego tylko przedsiębiorcę mającego kilka zakładów, to jednak owa neutralizacja nie zmierza do żadnego obciążenia podatkowego spółki dominującej na czele zintegrowanej grupy podatkowej, lecz przeciwnie, przyznaje jej, co wynika z pkt 17–19 niniejszego wyroku, sporną w postępowaniu głównym korzyść podatkową.
- 36 W związku z tym nie można uwzględnić argumentacji dotyczącej konieczności zachowania spójności spornego w postępowaniu głównym systemu podatkowego.
- 37 Wreszcie rządy francuski i niemiecki podnoszą również, że sporna w postępowaniu głównym korzyść podatkowa jest zgodna z art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435, na podstawie którego państwa członkowskie zachowują uprawnienie do ustalenia, że opłaty odnoszące się do udziałów i strat wynikające z udziału spółki dominującej w spółkach zależnych nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku tej pierwszej spółki. Tymczasem art. 216 wykonuje to uprawnienie.

- 38 Argumentacja ta również nie zasługuje na uwzględnienie.
- 39 W rzeczywistości bowiem z utrwalonego orzecznictwa wynika, że możliwość oferowana państwom członkowskim w art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 może być wykonywana tylko przy jednoczesnym przestrzeganiu podstawowych przepisów traktatu, w niniejszej sprawie art. 49 TFUE (zob. wyroki Bosal, C-168/01, EU:C:2003:479, pkt 26; Keller Holding, C-471/04, EU:C:2006:143, pkt 45, a także Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 46).
- 40 Z ogółu powyższych rozważań wynika, że na przedstawione pytanie powinno się odpowiedzieć, iż art. 49 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego dotyczącym zintegrowanego systemu podatkowego, które przyznały integrującej spółce dominującej neutralizację skutków włączenia proporcjonalnej części kosztów i wydatków ryczałtowo określonej na 5% kwoty netto dywidend otrzymanych przez nią od spółek będących rezydentami objętych integracją, podczas gdy przepisy te odmawiają jej takiej neutralizacji dla dywidend wypłacanych przez jej spółki zależne z siedzibą w innym państwie członkowskim, które, gdyby były rezydentami, obiektywnie mogłyby, według wyboru, należeć do systemu integracji.

### **W przedmiocie kosztów**

- 41 Dla stron postępowania głównego niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem odsyłającym, do którego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania głównego, nie podlegają zwrotowi. Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego dotyczącym zintegrowanego systemu podatkowego, które przyznały integrującej spółce dominującej neutralizację skutków włączenia proporcjonalnej części kosztów i opłat ryczałtowo określonej na 5% kwoty netto dywidend otrzymanych przez nią od spółek będących rezydentami objętych integracją, podczas gdy przepisy te odmawiają jej takiej neutralizacji dla dywidend wypłacanych przez jej spółki zależne z siedzibą w innym państwie członkowskim, które, gdyby były rezydentami, obiektywnie mogłyby, według wyboru, należeć do systemu integracji.**

Podpisy