



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 12 maja 2022 r. \*

Odesłanie prejudycjalne – Zbliżanie ustawodawstw – Dyrektywa 90/435/EWG – Wspólny system opodatkowania stosowany w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich – Artykuł 4 i art. 7 ust. 2 – Unikanie podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym

W sprawie C-556/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (radę stanu, Francja) postanowieniem z dnia 23 października 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w tym samym dniu, w postępowaniu:

**Schneider Electric SE,**

**Axa SA,**

**BNP Paribas SA,**

**Engie SA,**

**Orange SA,**

**L'Air Liquide**, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude,  
przeciwko

**Premier ministre,**

**Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance,**

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes pierwszej izby, pełniący obowiązki prezesa drugiej izby,  
I. Ziemele (sprawozdawczyni), T. von Danwitz, P. G. Xuereb i A. Kumin, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: C. Di Bella, administrator,

\* Język postępowania: francuski.

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 września 2021 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Schneider Electric SE, Axa SA, Engie SA, Orange SA – S. Dardour-Attali, B. Boutemy, S. Espasa-Mattei, C. Smits i C. Vannini, avocats,
- w imieniu L’Air Liquide, société anonyme pour l’étude et l’exploitation des procédés Georges Claude – A. Madec i G. Blanluet, avocats,
- w imieniu rządu francuskiego – É. Toutain, E. de Moustier i A.-L. Desjonquères, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i V. Uher, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 października 2021 r.,

wydaje następujący

### **Wyrok**

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 i art. 7 ust. 2 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 1990, L 225, s. 6).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Schneider Electric SE, Axa SA, BNP Paribas SA, Engie SA, Orange SA oraz L’Air Liquide, société anonyme pour l’étude et l’exploitation des procédés Georges Claude (zwaną dalej „L’Air Liquide”), Premier ministre (premierem, Francja) i ministre de l’Économie, des Finances et de la Relance (ministrem gospodarki, finansów i odbudowy, Francja) w przedmiocie skargi o stwierdzenie nieważności uwag organów administracji dotyczących zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych w art. 223 sexies code général des impôts (ordynacji podatkowej), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym (zwanej dalej „CGI”).

### **Ramy prawne**

#### ***Prawo Unii***

- 3 Motyw trzeci dyrektywy 90/435 stanowił:

„istniejące przepisy podatkowe, które regulują stosunki pomiędzy spółkami dominującymi i spółkami zależnymi różnych państw członkowskich, znacznie się między sobą różnią i są, ogólnie rzecz ujmując, mniej korzystne niż te, które są stosowane pomiędzy spółkami dominującymi i zależnymi tego samego państwa członkowskiego; współpraca między spółkami różnych państw członkowskich jest tym samym utrudniona w porównaniu ze współpracą między

spółkami z tego samego państwa członkowskiego; niezbędne jest zatem wyeliminowanie tych niedogodności przez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania, który ułatwiłby konsolidację spółek [na szczeblu wspólnotowym]”.

4 Artykuł 1 ust. 1 tejże dyrektywy miał następujące brzmienie:

„Każde państwo członkowskie stosuje przepisy niniejszej dyrektywy w odniesieniu do:

- podziału [wypłaty] zysków, które spółki [tego] państwa członkowskiego otrzymują od spółek zależnych innego państwa członkowskiego,
- podziału zysków spółek zależnych danego państwa członkowskiego do spółek w innych państwach członkowskich [wypłaty zysków dokonanych przez spółki tego państwa członkowskiego na rzecz spółek innych państw członkowskich, wobec których są zależne]”.

5 Artykuł 4 ust. 1 i 2 wspomnianej dyrektywy przewidywał:

„1. Jeśli spółka dominująca, przez swój związek ze spółką zależną, ma udział w zyskach podzielonych [wypłacanych zyskach], to państwo siedziby spółki dominującej, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka ulega likwidacji:

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

2. Jednakże każde państwo członkowskie może ustalić, że opłaty odnoszące się do udziałów i strat wynikających z podziału [wypłaty] 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, ustalona kwota nie może przekraczać 5% wypłaconych zysków spółki zależnej”.

6 Artykuł 5 ust. 1 tej samej dyrektywy stanowił:

„Zyski, które spółka zależna dzieli [wypłaca] na rzecz spółki dominującej, są zwolnione z podatku dochodowego potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu, przynajmniej w przypadkach, kiedy ta ostatnia posiada minimum 25% kapitału spółki zależnej”.

7 Artykuł 6 dyrektywy 90/435 przewidywał:

„Państwo członkowskie spółki dominującej może nie pobierać [nie może pobierać] podatku potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu od zysków, które spółka otrzymuje od swojej spółki zależnej”.

8 Zgodnie z art. 7 tej dyrektywy:

„1. Używany w niniejszej dyrektywie termin »podatek potrącany [pobierany] u źródła dochodu« nie obejmuje zaliczek lub opłat z góry na podatek dochodowy od osób prawnych na rzecz państwa członkowskiego, w którym znajduje się siedziba spółki zależnej, w związku z podziałem [wypłatą] udziału w zyskach dokonany[ą] przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej.

2. Niniejsza dyrektywa nie narusza stosowania krajowych lub opartych na umowie postanowień mających na celu unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania dywidend, w szczególności nie narusza przepisów dotyczących zapłaty kredytu podatkowego na rzecz podmiotów otrzymujących dywidendy”.

9 Dyrektywa 90/435 została uchylona dyrektywą 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. 2011, L 345, s. 8), która weszła w życie w dniu 18 stycznia 2012 r. Niemniej jednak, biorąc pod uwagę datę wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, dyrektywa 90/435 ma do nich zastosowanie *ratione temporis*.

10 Artykuł 4 ust. 1 i 3 dyrektywy 2011/96 przewiduje:

„1. W przypadku gdy spółka dominująca lub jej stały zakład, na mocy powiązania spółki dominującej z jej spółką zależną, otrzymuje zyski podzielone, państwo członkowskie spółki dominującej i państwo członkowskie jej stałego zakładu, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka zależna ulega likwidacji:

a) powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków; albo

b) opodatkowuje te zyski, upoważniając jednocześnie spółkę dominującą i stały zakład do odliczenia od kwoty podatku należnego części podatku dochodowego od osób prawnych odnoszącej się do tych zysków i zapłaconej przez spółkę zależną i każdą podporządkowaną spółkę zależną, pod warunkiem że na każdym poziomie spółka i jej podporządkowane spółki spełniają kryteria definicji określonych w art. 2 oraz spełniają wymogi przewidziane w art. 3, w granicach kwoty odpowiedniego należnego podatku.

[...]

3. Każde z państw członkowskich może postanowić, 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, ustalona kwota nie może przekraczać 5% wypłaconych zysków spółki zależnej”.

## ***Prawo francuskie***

### *Przepisy dotyczące ulgi podatkowej i zaliczki na poczet podatku*

- 11 Artykuł 158 bis CGI przewidywał, że osoby, które otrzymują dywidendy wypłacane przez spółki francuskie, otrzymują z tego tytułu przychód, na który składają się kwoty otrzymane przez nie od spółki i ulga podatkowa w formie wierzytelności udzielonej przez skarb państwa. Ta ulga podatkowa jest równa połowie kwot rzeczywiście wypłaconych przez spółkę.
- 12 Zgodnie z art. 223 sexies ust. 1 akapit pierwszy tego kodeksu:  
„[...] jeżeli zysk wypłacany przez spółkę pochodzi z kwot, z tytułu których owa spółka nie podlegała podatkowi dochodowemu od osób prawnych według stawki podstawowej [...], spółka ta obowiązana jest do zapłaty zaliczki na poczet podatku równej kwocie ulgi podatkowej obliczonej w sposób przewidziany w art. 158 bis. Zaliczka pobierana jest niezależnie od tego, kto otrzymuje wypłatę”.
- 13 Artykuły 158 bis i 223 sexies CGI zostały uchylone odpowiednio w odniesieniu do dochodów wypłaconych lub uzyskanych oraz w odniesieniu do ulg podatkowych, które mogą być wykorzystane, począwszy od dnia 1 stycznia 2005 r.

### *Przepisy dotyczące systemu spółek dominujących*

- 14 Artykuł 145 CGI miał następujące brzmienie:  
„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 podstawowej, które posiadają udziały spełniające następujące warunki:  
  
[...]  
  
b) [...] tytuły uczestnictwa powinny reprezentować co najmniej 10% kapitału spółki emitującej; [...]”.
- 15 Artykuł 146 ust. 2 CGI stanowił:  
„Jeżeli wypłaty, jakich dokonuje spółka dominująca, prowadzą do stosowania zaliczki na poczet podatku, o której mowa w art. 223 sexies, to wartość tej zaliczki jest pomniejszana w odpowiednim przypadku o wysokość ulgi podatkowej związanej z zyskami z tytułu udziałów [...] otrzymanymi w okresie pięciu ostatnich zamkniętych lat podatkowych”.
- 16 Zgodnie z art. 216 CGI:  
„Zyski netto z akcji i udziałów, uprawniające do korzystania z systemu spółki dominującej i określonych w art. 145, uzyskane przez spółkę dominującą w roku podatkowym mogą zostać wyłączone z łącznego zysku netto tej spółki [...]”.

## Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 17 Schneider Electric, Axa, Engie i Orange (zwane dalej łącznie „Schneider Electric i in.”), a także BNP Paribas i L’Air Liquide wniosły do Conseil d’État (rady stanu, Francja) skargę o stwierdzenie nieważności przepisów administracyjnych dotyczących art. 223 sexies CGI, opublikowanych w dniu 1 listopada 1995 r. w dokumentacji podstawowej pod sygnaturami 4 J 1321 i 4 J 1322, a także przepisów administracyjnych zawartych w instrukcji 4 J-1-01 z dnia 21 marca 2001 r., opublikowanych w oficjalnym dzienniku podatkowym nr 62 z dnia 30 marca 2001 r.
- 18 Skarżące w postępowaniu głównym twierdzą, że zaskarżone przepisy powielają uregulowania ustanawiające zaliczkę na poczet podatku od dochodów kapitałowych w art. 223 sexies CGI, które to uregulowania są niezgodne z art. 4 dyrektywy 90/435, ponieważ zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych ma charakter instrumentu podatkowego przewidzianego przez państwo członkowskie spółki dominującej, zgodnie z którym wypłata dywidendy przez spółkę dominującą podlega opodatkowaniu podatkiem, którego podstawę stanowi kwota wypłaconych dywidend, w tym dywidend pochodzących od niebędących rezydentami spółek zależnych tej spółki.
- 19 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że przepisy art. 223 sexies CGI, tak jak zostały one zinterpretowane w zaskarżonych przepisach, zostały zastosowane do Schneider Electric i in. oraz do L’Air Liquide w odniesieniu do lat obrotowych 2000–2004, w zależności od przypadku, z tytułu zapłaty kwot w związku z zyskami, które zostały im wypłacone przez spółki zależne mające siedzibę we Francji, w innych państwach członkowskich lub w państwach trzecich, oraz że spółki te zakwestionowały to opodatkowanie w odniesieniu do całej kwoty.
- 20 Sąd odsyłający uznał zatem, że Schneider Electric i in. oraz L’Air Liquide uzasadniły interes prawny we wniesieniu skargi na zaskarżone przepisy. Natomiast BNP Paribas nie wykazała istnienia interesu osobistego przyznającego jej legitymację procesową w tym względzie, ponieważ spółka ta nie twierdziła ani tego, że zastosowano wobec niej przepisy art. 223 sexies CGI, tak jak zostały one zinterpretowane w tych przepisach, ani że została wykluczona z korzyści, na którą mogłyby powoływać się osoby objęte tą wykładnią.
- 21 Sąd odsyłający wskazuje, że w odniesieniu do traktowania pod względem podatkowym zysków objętych zakresem zastosowania dyrektywy 90/435 ustawodawca francuski dokonał wyboru, w art. 145 i 216 CGI, systemu zwolnienia, przewidzianego w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze tej dyrektywy, z zastrzeżeniem opodatkowania określonej ryczałtowo na 5% części ponoszonych przez spółkę dominującą kosztów związanych z posiadaniem przez nią udziałów lub akcji w spółce zależnej dokonującej wypłaty tych zysków, zgodnie z art. 4 ust. 2 tej dyrektywy. A zatem 95% wspomnianych zysków jest zwolnione z opodatkowania.
- 22 Sąd ten zauważa, że jedynie podmiot dokonujący dalszej wypłaty podlega obowiązкови zapłaty zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych przewidzianej w art. 223 sexies CGI i że w konsekwencji, w świetle orzecznictwa Trybunału, zaliczka ta nie ma charakteru podatku pobieranego u źródła w rozumieniu art. 5 i 6 oraz art. 7 ust. 1 dyrektywy 90/435, z czym zgadzają się strony. Natomiast rzeczona zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych może wchodzić w zakres stosowania art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435.
- 23 Jednakże w zakresie, w jakim zaliczka na podatek od dochodów kapitałowych przewidziana w art. 223 sexies CGI była jednym z elementów konstytutywnych mechanizmu eliminacji podwójnego opodatkowania wypłaconych dochodów w wymiarze ekonomicznym, sąd odsyłający

zastanawia się, czy zaliczka ta nie jest objęta art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435. Zaliczka ta była bowiem należna w przypadku wypłaty zysków uprawniającej do przyznania ulgi podatkowej, w sytuacji gdy dochody te nie zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki prawa powszechnego, i miała na celu uniemożliwienie przyznania z tytułu wypłaconych zysków ulgi podatkowej, która nie odpowiada kwocie podatku uiszczanego od tego zysku przez spółkę wypłacającą, a tym samym uniknięcie sytuacji, w której przyznanie wspomnianej ulgi podatkowej stanowiłoby „nieoczekiwany zysk” dla odbiorcy wypłaconych zysków.

24 Ponieważ zgodnie z wyrokiem z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), spółka otrzymująca dywidendy ma prawo do ulgi podatkowej umożliwiającej zapewnienie takiego samego traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących od spółek z siedzibą we Francji i dywidend pochodzących od spółek z siedzibą w innym państwie członkowskim, podlegającej zaliczeniu do zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych przewidzianej w art. 223 *sexies* CGI, stosowanie tej zaliczki nie wydaje się, zdaniem sądu odsyłającego, stanowić przeszkody dla realizacji celu dyrektywy 90/435.

25 W tych okolicznościach Conseil d’État (rada stanu) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy art. 4 dyrektywy [90/435], zważywszy w szczególności na jej art. 7 ust. 2, stoją na przeszkodzie przepisowi, takiemu jak art. 223 *sexies* [CGI], przewidującemu – w celu prawidłowego wdrożenia instrumentu służącego unikaniu podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym – zaliczkę na poczet podatku dochodowego przy dokonywaniu przez spółkę dominującą redystrybucji zysków wypłaconych jej przez spółki zależne mające siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej?”.

### **W przedmiocie wniosku o otwarcie na nowo ustnego etapu postępowania**

26 Po przedstawieniu opinii rzecznik generalnej Schneider Electric i in. oraz L’Air Liquide wniosły, pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 22 października 2021 r., o otwarcie na nowo ustnego etapu postępowania na podstawie art. 83 regulaminu postępowania przed Trybunałem.

27 Na poparcie swojego wniosku Schneider Electric i in. oraz L’Air Liquide podnoszą przede wszystkim, że niektóre rozważania dotyczące mechanizmu ulgi podatkowej i zaliczki na poczet podatku, na których opiera się opinia rzecznik generalnej, są błędne.

28 Następnie Schneider Electric i in. twierdzą, że niektóre z ich argumentów pozostały bez odpowiedzi i kwestionują również przykład liczbowy przedstawiony w pkt 47 opinii rzecznik generalnej.

29 Wreszcie Air Liquide podnosi, że niektóre argumenty zawarte w opinii rzecznik generalnej są wewnętrznie sprzeczne, a nawet sprzeczne z brzmieniem art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435, jak również z pracami przygotowawczymi do tego przepisu.

30 W tym względzie należy przypomnieć, że na podstawie art. 252 akapit drugi TFUE rzecznik generalny przedstawia publicznie, przy zachowaniu całkowitej bezstronności i niezależności, uzasadnioną opinię w sprawach, które zgodnie ze statutem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wymagają jego zaangażowania. Trybunał nie jest związany ani tą opinią, ani

uzasadnieniem, w oparciu o które rzecznik generalny dochodzi do zawartych w opinii wniosków (wyrok z dnia 16 grudnia 2020 r., Rada i in./K. Chrysostomides & Co. i in., C-597/18 P, C-598/18 P, C-603/18 P i C-604/18 P, EU:C:2020:1028, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 31 Ponadto statut Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz regulamin postępowania nie dają zainteresowanym, o których mowa w art. 23 tego statutu, możliwości przedkładania uwag w odpowiedzi na opinię przedstawioną przez rzecznika generalnego (wyrok z dnia 16 listopada 2021 r., Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim i in., od C-748/19 do C-754/19, EU:C:2021:931, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 W konsekwencji okoliczność, że zainteresowany, o którym mowa w art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, nie zgadza się z opinią rzecznika generalnego, bez względu na to, jakie kwestie poruszono w jego opinii, nie może sama w sobie stanowić powodu uzasadniającego otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo (zob. podobnie wyrok z dnia 16 listopada 2021 r., Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim i in., od C-748/19 do C-754/19, EU:C:2021:931, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 Prawdą jest, że zgodnie z art. 83 regulaminu postępowania Trybunał może w każdej chwili, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, postanowić o otwarciu ustnego etapu postępowania na nowo, w szczególności jeśli uzna, że okoliczności zawisłej przed nim sprawy nie są wystarczająco wyjaśnione, lub jeśli po zamknięciu ustnego etapu postępowania strona przedstawiła nowy fakt mogący mieć decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia Trybunału, lub też jeśli sprawa ma zostać rozstrzygnięta na podstawie argumentu, który nie był przedmiotem dyskusji między stronami lub podmiotami określonymi w art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.
- 34 Jednakże w niniejszej sprawie Trybunał stwierdza, że posiada wszystkie informacje niezbędne do wydania wyroku, a podstawą rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie nie może być argument, który nie był przedmiotem dyskusji na pisemnym i ustnym etapie postępowania. Ponadto we wniosku o otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo nie wskazano żadnej nowej okoliczności faktycznej, która mogłaby mieć wpływ na orzeczenie, jakie Trybunał ma wydać w tej sprawie.
- 35 W tych okolicznościach Trybunał uznaje, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, że nie ma potrzeby zarządzenia otwarcia ustnego etapu postępowania na nowo.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

- 36 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują, iż spółka dominująca jest zobowiązana do zapłaty zaliczki w przypadku wypłaty na rzecz jej udziałowców zysków wypłaconych przez jej spółki zależne, co skutkuje przyznaniem ulgi podatkowej, jeżeli zyski te nie zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki prawa powszechnego, a jeśli tak, to czy przepisy te są objęte art. 7 ust. 2 tej dyrektywy.

***W przedmiocie wykładni art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435***

- 37 Tytułem wstępu należy zauważyć, że z art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 wynika, że jeśli spółka dominująca, przez swój związek ze spółką zależną, ma udział w wypłacanych zyskach, to państwo członkowskie siedziby spółki dominującej albo powstrzymuje się od opodatkowania tych zysków, albo upoważnia tę spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tej części podatku płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we właściwych przypadkach kwoty podatku pobieranego u źródła dochodu, nałożonej w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma siedzibę, do wysokości odpowiedniego podatku krajowego.
- 38 Dyrektywa 90/435 pozostawia zatem w wyraźny sposób państwom członkowskim wybór między systemem zwolnienia a systemem zaliczenia, o których mowa odpowiednio w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze i drugie tej dyrektywy (wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, pkt 31).
- 39 Zgodnie z informacjami zawartymi we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, wskazanymi w pkt 21 niniejszego wyroku, ustawodawca francuski opowiedział się w art. 145 i 216 CGI za systemem zwolnienia przewidzianym w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435. W związku z tym w świetle tego przepisu należy udzielić odpowiedzi na zadane pytanie.
- 40 W tym względzie należy wziąć pod uwagę nie tylko brzmienie art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435, ale także cele i systematykę tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 8 marca 2017 r., *Wereldhave Belgium i in.*, C-448/15, EU:C:2017:180, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 41 W pierwszej kolejności należy zauważyć, że brzmienie art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 jest w istocie identyczne z brzmieniem art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96, w odniesieniu do którego Trybunał orzekł, iż poprzez ustanowienie, że państwo członkowskie spółki dominującej i państwo członkowskie stałego zakładu „powstrzymują się od opodatkowania takich zysków”, wskazany przepis zabrania państwom członkowskim opodatkowania spółki dominującej lub jej stałego zakładu z tytułu zysków wypłaconych przez spółkę zależną jej spółce dominującej, bez względu na to, czy zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego po stronie spółki dominującej jest otrzymanie tych zysków lub ich dalsze wypłacenie (wyrok z dnia 17 maja 2017 r., *X*, C-68/15, EU:C:2017:379, pkt 79).
- 42 Co się tyczy w drugiej kolejności kontekstu, w jaki wpisuje się art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435, należy zauważyć, że zgodnie z art. 4 ust. 2 tej dyrektywy każde państwo członkowskie może ustalić, że opłaty odnoszące się do udziałów w spółce zależnej nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej, przy czym, jeśli koszty zarządzania związane z udziałami są w takim przypadku określone według stawki ryczałtowej, to ustalona kwota nie może przekraczać 5% wypłaconych zysków spółki zależnej.
- 43 W trzeciej kolejności Trybunał uznał, że stwierdzenie przypomniane w pkt 41 niniejszego wyroku znajduje potwierdzenie w celu dyrektywy 2011/96, jakim jest wyeliminowanie podwójnego opodatkowania, na poziomie spółki dominującej, zysków wypłaconych przez spółkę zależną jej spółce dominującej. Tymczasem opodatkowanie tych zysków przez państwo członkowskie spółki dominującej po stronie tej spółki, w momencie gdy dokonuje ona dalszego wypłacenia tych zysków, pociągające za sobą zastosowanie do tych zysków podatku przekraczającego

w rzeczywistości próg 5% przewidziany w art. 4 ust. 3 tej dyrektywy, prowadziłyby do zakazanego przez rzeczoną dyrektywę podwójnego opodatkowania na poziomie tejże spółki (wyrok z dnia 17 maja 2017 r., X, C-68/15, EU:C:2017:379, pkt 80).

- 44 Dyrektywa 90/435 również realizuje taki cel. Ponadto, jak wynika w szczególności z motywu trzeciego tej dyrektywy, poprzez wprowadzenie wspólnego systemu podatkowego dyrektywa ta ma na celu wyeliminowanie wszelkich niedogodności we współpracy między spółkami różnych państw członkowskich w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a także ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu Unii. Dyrektywa służy w ten sposób zapewnieniu neutralności w aspekcie podatkowym wypłaty zysków przez spółkę zależną z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim (wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 45 Aby osiągnąć ten cel neutralności, dyrektywa 90/435 zmierza w szczególności – poprzez ustanowienie zasady przewidzianej w jej art. 4 ust. 1 tiret pierwsze – do unikania podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym zysków, to znaczy do unikania sytuacji, w której wypłacone zyski zostaną opodatkowane raz po stronie spółki zależnej i drugi raz po stronie spółki dominującej (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 46 W konsekwencji, ponieważ art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2011/96 ma zasadniczo taki sam zakres jak art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435, a obie te dyrektywy realizują te same cele, orzecznictwo Trybunału dotyczące pierwszego przepisu ma również zastosowanie do drugiego z nich [zob. podobnie wyrok z dnia 2 kwietnia 2020 r., GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, pkt 34].
- 47 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika przede wszystkim, że zastosowanie art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 nie jest podporządkowane określonemu rodzajowi podatku, a następnie, że przepis ten ma na celu zapobieżenie ustanawianiu przez państwa członkowskie przepisów podatkowych, które prowadzą do podwójnego opodatkowania zysków wypłacanych przez spółkę zależną spółce dominującej po stronie tej ostatniej (zob. analogicznie wyrok z dnia 17 maja 2017 r., AFEP i in., C-365/16, EU:C:2017:378, pkt 33).
- 48 Wreszcie zakazem przewidzianym w art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 jest objęte również uregulowanie krajowe, które – mimo że nie opodatkowuje dywidend otrzymanych przez spółkę dominującą jako takie – może skutkować tym, że spółka dominująca zostanie w sposób pośredni opodatkowana od tych dywidend (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 49 Wynika z tego, że opodatkowanie zysków wypłaconych przez spółkę zależną spółce dominującej przez państwo członkowskie spółki dominującej po stronie tej spółki, w momencie gdy dokonuje ona ich dalszej wypłaty, pociągające za sobą zastosowanie do tych zysków podatku przekraczającego w rzeczywistości próg 5% przewidziany w art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435, prowadziłyby do sprzecznego z tą dyrektywą podwójnego opodatkowania na poziomie tejże spółki (zob. analogicznie wyrok z dnia 17 maja 2017 r., AFEP i in., C-365/16, EU:C:2017:378, pkt 32).

- 50 Jak wskazano w pkt 23 niniejszego wyroku, z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że zaliczka na podatek od dochodów kapitałowych, wywodząca się z art. 223 *sexies* CGI, była należna w przypadku wypłaty zysków dającej prawo do ulgi podatkowej, jeżeli dochody te nie zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki prawa powszechnego na poziomie spółki dominującej.
- 51 Tymczasem Trybunał stwierdził już, że w odniesieniu do dywidend otrzymywanych od spółek zależnych mających siedzibę w państwie członkowskim innym niż to, którego dotyczy sprawa, zastosowanie zaliczki skutkuje zmniejszeniem wypłacanych dywidend i że spółka dominująca otrzymująca takie dywidendy była zmuszona albo do wypłaty dywidend pomniejszonych o kwotę zaliczki, których wysokość w związku z tym była niższa niż w przypadku dalszej wypłaty dywidend otrzymanych od spółek zależnych mających siedzibę we Francji, albo do sięgnięcia do rezerw kapitałowych w celu uzyskania kwoty odpowiadającej sumie, jaką należy zapłacić z tytułu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, powiększając w ten sposób wysokość wypłacanych dywidend (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2011 r., *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 49, 50).
- 52 Jak wynika z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, zgodnie z art. 223 *sexies* CGI zaliczka ta odpowiadała uldze podatkowej związanej z dywidendami wypłacanymi przez spółkę dominującą jej akcjonariuszom, która zgodnie z art. 158 bis CGI odpowiadała połowie kwot rzeczywiście wypłaconych przez tę spółkę.
- 53 Zastosowanie tej zaliczki mogło zatem skutkować objęciem zysków otrzymanych przez spółkę dominującą od jej spółek zależnych mających siedzibę w państwie członkowskim innym niż to, którego dotyczy sprawa, opodatkowaniem w momencie ich dalszej wypłaty przekraczającym próg 5% przewidziany w art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435, co jest sprzeczne z tą dyrektywą.
- 54 Stwierdzenia tego nie może podważyć okoliczność, że – jak wskazuje sąd odsyłający – spółki, które otrzymały dywidendy od spółki zależnej mającej siedzibę w państwie członkowskim innym niż to, którego dotyczy sprawa, wywodzą z art. 49 i 63 TFUE, zgodnie z ich wykładnią dokonaną przez Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), prawo do ulgi podatkowej w celu skorzystania z takiego samego traktowania pod względem podatkowym jak spółka otrzymująca dywidendy od spółki zależnej z siedzibą we Francji.
- 55 Prawdą jest, że wykładnia przepisu prawa Unii, dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 267 TFUE wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien lub powinien być on być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Z powyższego wynika, że sądy mogą i powinny stosować zinterpretowany w ten sposób przepis również do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem orzeczenia w sprawie wniosku o dokonanie wykładni, jeśli przesłanki wniesienia do właściwego sądu powództwa dotyczącego zastosowania tego przepisu są w pozostałym zakresie spełnione [wyrok z dnia 14 maja 2020 r., *B i in.* (*Pionowa i pozioma integracja podatkowa*, C-749/18, EU:C:2020:370, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo)].
- 56 W wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), Trybunał orzekł, że art. 49 i 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego mającym na celu unikanie podwójnego opodatkowania ekonomicznego dywidend, 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.

- 57 O ile sąd odsyłający wskazuje, że w następstwie wydania wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), spółka, która otrzymała dywidendy od spółki zależnej mającej siedzibę w państwie członkowskim innym niż to, którego dotyczy sprawa, ma prawo do ulgi podatkowej w celu skorzystania z takiego samego traktowania pod względem podatkowym jak spółka otrzymująca dywidendy od spółki zależnej mającej siedzibę we Francji, o tyle bezsporne jest, że żaden przepis o charakterze ustawowym lub wykonawczym nie został przyjęty w celu sprecyzowania warunków przyznania tej ulgi podatkowej. Sąd odsyłający nie popiera zresztą zasad stosowanych przy obliczaniu wspomnianej ulgi podatkowej przez sądy krajowe.
- 58 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii w takim kształcie, jaki nadała im wykładnia dokonana przez Trybunał (wyrok z dnia 15 września 2011 r., *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 59 Należy jednak stwierdzić, że ulga podatkowa mająca na celu usunięcie niezgodności uregulowania krajowego z art. 49 i 63 TFUE, przewidziana – jak podniosły *Schneider Electric i in.* podczas rozprawy przed Trybunałem – przez sądy krajowe kilka lat po uchyleniu systemu ulgi podatkowej i zaliczki na poczet podatku nie może zaradzić skutkom tego uregulowania, które są niezgodne z dyrektywą 90/435.
- 60 Przede wszystkim możliwość skorzystania z takiej ulgi podatkowej jest w szczególności uzależniona od tego, czy podatnicy wszczęli postępowania administracyjne i sądowe w tym zakresie i czy są w stanie przedstawić niezbędne dowody, jakich organy podatkowe mają prawo wymagać dla oceny kwestii, czy spełnione są przesłanki korzyści podatkowej przewidziane przez dane przepisy i czy żądana korzyść może w związku z tym zostać przyznana [wyrok z dnia 4 października 2018 r., *Komisja/Francja* (Zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych), C-416/17, EU:C:2018:811, pkt 58].
- 61 Otóż należy przypomnieć, że państwa członkowskie nie są uprawnione do uzależnienia możliwości przyznania korzyści wynikającej z art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 od spełnienia warunków innych niż przewidziane w tej dyrektywie (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 62 Następnie, jak podnosi Komisja Europejska, takie uwzględnienie ulgi podatkowej prowadzi w istocie do zastosowania do dywidend otrzymanych od spółek zależnych będących rezydentami w państwie członkowskim innym niż to, którego dotyczy sprawa, metody zaliczenia.
- 63 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że wybór pomiędzy systemem zwolnienia a systemem zaliczenia niekoniecznie prowadzi do tego samego rezultatu po stronie spółki otrzymującej dywidendy i że państwo członkowskie, które przy dokonywaniu transpozycji dyrektywy opowiedziało się za jednym z alternatywnych przewidzianych przez nią systemów, nie może powoływać się na skutki lub ograniczenia, które mogłyby wynikać z wdrożenia drugiego systemu (wyrok z dnia 12 lutego 2009 r., *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, pkt 48, 50).

- 64 Wreszcie, jak przyznał rząd francuski na rozprawie, nawet biorąc pod uwagę ulgę podatkową, pozostała część zaliczki mogła nadal istnieć, w szczególności gdy stawka podatku pobranego w państwie członkowskim innym niż Francja była niższa od podatku francuskiego.
- 65 W konsekwencji art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują, iż spółka dominująca jest zobowiązana do zapłaty zaliczki w przypadku wypłaty na rzecz jej udziałowców zysków wypłaconych przez jej spółki zależne, co skutkuje przyznaniem ulgi podatkowej, jeżeli zyski te nie zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki prawa powszechnego, jeżeli kwoty należne z tytułu tej zaliczki przekraczają próg 5% przewidziany w art. 4 ust. 2 tej dyrektywy.

***W przedmiocie wykładni art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435***

- 66 Sąd odsyłający zastanawia się jednak, czy uregulowanie krajowe, które przewiduje, że spółka dominująca jest zobowiązana do zapłaty zaliczki w przypadku wypłaty na rzecz akcjonariuszy zysków wypłaconych przez jej spółki zależne, co skutkuje przyznaniem ulgi podatkowej, jeżeli zyski te nie zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki prawa powszechnego, jest objęte zakresem art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435.
- 67 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przede wszystkim zauważyć, że z brzmienia art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435 wynika, iż zakres stosowania tego przepisu nie jest ograniczony do podatków pobranych u źródła, o których mowa w art. 5 ust. 1 i art. 6 tej dyrektywy. W odróżnieniu bowiem od art. 7 ust. 1 tej dyrektywy, który wyraźnie dotyczy poboru u źródła, jej art. 7 ust. 2 przewiduje jedynie, że dyrektywa ta nie narusza stosowania krajowych lub opartych na umowie postanowień mających na celu unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania dywidend, w szczególności nie narusza przepisów dotyczących zapłaty kredytu podatkowego na rzecz podmiotów otrzymujących dywidendy.
- 68 W tym względzie rząd francuski podnosi, że z prac przygotowawczych nad dyrektywą 90/435 wynika, iż przepisy art. 7 tej dyrektywy, które nie znajdowały się w pierwotnym projekcie dyrektywy przedstawionym przez Komisję, zostały dodane do tego projektu tekstu w trakcie jego negocjacji między państwami członkowskimi z inicjatywy Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w celu objęcia zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych (*advance corporation tax*) i powiązanych przepisów umownych. Ten projekt art. 7 został poparty przez delegację francuską, a brzmienie tego artykułu zostało sprecyzowane, tak aby wyraźnie dotyczył on zaliczki na poczet podatku. Z przebiegu prac przygotowawczych wynika, że przyjmując art. 7 dyrektywy 90/435, prawodawca Unii miał jasno na celu wyłączenie z jej zakresu stosowania w szczególności francuskich mechanizmów zaliczki i ulgi podatkowej.
- 69 Należy przypomnieć, po pierwsze, że intencje wyrażone przez państwa członkowskie na forum Rady Unii Europejskiej są pozbawione mocy prawnej, jeżeli nie znajdują one wyrazu w przepisach prawnych. Te przepisy prawne są bowiem skierowane do jednostek, które powinny mieć możliwość powołania się na ich treść zgodnie z wymogami zasady bezpieczeństwa prawa (wyrok z dnia 1 października 2009 r., *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, pkt 39).
- 70 Po drugie, jest bezsporne, że termin „zaliczka” nie został użyty w art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435, podczas gdy art. 7 ust. 1 tej dyrektywy wskazuje, że wyrażenie „podatek pobierany u źródła dochodu” nie obejmuje zaliczek lub opłat z góry na podatek dochodowy od osób prawnych na

rzecz państwa członkowskiego, w którym znajduje się siedziba spółki zależnej, dokonywanych w związku z podziałem udziału w zyskach dokonany przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej. Tymczasem zaliczka, taka jak będąca przedmiotem postępowania głównego, nie powoduje opodatkowania na rzecz państwa członkowskiego, w którym znajduje się spółka zależna, lecz polega na płatności na rzecz państwa członkowskiego, w którym znajduje się spółka dominująca, obciążającej tę ostatnią spółkę. Z brzmienia art. 7 dyrektywy 90/435 nie wynika zatem, aby zaliczka na poczet podatku, taka jak ta, której dotyczy postępowanie główne, była wyłączona z zakresu stosowania tej dyrektywy.

- 71 Następnie, w odniesieniu do kontekstu, w jaki wpisuje się art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435, nie można wykluczyć, że przypadki, o których mowa w art. 7 ust. 1 tej dyrektywy, powinny być brane pod uwagę w celu określenia zakresu pierwszego przepisu. Jednakże ograniczenie zakresu stosowania art. 7 ust. 2 tej dyrektywy wyłącznie do podatków pobieranych w państwie, w którym znajduje się wypłacająca spółka zależna, nie wynika też wyraźnie z umiejscowienia tego ust. 2 w ramach tego art. 7 w stosunku do ust. 1 tego artykułu.
- 72 W tym względzie prawdą jest, jak orzekł Trybunał, że w zakresie, w jakim stanowi odstępstwo od ogólnej zasady zakazu pobierania u źródła podatku od wypłaconych zysków, ustanowionego w art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435, art. 7 ust. 2 tej dyrektywy podlega ścisłej wykładni (wyrok z dnia 24 czerwca 2010 r., P. Ferrero i General Beverage Europe, C-338/08 i C-339/08, EU:C:2010:364, pkt 45).
- 73 Jednakże w zakresie, w jakim sprawy zakończone wyrokiem z dnia 24 czerwca 2010 r., P. Ferrero i General Beverage Europe (C-338/08 i C-339/08, EU:C:2010:364), podobnie jak sprawa zakończona wyrokiem z dnia 25 września 2003 r., Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), do którego odnosi się ten pierwszy wyrok, dotyczyły stosowania art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435, nie można z nich wywnioskować, że Trybunał zajął w nich stanowisko w przedmiocie braku możliwości powołania się na art. 7 ust. 2 tej dyrektywy w odniesieniu do innych podatków, które nie mają cech podatku u źródła, a w szczególności jako odstępstwa od przepisów art. 4 tej dyrektywy.
- 74 W konsekwencji w celu ustalenia, czy uregulowanie krajowe, które przewiduje, że spółka dominująca jest zobowiązana do zapłaty zaliczki na poczet podatku w przypadku wypłaty na rzecz udziałowców zysków wypłacanych przez jej spółki zależne, co prowadzi do przyznania ulgi podatkowej, jeżeli zyski te nie zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki prawa powszechnego, objęte są „krajowymi lub opartymi na umowie postanowieniami mającymi na celu unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym, w szczególności przepisów dotyczących zapłaty kredytu podatkowego na rzecz podmiotów otrzymujących dywidendy”, należy wreszcie odnieść się do celu art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435, a także do celu całej tej dyrektywy.
- 75 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435 pozwala jedynie na zachowanie szczególnych systemów krajowych lub umownych, jeżeli są one zgodne z celem tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 25 września 2003 r., Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, pkt 102) i mają na celu zniesienie lub zmniejszenie samego podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym (zob. podobnie wyrok z dnia 3 kwietnia 2008 r., Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, pkt 49).

- 76 Mając na uwadze ten cel, zaliczka podatkowa mogłaby zostać uznana za objętą zakresem stosowania art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435 tylko wtedy, gdyby jej stosowanie nie uchyliło skutków przepisów krajowych lub postanowień opartych na umowach mających na celu zniesienie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym (zob. podobnie wyrok z dnia 24 czerwca 2010 r., P. Ferrero i General Beverage Europe, C-338/08 i C-339/08, EU:C:2010:364, pkt 46).
- 77 W szczególności rozpatrywana zaliczka podatkowa powinna być oceniana nie w oderwaniu, lecz łącznie z innymi elementami mechanizmu, który jest przedmiotem przepisów krajowych lub postanowień umownych mających na celu zniesienie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym, z którymi zaliczka ta jest ustanawiana w bezpośrednim związku (zob. podobnie wyrok z dnia 25 września 2003 r., Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, pkt 87, 88).
- 78 W niniejszej sprawie sąd odsyłający podnosi, że zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych, wynikająca z art. 223 sexies CGI, była jednym z elementów konstytutywnych mechanizmu unikania podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym wypłaconych dochodów, mającym na celu uniknięcie sytuacji, w której w przypadku podziału zysku powodującego przyznanie ulgi podatkowej, jeżeli zyski te nie zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki prawa powszechnego, ulga podatkowa związana z tym dochodem jest nieuzasadniona w świetle obciążenia podatkowego ponoszonego przez spółkę wypłacającą z tytułu zysków, od których jest ona odliczana, a tym samym, aby przyznanie tej ulgi podatkowej nie stanowiło „nieoczekiwanego zysku” dla odbiorcy wypłat.
- 79 Jak wynika bowiem z art. 158 bis CGI, spółka dominująca, która otrzymuje dywidendy od spółki będącej rezydentem, korzysta w związku z tymi dywidendami z ulgi podatkowej, która jest równa połowie sum wypłaconych z tytułu dywidend przez ową spółkę zależną będącą rezydentem. Natomiast taka ulga nie jest przyznawana z tytułu dywidend wypłacanych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem (wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 42).
- 80 Trybunał stwierdził zatem, że w odniesieniu do dywidend otrzymywanych przez spółki zależne będące rezydentami przy wypłacie dywidend ulga podatkowa odliczana 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 ulgi podatkowej w odniesieniu do tych dywidend, stosowanie zaliczki na poczet podatku skutkuje zmniejszeniem wysokości wypłacanych dywidend (wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 49).
- 81 W związku z tym nie można zaprzeczyć, że zaliczka przewidziana w art. 223 sexies CGI została ustanowiona w bezpośrednim związku z ulgą podatkową wypłaconą beneficjentom dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami i że wpisywała się ona tym samym w ramy przepisów krajowych mających na celu zniesienie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym, gdy dywidendy te były wypłacane przez spółki będące rezydentami na rzecz beneficjentów będących rezydentami.
- 82 Jeżeli jednak przepisy te miały na celu zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu dywidend w wymiarze ekonomicznym na poziomie krajowym, zastosowanie tej zaliczki mogło skutkować – jak przypomniano w pkt 53 niniejszego wyroku – objęciem zysków otrzymanych przez spółkę

dominującą od jej spółek zależnych mających siedzibę w państwie członkowskim innym niż to, którego dotyczy sprawa, podwójnym opodatkowaniem w wymiarze ekonomicznym przy ich ponownej wypłacie.

- 83 Tymczasem, po pierwsze, o ile, jak przypomniano w pkt 76 niniejszego wyroku, nie może wchodzić w zakres stosowania art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435 zaliczka podatkowa, która uchylałaby skutki przepisów krajowych mających na celu zniesienie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym, a fortiori nie może wchodzić w zakres stosowania tego przepisu zaliczka, której zastosowanie prowadziłoby do takiego podwójnego opodatkowania.
- 84 Po drugie, jak przypomniano w pkt 44 i 45 niniejszego wyroku, dyrektywa 90/435 ma na celu wyeliminowanie wszelkich niedogodności we współpracy między spółkami różnych państw członkowskich w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego oraz unikanie podwójnego opodatkowania zysków wypłacanych przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej na poziomie spółki dominującej, w sensie ekonomicznym, to znaczy unikanie opodatkowania wypłacanych zysków po raz pierwszy po stronie spółki zależnej, a po raz drugi po stronie spółki dominującej.
- 85 W konsekwencji mechanizm skutkujący poddaniem zysków otrzymanych przez spółkę dominującą od jej spółek zależnych mających siedzibę w państwie członkowskim innym niż to, którego dotyczy sprawa, podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym przy ich ponownej wypłacie, również nie jest zgodny z celem dyrektywy 90/435. Tymczasem, jak przypomniano w pkt 75 niniejszego wyroku, art. 7 ust. 2 tej dyrektywy ma na celu zapewnienie stosowania systemów krajowych lub umownych, o ile są one zgodne z celem tej dyrektywy.
- 86 Wreszcie, po trzecie, jak wskazano w pkt 54 i 57 niniejszego wyroku, spółki dominujące mają wprowadzić prawo do uzyskania zwrotu kwot, które mogą zagwarantować zastosowanie tego samego systemu podatkowego do dywidend wypłacanych przez ich spółki zależne mające siedzibę we Francji oraz do dywidend wypłacanych przez ich spółki zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich, co prowadzi do dalszej wypłaty przez te spółki dominujące, jak wymaga tego art. 49 i 63 TFUE. Zgodnie ze wskazaniami sądu odsyłającego, przypomnianymi w pkt 57 niniejszego wyroku, zwrot ten przybiera formę ulgi podatkowej przyznawanej na podstawie orzecznictwa.
- 87 Jednakże stosowanie uregulowania, które skutkuje poddaniem zysków otrzymanych przez spółkę dominującą od jej spółek zależnych mających siedzibę w innym państwie członkowskim podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym przy ich ponownej wypłacie, nie może zostać uznane za zgodne z celem dyrektywy 90/435, nawet jeśli skutki tego podwójnego opodatkowania mogą ewentualnie zostać złagodzone poprzez późniejszy wniosek o zwrot kwot nienależnie zapłaconych, oparty na niezgodności zapłaty tych kwot z art. 49 i 63 TFUE.
- 88 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują, iż spółka dominująca jest zobowiązana do zapłaty zaliczki w przypadku wypłaty na rzecz jej udziałowców zysków wypłaconych przez jej spółki zależne, co skutkuje przyznaniem ulgi podatkowej, jeżeli zyski te nie zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki prawa powszechnego, jeżeli kwoty należne z tytułu tej zaliczki przekraczają próg 5% przewidziany w art. 4 ust. 2 tej dyrektywy. Takie przepisy nie wchodzą w zakres zastosowania art. 7 ust. 2 tej dyrektywy.

## **W przedmiocie kosztów**

- 89 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

**Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, które przewidują, iż spółka dominująca jest zobowiązana do zapłaty zaliczki w przypadku wypłaty na rzecz jej udziałowców zysków wypłaconych przez jej spółki zależne, co skutkuje przyznaniem ulgi podatkowej, jeżeli zyski te nie zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki prawa powszechnego, jeżeli kwoty należne z tytułu tej zaliczki przekraczają próg 5% przewidziany w art. 4 ust. 2 tej dyrektywy. Takie przepisy nie wchodzą w zakres zastosowania art. 7 ust. 2 tej dyrektywy.**

Podpisy