

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)  
z dnia 14 grudnia 2006 r. \*

W sprawie C-170/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (Francja) postanowieniem z dnia 15 grudnia 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 lutego 2005 r., w postępowaniu:

**Denkavit Internationaal BV,**

**Denkavit France SARL**

przeciwko

**Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,**

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, K. Lenaerts (sprawozdawca), E. Juhász, K. Schiemann i E. Levits, sędziowie,

\* Język postępowania: francuski.

rzecznik generalny: L.A. Geelhoed,  
sekretarz: K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 stycznia 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Denkavit Internationaal BV i Denkavit France SARL, przez adwokata B. Soubeillego,
  
- w imieniu rządu francuskiego, przez G. de Berguesa, J.C. Gracię i C. Jurgensen, działających w charakterze pełnomocników,
  
- w imieniu rządu niderlandzkiego, przez H.G. Sevenster i D.J.M. de Grave'a, działających w charakterze pełnomocników,
  
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa, przez C. White, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez J. Stratford, barrister,
  
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez J.P. Keppenne'a i R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Urzędu Nadzoru EFTA, przez P. Bjørgana i N. Fengerą, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 kwietnia 2006 r.,

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 WE w odniesieniu do francuskich przepisów podatkowych, które w czasie wystąpienia zdarzeń, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, przewidywały pobór podatku u źródła w przypadku wypłaty dywidend przez spółkę zależną będącą rezydentem spółce dominującej niebędącej rezydentem, podczas gdy dywidendy wypłacone przez spółkę zależną będącą rezydentem spółce dominującej będącej rezydentem były niemal całkowicie zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu zawisłego przed Conseil d'État w sprawie opodatkowania dywidend wypłaconych przez Denkavit France SARL (zwaną dalej „Denkavit France”) i Agro Finances SARL (zwaną dalej „Agro Finances”) mające siedzibę we Francji, ich spółce dominującej Denkavit Internationaal BV (zwaną dalej „Denkavit Internationaal”) z siedzibą w Niderlandach.

## Ramy prawne

### *Uregulowanie krajowe*

- 3 Na podstawie art. 119a ust. 2 Code général des impôts (powszechnego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI”) w brzmieniu obowiązującym w czasie wystąpienia zdarzeń, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, dywidendy wypłacane przez spółkę będącą rezydentem osobie fizycznej lub prawnej niemającej siedziby dla celów podatkowych lub siedziby statutowej we Francji podlegały opodatkowaniu u źródła stawką 25%. Nie przewidziano żadnego podatku u źródła w przypadku dywidend wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem akcjonariuszowi będącemu rezydentem.
  
- 4 Na podstawie art. 145 i 216 CGI spółka dominująca mająca siedzibę lub stały zakład we Francji w ramach opodatkowania przychodu spółek pod pewnymi warunkami mogła korzystać z niemal całkowitego zwolnienia z opodatkowania dywidend wypłacanych przez jej spółkę zależną, bowiem z wyjątkiem części wynoszącej 5%, dywidendy te były wyłączone z podlegającego opodatkowaniu zysku netto spółki dominującej, a zatem zwolnione z opodatkowania w tej spółce. Owa część 5% nadal należała do podlegającego opodatkowaniu zysku netto spółki dominującej i była opodatkowana stawką podatku dochodowego od osób prawnych.

### *Francusko-niderlandzka umowa podatkowa*

- 5 Artykuł 10 ust. 1 umowy między rządem Republiki Francuskiej a rządem Królestwa Niderlandów mającej na celu unikanie podwójnego opodatkowania i zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatku od dochodu i majątku, podpisanej w Paryżu w dniu 16 marca 1973 r. (zwanej dalej „umową francusko-niderlandzką”) przewiduje, że dywidendy wypłacone przez spółkę będącą rezyden-

tem jednego z umawiających się państw rezydentowi innego państwa, podlegają opodatkowaniu w tym innym państwie. Na mocy art. 10 ust. 2 tej umowy, dywidendy te mogą jednak podlegać opodatkowaniu w państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy jest rezydentem, jeżeli spółka dominująca posiada przynajmniej 25% kapitału spółki zależnej, stawką wynoszącą maksymalnie 5%.

- 6 Na podstawie art. 24 część A ust. 1 i 3 umowy francusko-niderlandzkiej Królestwo Niderlandów może włączyć do podstawy opodatkowania swych rezydentów składniki przychodu, które podlegają opodatkowaniu we Francji zgodnie z przytoczoną umową. Dla składników przychodu podlegających opodatkowaniu we Francji na mocy art. 10 ust. 2 tej umowy, Królestwo Niderlandów przyznaje obniżenie równe kwocie podatku zapłaconego we Francji, przy czym obniżenie to nie może przekraczać podatku niderlandzkiego należnego z tytułu tych składników przychodu.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

- 7 W czasie wystąpienia zdarzeń, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, Denkavit Internationaal posiadała 50% kapitału Denkavit France i 99,9% kapitału Agro Finances, która z kolei posiadała 50% kapitału Denkavit France.
- 8 W latach 1987–1989 Denkavit France i Agro Finances, które następnie połączyły się, wypłaciły Denkavit Internationaal dywidendy w łącznej kwocie 14 500 000 FRF.

- 9 Na podstawie przepisów art. 119a ust. 2 CGI w związku z art. 10 ust. 2 umowy francusko-niderlandzkiej został pobrany podatek u źródła w wysokości 5% kwoty dywidend, to jest 725 000 FRF.
- 10 W następstwie skargi wniesionej do tribunal administratif de Nantes, Denkavit Internationaal uzyskała zwrot kwoty podatku pobranego u źródła. Jednakże wyrokiem z dnia 13 marca 2001 r. Cour administrative d'appel de Nantes uchylił orzeczenie Tribunal administratif de Nantes i ponownie zobowiązał Denkavit Internationaal do zapłaty kwoty 725 000 FRF.
- 11 Od tego ostatniego wyroku Denkavit Internationaal i Denkavit France złożyły kasację do Conseil d'État. Między innymi podnosiły one przed tym sądem, że dane francuskie przepisy podatkowe są sprzeczne z art. 43 WE.
- 12 Uznając, że przewidziany przez sporne przepisy francuskie pobór podatku u źródła nie obejmuje spółki będącej rezydentem, która wypłaca dywidendy, lecz spółkę dominującą niebędącą rezydentem, której dywidendy te są wypłacane, podczas gdy, w ramach opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych spółka dominująca będąca rezydentem może korzystać z niemal całkowitego zwolnienia dywidend wypłacanych przez jej spółki zależne, z uwagi na tę różnicę w traktowaniu pod względem podatkowym sąd krajowy rozważa, czy spółka dominująca będąca rezydentem i spółka dominująca niebędąca rezydentem znajdują się w sytuacji obiektywnie porównywalnej z punktu widzenia mechanizmu poboru podatku u źródła od dywidend.
- 13 Sąd krajowy zastanawia się również nad wpływem umowy francusko-niderlandzkiej na ocenę zgodności podatku pobieranego u źródła ze swobodą działalności gospodarczej.

- 14 Po pierwsze, ponieważ na mocy art. 24 tej umowy spółka dominująca będąca rezydentem w Niderlandach, która otrzymuje dywidendy od spółki będącej rezydentem we Francji, może co do zasady dokonać zaliczenia podatku zapłaconego we Francji na poczet podatku płatnego w Niderlandach, sąd krajowy zastanawia się, czy pobór podatku u źródła, dopuszczony przez umowę francusko-niderlandzką w drodze ustalenia stawki maksymalnej i zaliczenie tego opodatkowania u źródła na poczet opodatkowania akcjonariusza niderlandzkiego otrzymującego te dywidendy, może być rozpatrywany jako zwykły sposób podziału opodatkowania dywidend pomiędzy Republiką Francuską a Królestwem Niderlandów bez wpływu na całkowite obciążenie podatkowe niderlandzkiej spółki dominującej, a tym samym na swobodę działalności gospodarczej tej spółki.
- 15 Po drugie, sąd ten podnosi kwestię konieczności uwzględnienia okoliczności, że spółka będąca rezydentem w Niderlandach może korzystać z takiego zaliczenia tylko wówczas, gdy podatek należny od niej w Niderlandach jest wyższy od obniżenia podatku, do którego jest uprawniona na mocy art. 24 umowy francusko-niderlandzkiej.
- 16 W tych okolicznościach, uznając, że rozstrzygnięcie sporu przed sądem krajowym wymaga wykładni prawa wspólnotowego, Conseil d'État postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1. Czy przepis, który nakłada podatek na spółkę dominującą niebędącą rezydentem we Francji, na rzecz której wypłacane są dywidendy, zwalniając z tego podatku spółki dominujące będące rezydentami we Francji, narusza zasadę swobody działalności gospodarczej?

2. Czy takie uregulowanie opodatkowania u źródła samo w sobie jest sprzeczne z zasadą swobody działalności gospodarczej, czy też - jeśli umowa podatkowa między Francją a innym państwem członkowskim, zezwalająca na owo pobranie podatku u źródła, przewiduje możliwość zaliczenia na poczet podatku należnego w tym innym państwie członkowskim obciążenia poniesionego na podstawie kwestionowanego przepisu — należy brać pod uwagę tę umowę przy ocenie zgodności owego przepisu z zasadą swobody działalności gospodarczej?
  
3. W przypadku uznania za słuszną drugiej z możliwości wskazanych w alternatywie przedstawionej w pytaniu drugim, czy istnienie wspomnianej umowy jest wystarczające dla postrzegania kwestionowanego przepisu jako zwykłego mechanizmu podziału przedmiotu opodatkowania między dwa zainteresowane państwa, bez konsekwencji dla przedsiębiorstw, czy też okoliczność, że spółka dominująca niebędąca rezydentem we Francji może się znaleźć w sytuacji, w której niemożliwe będzie dokonanie przewidzianego w umowie zaliczenia, musi prowadzić do uznania tego przepisu za niezgodny z zasadą swobody działalności gospodarczej?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

- 17 Tytułem wstępu należy zauważyć, że spór przed sądem krajowym dotyczy zdarzeń mających miejsce przed przyjęciem 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. L 225, str. 6). W związku z tym, odpowiedzi na pytania prejudycjalne opierać się będą wyłącznie na odpowiednich postanowieniach traktatu WE.



*W przedmiocie pytania pierwszego*

- 18 W pytaniu pierwszym sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 43 WE sprzeciwia się temu, aby przepis krajowy opodatkowywał dywidendy wypłacone przez spółki zależne będące rezydentami spółce dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, podczas gdy spółki dominujące będące rezydentami są niemal całkowicie zwolnione z podatku. Pytanie pierwsze należy zatem rozumieć jako dotyczące również art. 48 WE.
- 19 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo że opodatkowanie bezpośrednie podlega kompetencji państw członkowskich, muszą one wykonywać swoje uprawnienia w poszanowaniu prawa wspólnotowego (wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 21; z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 19; oraz z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I-2107, pkt 28) oraz powstrzymywać się od wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową (wyroki: z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493, pkt 16; z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651, pkt 19; oraz z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. str. I-1727, pkt 37).
- 20 Swoboda działalności gospodarczej, którą art. 43 WE przyznaje obywatelom państw Wspólnoty 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 własnych obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 48 WE, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty, 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. str. I-6161, pkt 35; oraz ww. w sprawie Keller Holding, pkt 29).

- 21 Zniesienie ograniczeń w swobodzie działalności gospodarczej dotyczy także ograniczeń w zakładaniu agencji, oddziałów i filii przez podmioty z jednego państwa członkowskiego prowadzące działalność na terytorium innego państwa członkowskiego (wyroki z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 273, pkt 13 i ww. w sprawie Royal Bank of Scotland, pkt 22).
- 22 W przypadku spółek należy stwierdzić, że ich siedziba w rozumieniu art. 48 WE, tak jak przynależność państwowa osób fizycznych, służy ustaleniu ich powiązania z porządkiem prawnym danego państwa (zob. ww. wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in., pkt 42 oraz przywołane orzecznictwo). Uznanie, że państwo członkowskie siedziby spółki zależnej będącej rezydentem może swobodnie stosować odmienne traktowanie wobec tej spółki tylko dlatego, że siedziba jej spółki dominującej znajduje się w innym państwie członkowskim, pozbawiałoby art. 43 WE jego znaczenia (zob. podobnie wyroki: ww. w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 18; z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie C-330/91 Commerzbank, Rec. str. I-4017, pkt 13; ww. w sprawie Metallgesellschaft i in., pkt 42; oraz z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. str. I-10837, pkt 37). Swoboda działalności gospodarczej ma również na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w państwie członkowskim przyjmującym spółkę zależną poprzez zakazanie wszelkiej dyskryminacji, nawet nieznaczej, ze względu na miejsce siedziby spółek (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach Komisja przeciwko Francji, pkt 14; oraz Saint-Gobain ZN, pkt 35).
- 23 Wprawdzie Trybunał stwierdził już, że w prawie podatkowym bycie bądź niebycie rezydentem może stanowić czynnik mogący uzasadniać przepisy krajowe, z których wynika różnica w traktowaniu między podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami (ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 37).

- 24 Różnica w traktowaniu między podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami nie może zatem być sama w sobie zakwalifikowana jako dyskryminacja w rozumieniu traktatu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Wielockx, pkt 19).
- 25 Jednakże, różnica w traktowaniu między tymi dwoma kategoriami podatników może zostać zakwalifikowana jako dyskryminacja w rozumieniu traktatu, jeżeli nie istnieje żadna obiektywna różnica sytuacji mogąca uzasadnić taką różnicę w traktowaniu (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach Schumacker, pkt 36–38 i Royal Bank of Scotland, pkt 27).
- 26 W niniejszej sprawie z przepisów krajowych stanowiących przedmiot postępowania przed sądem krajowym, niezależnie od wpływu umowy francusko-niderlandzkiej, wynika różnica w traktowaniu pod względem podatkowym dywidend wypłacanych przez spółkę zależną będącą rezydentem spółce dominującej, w zależności od tego, czy ta ostatnia jest rezydentem, czy nie.
- 27 Podczas gdy spółki dominujące będące rezydentami mają możliwość korzystania z niemal całkowitego zwolnienia otrzymanych dywidend, to z kolei spółki dominujące niebędące rezydentami podlegają opodatkowaniu podatkiem u źródła wynoszącym 25% kwoty wypłaconych dywidend.
- 28 Zatem dywidendy wypłacane spółkom dominującym niebędącym rezydentami, w odróżnieniu od tych wypłacanych spółkom dominującym będącym rezydentami, stanowią przedmiot opodatkowania kaskadowego na mocy francuskich przepisów podatkowych, bowiem, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 16–18 swojej opinii, dywidendy te są opodatkowane po raz pierwszy z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych obciążającego dokonującą ich wypłaty spółkę zależną będącą rezydentem, a po raz drugi z tytułu podatku pobranego u źródła, któremu podlega spółka dominująca niebędąca rezydentem, na rzecz której są wypłacane te dywidendy.

- 29 Taka różnica w traktowaniu pod względem podatkowym dywidend pomiędzy spółkami dominującymi ze względu na miejsce ich siedziby stanowi ograniczenie swobody działalności gospodarczej, co do zasady zakazane przez art. 43 WE i 48 WE.
- 30 Przepis podatkowy stanowiący przedmiot postępowania przed sądem krajowym czyni w rzeczywistości mniej atrakcyjnym wykonywanie swobody działalności gospodarczej przez spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich, które w konsekwencji mogłyby zrezygnować z nabywania, tworzenia lub utrzymywania spółki zależnej w państwie członkowskim, które wydaje taki przepis (zob. podobnie wyroki z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-324/00 Lankhorst-Hohorst, Rec. str. I-11779, pkt 32 i ww. w sprawie Keller Holding, pkt 35).
- 31 Rząd francuski podnosi jednakże, że możliwość korzystania z niemal całkowitego zwolnienia dywidend jest również otwarta dla spółek dominujących niebędących rezydentami, które posiadają stały zakład we Francji. Zatem, w odniesieniu do przepisu dotyczącego poboru podatku u źródła takiego, jak przepis stanowiący przedmiot postępowania przed sądem krajowym, sytuacja spółek dominujących niebędących rezydentami, które nie posiadają stałego zakładu we Francji nie jest porównywalna z sytuacją spółek dominujących niebędących rezydentami, które posiadają stały zakład we Francji.
- 32 Rząd francuski dodaje, że zgodnie z zasadą terytorialności zwolnienie dywidend wypłacanych przez spółki zależne będące rezydentami spółkom dominującym niebędącym rezydentami, które nie posiadają stałego zakładu we Francji, pozwoliłoby tym ostatnim uniknąć wszelkiego opodatkowania tych przychodów, czy to we Francji, czy w Niderlandach i podważyłoby podział kompetencji podatkowych pomiędzy Republikę Francuską a Królestwo Niderlandów.

33 Nie można zgodzić się z tymi argumentami.

34 Wprawdzie w odniesieniu do środków przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania lub łagodzenia opodatkowania kaskadowego bądź podwójnego opodatkowania zysku wypłacanego przez spółkę będącą rezydentem, akcjonariusze, na rzecz których jest on wypłacany, będący rezydentami niekoniecznie znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji akcjonariuszy, na rzecz których zysk jest wypłacany, a którzy są rezydentami innego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Zb.Orz. str. I-11673, pkt 57–65).

35 Jednakże od chwili, gdy państwo członkowskie jednostronnie bądź w drodze umowy obejmuje podatkiem dochodowym nie tylko akcjonariuszy będących rezydentami, lecz także akcjonariuszy niebędących rezydentami, w odniesieniu do dywidend, które otrzymują oni od spółki będącej rezydentem, sytuacja tych akcjonariuszy niebędących rezydentami upodabnia się do sytuacji akcjonariuszy będących rezydentami (ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, pkt 68).

36 W niniejszej sprawie, w odniesieniu do opodatkowania we Francji dywidend wypłacanych przez spółki zależne będące rezydentami, spółki dominujące, na rzecz których są one wypłacane, znajdują się w podobnej sytuacji, niezależnie od tego, czy pobierają dywidendy jako spółki dominujące będące rezydentami, czy jako spółki dominujące niebędące rezydentami, które posiadają stały zakład we Francji, czy też jako spółki dominujące niebędące rezydentami, które nie posiadają stałego zakładu we Francji. W każdym z tych przypadków Republika Francuska opodatkowuje dywidendy otrzymane od spółki będącej rezydentem.

- 37 W tym miejscu należy zważyć, że zwolnienie dywidend na korzyść spółek dominujących będących rezydentami ma zapobiegać kaskadowemu opodatkowaniu zysków spółek zależnych, które są wypłacane w formie dywidend spółkom dominującym. Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 22 swojej opinii, skoro Republika Francuska postanowiła chronić swoich rezydentów przed takim opodatkowaniem, powinna rozszerzyć ten środek na nierezydentów w takim zakresie, w jakim analogiczne opodatkowanie obejmujące tych nierezydentów wynika z wykonywania jej kompetencji podatkowych wobec tych ostatnich (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, pkt 70).
- 38 W tym kontekście mechanizm poboru podatku u źródła mający zastosowanie jedynie do dywidend wypłacanych przez spółki zależne będące rezydentami spółkom dominującym niebędącym rezydentami, które nie posiadają stałego zakładu we Francji, nie może być usprawiedliwiony koniecznością uniemożliwienia tym spółkom całkowitego uniknięcia opodatkowania tych dywidend we Francji i w Niemczech, ponieważ spółki dominujące będące rezydentami nie podlegają też dalszemu opodatkowaniu tych dywidend.
- 39 Odmawiając przyznania spółkom dominującym niebędącym rezydentami bardziej korzystnego krajowego traktowania pod względem podatkowym, udzielonego spółkom dominującym będącym rezydentami, przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowią środek dyskryminujący niezgodny z traktatem, ponieważ przewidują bardziej dotkliwe opodatkowanie dywidend wypłaconych przez spółki zależne będące rezydentami niemieckim spółkom dominującym, niż opodatkowanie tych samych dywidend wypłaconych francuskim spółkom dominującym.
- 40 Ponieważ rząd francuski nie przedstawił innych uzasadniających argumentów, należy uznać, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowią środki dyskryminujące ze względu na miejsce siedziby spółek dominujących we Francji bądź w innym państwie członkowskim, sprzeczne z art. 43 WE i 48 WE.

- 41 W związku z tym, na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 43 WE i 48 WE powinny być interpretowane w ten sposób, iż sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które nakładając ciężar opodatkowania dywidend na spółkę dominującą niebędącą rezydentem i niemal całkowicie zwalniając z niego spółki dominujące będące rezydentami, stanowią dyskryminujące ograniczenie swobody działalności gospodarczej.

*W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego*

- 42 Poprzez pytanie drugie i trzecie, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy odpowiedź na pytanie pierwsze może okazać się inna, jeżeli na mocy umowy francusko-niderlandzkiej spółka dominująca będąca rezydentem w Niderlandach, co do zasady, może zaliczyć na poczet podatku należnego w tym państwie członkowskim podatek zapłacony we Francji i czy wobec tego pobranie podatku u źródła stanowi jedynie podział kompetencji podatkowych pomiędzy zainteresowane państwa członkowskie, którego nie można podważać w świetle art. 43 WE i 48 WE, nawet jeżeli spółka dominująca będąca rezydentem w Niderlandach nie może dokonać zaliczenia przewidzianego przez tę umowę.
- 43 Należy przede wszystkim stwierdzić, że w związku z brakiem wspólnotowych środków harmonizujących lub umów zawartych pomiędzy wszystkimi państwami członkowskimi zgodnie z art. 293 tiret drugie WE, państwa członkowskie zachowują kompetencję do określenia kryteriów opodatkowania przychodu w celu zniesienia podwójnego opodatkowania, jeżeli zaistnieje potrzeba, to w drodze umownej. W tym kontekście, w ramach umów dwustronnych zawieranych w celu unikania podwójnego opodatkowania, państwa członkowskie mają swobodę ustalania reguł kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych (zob. podobnie wyroki: ww. w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 57, oraz z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. str. I-923, pkt 49).

- 44 Niezależnie od tego, w odniesieniu także do już rozdzielonych kompetencji podatkowych, państwa członkowskie nie mogą uwolnić się od przestrzegania reguł wspólnotowych w świetle zasady przywołanej w pkt 19 niniejszego wyroku (ww. wyrok w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 58). W szczególności, ów podział kompetencji podatkowych nie pozwala państwom członkowskim na wprowadzenie dyskryminacji, która byłaby sprzeczna z zasadami wspólnotowymi (ww. wyrok w sprawie Bouanich, pkt 50).
- 45 W tym przypadku, ponieważ system podatkowy wynikający z umowy francusko-niderlandzkiej stanowi część ram prawnych mających zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym i jako taki został przedstawiony przez sąd krajowy, Trybunał winien go uwzględnić w celu dokonania wykładni prawa wspólnotowego, która będzie użyteczna dla sądu krajowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, pkt 21; ww. w sprawie Bouanich, pkt 51; oraz ww. w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 71).
- 46 W odniesieniu do traktowania pod względem podatkowym wynikającego z umowy francusko-niderlandzkiej należy przypomnieć, że spółka niebędąca rezydentem, taka jak Denkavit Internationaal, na mocy tej umowy jest co do zasady uprawniona do zaliczenia na poczet podatku należnego w Niderlandach podatku w wysokości 5% pobranego u źródła od dywidend pochodzących z Francji. Zaliczenie to nie może jednak przekroczyć kwoty podatku niderlandzkiego, z reguły należnego od tych dywidend. Otóż wiadomo, że niderlandzkie spółki dominujące są zwolnione przez Królestwo Niderlandów z podatku od dywidend pochodzenia zagranicznego, czyli francuskiego, tak, że żadne obniżenie nie zostaje przyznane z tytułu pobrania podatku u źródła we Francji.
- 47 Należy zatem stwierdzić, że połączone stosowanie umowy francusko-niderlandzkiej i właściwych przepisów niderlandzkich nie pozwala na zneutralizowanie skutków ograniczenia swobody działalności gospodarczej podnoszonych w ramach odpowiedzi na pytanie pierwsze.



- 48 Na podstawie umowy francusko-niderlandzkiej i właściwych przepisów niderlandzkich, spółka dominująca mająca siedzibę w Niderlandach, która otrzymuje dywidendy od spółki zależnej mającej siedzibę we Francji, podlega opodatkowaniu w drodze pobrania podatku u źródła, oczywiście ograniczonego przez tę umowę do 5% kwoty danych dywidend, podczas gdy spółka dominująca mająca siedzibę we Francji, jak stwierdzono w pkt 4 niniejszego wyroku, jest niemal całkowicie zwolniona z podatku.
- 49 Niezależnie od jej zakresu, różnica w traktowaniu pod względem podatkowym wynikająca ze stosowania tej umowy i przepisów stanowi dyskryminację na niekorzyść spółek dominujących ze względu na miejsce ich siedziby, niezgodną ze swobodą działalności gospodarczej zagwarantowaną przez traktat.
- 50 W rzeczywistości bowiem, nawet ograniczenie swobody działalności gospodarczej o nikłym zakresie lub niewielkim znaczeniu jest zakazane przez art. 43 WE (zob. podobnie wyroki: ww. w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 21; z dnia 15 lutego 2000 r. w sprawie C-34/98 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-995, pkt 49; oraz z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, Rec. str. I-2409, pkt 43).
- 51 W tym względzie rząd francuski podnosi, że zgodnie z zasadami potwierdzonymi przez międzynarodowe prawo podatkowe i jak wynika z umowy francusko-niderlandzkiej, zniesienie skutków podwójnego opodatkowania należy do państwa, którego rezydentem jest podatnik, a nie do państwa, w którym znajduje się źródło opodatkowanych przychodów.
- 52 Do tej argumentacji nie można się przychylić, ponieważ nie ma ona znaczenia w niniejszym kontekście.

- 53 Republika Francuska nie może się powoływać na umowę francusko-niderlandzką w celu uniknięcia obowiązków, które na niej ciążyą na mocy traktatu (zob. podobnie ww. wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 26).
- 54 Połączone stosowanie umowy francusko-niderlandzkiej i właściwych przepisów niderlandzkich nie pozwala na uniknięcie opodatkowania kaskadowego, któremu podlega, w odróżnieniu od spółki dominującej będącej rezydentem spółka dominująca niebędąca rezydentem, a zatem na zneutralizowanie skutków ograniczenia swobody działalności gospodarczej podnoszonych w ramach odpowiedzi na pytanie pierwsze, jak też stwierdzono w pkt 46–48 niniejszego wyroku.
- 55 Podczas gdy spółki dominujące będące rezydentami korzystają z systemu podatkowego pozwalającego im na uniknięcie opodatkowania kaskadowego, jak stwierdzono w pkt 37 niniejszego wyroku, spółki dominujące niebędące rezydentami podlegają natomiast takiemu opodatkowaniu dywidend wypłacanych przez ich spółki zależne mające siedzibę we Francji.
- 56 Na pytanie drugie i trzecie należy zatem udzielić odpowiedzi, że art. 43 WE i 48 WE powinny być interpretowane w ten sposób, iż sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które jedynie dla spółek dominujących niebędących rezydentami przewidują opodatkowanie w drodze poboru podatku u źródła od dywidend wypłacanych przez spółki zależne będące rezydentami, nawet jeżeli umowa podatkowa pomiędzy zainteresowanym państwem członkowskim a innym państwem członkowskim, uprawniająca do tego poboru podatku u źródła, przewiduje możliwość zaliczenia na poczet podatku należnego w tym innym państwie obciążenia nałożonego na podstawie tych przepisów krajowych, podczas gdy spółka dominująca nie ma możliwości dokonania zaliczenia przewidzianego przez tę umowę w tym innym państwie członkowskim.

## **W przedmiocie kosztów**

57 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 43 WE i 48 WE sprzeciwiają się przepisom krajowym, które nakładając ciężar opodatkowania dywidend na spółkę dominującą niebędącą rezydentem i niemal całkowicie zwalniając z niego spółki dominujące będące rezydentami, stanowią dyskryminujące ograniczenie swobody działalności gospodarczej.
  
- 2) Artykuły 43 WE i 48 WE sprzeciwiają się przepisom krajowym, które jedynie dla spółek dominujących niebędących rezydentami przewidują opodatkowanie w drodze poboru podatku u źródła od dywidend wypłacanych przez spółki zależne będące rezydentami, nawet jeżeli umowa podatkowa pomiędzy zainteresowanym państwem członkowskim a innym państwem członkowskim, uprawniająca do tego poboru podatku u źródła, przewiduje możliwość zaliczenia na poczet podatku należnego w tym innym państwie obciążenia nałożonego na podstawie tych przepisów krajowych, podczas gdy spółka dominująca nie ma możliwości dokonania zaliczenia przewidzianego przez tę umowę w tym innym państwie członkowskim.

Podpisy