



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
MELCHIORA WATHELETA  
przedstawiona w dniu 25 lipca 2018 r.<sup>1</sup>

**Sprawa C-416/17**

**Komisja Europejska  
przeciwko**

**Republice Francuskiej**

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Artykuły 49, 63 i art. 267 akapit trzeci TFUE – Opodatkowanie kaskadowe – Odmienne traktowanie ze względu na państwo siedziby spółki pośrednio zależnej – Wymogi dowodowe, od których uzależnione jest prawo do zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych – Pułap kwoty podlegającej zwrotowi – Wyrok z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) – Sąd krajowy orzekający w ostatniej instancji – Krajowe orzecznictwo niezgodne z wyrokiem Trybunału – Obowiązek przedstawienia pytań prejudycjalnych

### I. Wprowadzenie

1. Niniejszą skargą Komisja Europejska wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że Republika Francuska utrzymała dyskryminujące i nieproporcjonalne traktowanie francuskich spółek dominujących, które otrzymują dywidendę od zagranicznych spółek zależnych, względem tych, które otrzymują dywidendę od francuskich spółek zależnych, przez co państwo to naruszyło prawo Unii będące przedmiotem wykładni dokonanej przez Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

2. Komisja podsumowuje w skardze, że zarzuca Republice Francuskiej, iż w drodze orzecznictwa najwyższego organu sądownictwa administracyjnego, a mianowicie Conseil d'État (rady stanu, Francja), państwo to odmówiło zapewnienia pełnej skuteczności wyrokowi z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581). Zdaniem Komisji wyroki wydawane przez Conseil d'État (radę stanu) w następstwie wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), stanowią bowiem orzecznictwo, zgodnie z którym będą analizowane *wszystkie* wnioski o zwrot pobranej niezgodnie z prawem zaliczki na poczet podatku złożone przez strony znajdujące się w sytuacji podobnej do tej, w jakiej znajdowała się spółka *Accor SA*.

<sup>1</sup> Język oryginału: francuski.

3. Wniesiona przez Komisję skarga wymaga więc, aby Trybunał wypowiedział się co do dwóch odrębnych zagadnień: po pierwsze, co do zgodności z prawem Unii, według wykładni dokonanej w wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), zasad zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych uiszczonej z tytułu otrzymania dywidendy wypłaconej przez spółki zależne niebędące rezydentami, a po drugie – po raz pierwszy w ramach skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego – co do naruszenia obowiązku zwrócenia się z pytaniem prejudycjalnym przez sąd, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu<sup>2</sup>.

## II. Ramy prawne

### A. Prawo francuskie

4. Zgodnie z art. 158 bis I code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI”), w brzmieniu obowiązującym w trakcie lat podatkowych spornych w postępowaniu, w którym zapadł wyrok z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581):

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

- a) kwoty otrzymane przez nie od spółki;
- b) zaliczenie podatku w postaci ulgi podatkowej przyznanej przez skarb państwa.

Ulga ta jest równa połowie kwot rzeczywiście wypłacanych przez spółkę.

[...]”.

5. Artykuł 146 ust. 2 CGI, w brzmieniu obowiązującym w trakcie lat podatkowych spornych w postępowaniu, w którym zapadł wyrok z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), stanowił:

„Jeżeli wypłaty, jakich dokonuje spółka dominująca, prowadzą do stosowania zaliczki na poczet podatku, o której mowa w art. 223 sexies, to kwota tej zaliczki jest obniżana w odpowiednim przypadku o kwotę ulg podatkowych związanych z zyskami z tytułu tych udziałów [...] otrzymanymi w okresie maksymalnie pięciu ostatnich pełnych lat podatkowych”.

2 O ile Komisja wszczęła postępowanie dotyczące uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego przeciwko Królestwu Szwecji ze względu na to, że Högsta domstolen (sąd najwyższy, Szwecja) w sposób systematyczny uchybiał ciężącemu na nim obowiązkowi zwrócenia się z pytaniem prejudycjalnym (zob. uzasadniona opinia Komisji 2003/2161 z dnia 12 października 2004 r. [C(2004)3899]) – co, jak słusznie podnosi Republika Francuska w odpowiedzi na skargę, nie ma miejsca w przypadku Conseil d'État (rady stanu) – o tyle Komisja nie uruchomiła etapu postępowania sądowego. Poza tym, mimo że w skardze, w wyniku której zapadł wyrok z dnia 9 grudnia 2003 r., Komisja/Włochy (C-129/00, EU:C:2003:656), Komisja wnioskowała o stwierdzenie, iż utrzymując w mocy przepis prawa „w postaci, w jakiej był interpretowany i stosowany przez administrację oraz sądy włoskie”, Republika Włochy uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyą na mocy traktatu, to żaden zarzut oparty ściśle na art. 267 TFUE nie został postawiony. Wreszcie, mimo że w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 12 listopada 2009 r., Komisja/Hiszpania (C-154/08, niepublikowany, EU:C:2009:695), pojawiła się kwestia ustalenia, czy skarga Komisji dotyczyła naruszenia art. 267 TFUE, Komisja jednoznacznie wyjaśniła przed Trybunałem, że tak nie było (pkt 65 tego wyroku).

6. Artykuł 223 *sexies* ust. 1 akapit pierwszy CGI, w brzmieniu nadanym ustawą finansową na rok 1999 nr 98-1266 z dnia 30 grudnia 1998 r.<sup>3</sup>, mającą zastosowanie do wypłat dokonywanych po dniu 1 stycznia 1999 r., stanowił:

„Z zastrzeżeniem art. 209 *quinquies* oraz art. 223 H, jeżeli zysk wypłacany przez spółkę pochodzi z kwot, z tytułu których owa spółka nie podlegała podatkowi dochodowemu od osób prawnych według stawki podstawowej przewidzianej w art. 219 I akapit pierwszy, spółka ta obowiązana jest do zapłaty zaliczki na poczet podatku równej kwocie ulgi podatkowej naliczonej w sytuacji wskazanej w art. 158 bis I”.

### **B. Wyrok z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581)**

7. Pismem z dnia 21 grudnia 2001 r. *Accor* złożył do francuskich organów podatkowych wniosek o zwrot zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych uiszczonej w związku z otrzymaniem, w latach 1998–2000, dywidend wypłaconych przez jego spółki zależne mające siedziby w innych państwach członkowskich. Ponieważ w myśl obowiązujących przepisów taki zwrot przewidziany był wyłącznie w przypadku otrzymania dywidendy od spółki zależnej mającej siedzibę na terytorium Francji, wniosek został oddalony.

8. *Accor* złożył skargę na tę decyzję odmowną do tribunal administratif de Versailles (sądu administracyjnego w Wersalu, Francja), który uwzględnił w całości jego żądanie. Ponieważ odwołanie od tego wyroku wniesione przez ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministra ds. skarbu, rachunków publicznych oraz służby publicznej) zostało oddalone wyrokiem cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjnego sądu administracyjnego w Wersalu), ów minister wniósł kasację od tego wyroku do Conseil d'État (rady stanu). Wyrokiem z dnia 3 lipca 2009 r. Conseil d'État (rada stanu) zwróciła się więc do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

9. W wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), Trybunał orzekł, że w odróżnieniu od dywidend pochodzących od spółek zależnych będących rezydentami francuskie przepisy nie pozwalają uwzględnić opodatkowania na poziomie wypłacającej spółki zależnej niebędącej rezydentem, podczas gdy od dywidend otrzymywanych zarówno od spółek zależnych będących rezydentami, jak i od spółek zależnych niebędących rezydentami pobierana jest zaliczka na poczet podatku<sup>4</sup>. Zdaniem Trybunału, biorąc pod uwagę niekorzystne traktowanie dywidend otrzymywanych od spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim w porównaniu z traktowaniem, jakiemu podlegają dywidendy otrzymywane przez spółkę zależną będącą rezydentem, spółka dominująca może zostać zniechęcona do wykonywania działalności za pośrednictwem spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich<sup>5</sup>.

10. Trybunał przypomniał następnie swoje orzecznictwo, zgodnie z którym jeśli dochody będące podstawą wypłaty dywidend zagranicznych podlegają w państwie członkowskim siedziby spółki dokonującej wypłat *niższemu* podatkowi niż podatek pobrany przez państwo członkowskie spółki otrzymującej wypłaty, państwo to powinno przyznać całkowitą ulgę podatkową, odpowiadającą podatkowi zapłaconemu przez spółkę dokonującą wypłat w państwie członkowskim jej siedziby, natomiast jeśli dochody te w państwie członkowskim siedziby spółki dokonującej wypłat podlegają

3 JORF z dnia 31 grudnia 1998 r., s. 20050.

4 Zobacz wyrok z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 49).

5 Zobacz wyrok z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 51).

podatkowi *wyższemu* od podatku pobranego przez państwo członkowskie spółki otrzymującej wypłaty, wówczas to ostatnie państwo jest zobowiązane do przyznania ulgi podatkowej jedynie w wysokości kwoty podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez spółkę otrzymującą wypłaty<sup>6</sup>.

11. Trybunał wywnioskował z tego, że w przypadku systemu takiego jak sporny system francuski, jeżeli państwo członkowskie miałyby przyznać odbiorcom dywidend pochodzących od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim zaliczenie podatku stanowiące niezmiennie połowę kwoty tych dywidend, prowadziłoby to do przyznania tym dywidendum korzystniejszego traktowania niż traktowanie, z którego korzystają dywidendy pochodzące z pierwszego państwa członkowskiego, jeżeli stawka podatku, jakiej podlegała spółka wypłacająca te dywidendy w państwie członkowskim jej siedziby, byłaby niższa niż stawka podatku zastosowana w pierwszym państwie członkowskim<sup>7</sup>.

12. Trybunał uznał, że państwo członkowskie powinno mieć w związku z tym możliwość ustalenia kwoty podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w państwie członkowskim siedziby spółki wypłacającej, która ma stanowić przedmiot zaliczenia podatku przyznanego spółce dominującej otrzymującej dywidendę; w tych okolicznościach Trybunał orzekł, że nie jest wystarczające przedstawienie dowodu, iż dochody spółki zależnej leżące u podstaw wypłacanych dywidend zostały opodatkowane podatkiem dochodowym w państwie członkowskim jej siedziby, lecz należy także dostarczyć informacje co do charakteru i stawki podatku, którym zostały rzeczywiście opodatkowane rzeczne dochody<sup>8</sup>.

13. W związku z tym Trybunał dodał, że dowody powinny umożliwić organom podatkowym państwa członkowskiego nakładającego podatek skontrolowanie w sposób jasny i precyzyjny, czy zostały spełnione przesłanki uzyskania korzyści podatkowej. Trybunał sprecyzował jednak, że dowody nie powinny przybierać specjalnej formy, tak aby ocena nie była dokonywana w sposób zbyt formalistyczny, oraz że żądanie przedstawienia takich dowodów powinno ponadto nastąpić w okresie ustawowego przechowywania dokumentów administracyjnych lub księgowych, przewidzianym przez prawo państwa członkowskiego siedziby spółki zależnej<sup>9</sup>, z tego względu, iż od podatnika nie można wymagać przedstawienia dokumentów, „które obejmują okres przekraczający konsekwentnie długość ustawowego obowiązkowego okresu przechowywania dokumentów administracyjnych i księgowych”<sup>10</sup>.

14. Trybunał orzekł więc, że:

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

[...]

6 Zobacz wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 89, 90 i przytoczone tam orzecznictwo).

7 Zobacz wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 91).

8 Zobacz wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 92).

9 Zobacz wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 99, 101).

10 Zobacz wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 101).

- 3) Zasady równoważności i skuteczności nie sprzeciwiają się temu, by zwrot kwot spółce dominującej, który mógłby zagwarantować stosowanie tego samego systemu podatkowego do dywidend wypłacanych przez jej spółki zależne mające siedzibę we Francji i do dywidend wypłacanych przez spółki zależne tej spółki mające siedziby w innych państwach członkowskich, które następnie wypłacane są przez tę spółkę dominującą, był uzależniony od warunku przedstawienia przez [podmiot zobowiązany do zapłaty podatku] dowodów, które znajdują się w jego wyłącznym posiadaniu, dotyczących, dla każdej spornej dywidendy, w szczególności rzeczywiście zastosowanej stawki opodatkowania oraz rzeczywiście zapłaconej kwoty podatku z tytułu dochodów osiągniętych przez jej spółki zależne mające swoją siedzibę w innych państwach członkowskich, także wówczas gdy w przypadku spółek zależnych mających siedzibę we Francji dowody te, znane organom podatkowym, nie są wymagane. Niemniej jednak przedstawienia takich dowodów można domagać się jedynie wówczas, gdy przedstawienie dowodu na zapłatę podatku przez spółki zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich nie okaże się praktycznie niemożliwe lub nadmiernie uciążliwe z uwagi w szczególności na przepisy prawne tych państw członkowskich dotyczące zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, rejestracji podatku dochodowego od osób prawnych, który należy zapłacić, a także przechowywania dokumentów administracyjnych. Do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy przesłanki te zostały spełnione w toczącym się przed nim postępowaniu”.

### **C. Wyroki Conseil d'État (rady stanu) z dnia 10 grudnia 2012 r.**

15. Po otrzymaniu wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Conseil d'État (rada stanu) wydała dwa wyroki, w których ustanowiła szereg przesłanek, zgodnie z którymi zwrot zaliczek na poczet podatku od dochodów kapitałowych pobranych z naruszeniem prawa Unii może być dokonywany. Chodzi o wyroki z dnia 10 grudnia 2012 r., Rhodia<sup>11</sup> i Accor<sup>12</sup> (zwane dalej „wyrokami rady stanu”).

16. W pierwszej kolejności, jeżeli chodzi o zakres zwrotu zaliczek na poczet podatku od dochodów kapitałowych, wyroki Conseil d'État (rady stanu) stanowią, że:

- w przypadku gdy dywidenda redystrybuowana francuskiej spółce dominującej przez jedną z jej spółek zależnych z siedzibą w innym państwie członkowskim nie została opodatkowana na poziomie tej ostatniej spółki, podatku zapłaconego przez spółkę pośrednio zależną nie należy uwzględniać przy określaniu zaliczki, która ma zostać zwrócona spółce dominującej<sup>13</sup>, oraz
- gdy spółka dokonująca wypłaty w swoim państwie członkowskim została opodatkowana podatkiem, którego efektywna stawka była wyższa niż stawka podstawowa podatku francuskiego, to jest 33,33%, kwota przysługującej jej ulgi podatkowej powinna być ograniczona do trzeciej części dywidend, które spółka ta otrzymała i redystrybuowała<sup>14</sup>.

17. W drugiej kolejności, jeśli chodzi o dowody na poparcie wniosków o zwrot, rzeczono wyroki uznają:

- możliwość powołania się na deklaracje dotyczące zaliczek w celu określenia kwoty dywidend otrzymanych od spółek zależnych mających siedziby poza Francją<sup>15</sup>;

<sup>11</sup> FR:XX:2012:317074.20121210.

<sup>12</sup> FR:CESSR:2012:317075.20121210.

<sup>13</sup> Zobacz wyroki Conseil d'État (rady stanu) z dnia 10 grudnia 2012 r.: Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, pkt 29); Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, pkt 24).

<sup>14</sup> Zobacz wyroki Conseil d'État (rady stanu) z dnia 10 grudnia 2012 r.: Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, pkt 44); Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, pkt 40).

<sup>15</sup> Zobacz wyroki Conseil d'État (rady stanu) z dnia 10 grudnia 2012 r.: Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, pkt 24, 25); Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, pkt 19, 20).

- konieczność posiadania wszelkich dowodów umożliwiających wykazanie zasadności żądania, przez cały okres postępowania, przy czym z obowiązku tego nie zwalnia upływ ustawowego terminu przechowywania dokumentacji<sup>16</sup>.

### **III. Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i przebieg postępowania przed Trybunałem**

18. W następstwie wyroków Conseil d'État (rady stanu) do Komisji wpłynęły liczne skargi dotyczące przesłanek zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych. Skargi te były przedmiotem wymiany informacji pomiędzy służbami Komisji a właściwymi organami Republiki Francuskiej w ramach postępowania EU Pilot 5511/13 TAXU.

19. Ponieważ powyższa wymiana informacji nie doprowadziła do satysfakcjonującego Komisję rezultatu, Komisja postanowiła wszcząć postępowanie w przedmiocie stwierdzenia uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego na podstawie art. 258 TFUE. Komisja w dniu 27 listopada 2014 r. wystosowała więc do Republiki Francuskiej wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym wskazała na te spośród wymogów wynikających z wyroków Conseil d'État (rady stanu), które mogły stanowić naruszenia prawa Unii.

20. W odpowiedzi z dnia 26 stycznia 2015 r. Republika Francuska zakwestionowała wysunięte przeciwko niej zarzuty. Uznając udzielone odpowiedzi za niesatysfakcjonujące, Komisja w dniu 29 kwietnia 2016 r. doręczyła Republice Francuskiej uzasadnioną opinię; Komisja wezwała to państwo do przyjęcia środków w celu dostosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy od jej otrzymania.

21. Wobec podtrzymania stanowiska przez Republikę Francuską Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego na podstawie art. 258 TFUE.

22. W ramach pisemnego etapu postępowania Republika Francuska złożyła odpowiedź na skargę, do której Komisja ustosunkowała się w replice. Republika Francuska złożyła również duplikę. Ponadto strony miały sposobność przedstawienia swoich uwag ustnie podczas rozprawy, która odbyła się w dniu 20 czerwca 2018 r.

### **IV. W przedmiocie uchybień zarzucanych Republice Francuskiej**

23. Komisja opiera skargę na czterech zarzutach. Pierwsze trzy dotyczą ograniczeń, które wynikają z wyroków Conseil d'État (rady stanu) i które są niezgodnie z prawem Unii według wykładni dokonanej w wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Zarzut czwarty dotyczy obowiązku wystąpienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w celu dokonania wykładni prawa Unii, który to obowiązek spoczywa na Conseil d'État (radzie stanu) jako sędzie orzekającym w ostatniej instancji.

<sup>16</sup> Zobacz wyroki Conseil d'État (rady stanu) z dnia 10 grudnia 2012 r.: Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, pkt 35); Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, pkt 31).

**A. W przedmiocie zarzutu pierwszego, dotyczącego ograniczenia prawa do zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych poprzez nieuwzględnienie podatku zapłaconego przez spółki pośrednio zależne mające siedzibę w państwie członkowskim innym niż Francja**

*1. Argumentacja stron*

24. Zdaniem Komisji z wyroków Conseil d'État (rady stanu) wynika, że francuskie organy odmawiają uwzględnienia, na potrzeby zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, podatku zapłaconego przez spółki pośrednio zależne niebędące rezydentami. Tymczasem w przypadku wyłącznie krajowej struktury własnościowej wewnątrz Republiki Francuskiej dywidendy wypłacone przez spółkę pośrednio zależną spółce pośredniej dają prawo do zaliczenia podatku, którego celem jest kompensacja w całości zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych w związku z wypłatą tych samych dochodów. Gdy spółka pośrednia wypłacała dywidendy spółce dominującej, ta kolejna wypłata dawała ponownie podstawę do zaliczenia podatku związanego z dywidendami, co także miało na celu kompensację zaliczki na poczet podatku należnej w związku z redystrybucją dokonaną przez spółkę dominującą. Podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym zostało więc całkowicie zneutralizowane.

25. Skutkuje to odmiennym traktowaniem w zależności od siedziby spółki pośrednio zależnej wypłacającej dywidendę, ponieważ podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym zostałoby całkowicie zneutralizowane wyłącznie w przypadku spółki pośrednio zależnej mającej siedzibę na terytorium francuskim. Zdaniem Komisji nie ma żadnego obiektywnego powodu, który uzasadniałby to, że Republika Francuska nie neutralizuje przypadków, w których występuje spółka pośrednia, na tej podstawie, że dywidendy mają swe źródło poza Francją.

26. Rząd francuski nie kwestionuje tego, że zgodnie z wyrokami Conseil d'État (rady stanu) zasady zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych nie umożliwiają neutralizacji opodatkowania dywidend wypłacanych przez spółkę pośrednio zależną spółce zależnej niebędącej rezydentem. Jednakże rząd ten podnosi, że krajowy system unikania podwójnego opodatkowania zapewnia tego rodzaju ochronę wyłącznie na poziomie każdej ze spółek wypłacających dywidendę. Każde państwo członkowskie posiada bowiem swobodę w zakresie zorganizowania swojego systemu podatkowego, tak jednak, aby nie powodował on dyskryminacji. Państwa członkowskie nie mają przy tym obowiązku dostosowywania swoich systemów podatkowych do systemów podatkowych innych państw członkowskich.

27. W tym wypadku francuskie przepisy podatkowe nie umożliwiają zaliczenia na poczet podatku należnego od spółki dominującej podatków zapłaconych przez jej spółki pośrednio zależne będące rezydentami. Zaliczenie to jest bowiem przyznawane spółce dominującej wyłącznie do wysokości opodatkowania obciążającego dochody spółki zależnej wypłacającej dywidendę. Republika Francuska nie ma więc obowiązku zapewnienia, aby przy ustalaniu zwrotu nienależnie pobranej zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych był uwzględniany podatek zapłacony przez wypłacające dywidendy spółki pośrednio zależne niebędące rezydentami. Okoliczność, że wypłata dywidend spółce zależnej przez spółkę pośrednio zależną była przedmiotem opodatkowania, jest skutkiem zastosowania przepisów podatkowych niezwiązanych z Republiką Francuską, których państwo to nie ma obowiązku korygować.

28. Poza tym, ponieważ francuski system mający na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania nie uwzględnia spółek pośrednio zależnych, zaliczenie podatku pobranego w przypadku wypłaty dywidend jest możliwe wyłącznie przez spółkę, która otrzymuje te dywidendy. Należałoby zatem odróżnić system francuski od brytyjskiego systemu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych (*advance corporation tax*), rozpatrywanego w sprawach, na kanwie których zostały wydane wyroki z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), oraz z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11,

EU:C:2012:707). Inaczej niż system brytyjski rozpatrywany w sprawach, w których zapadły te wyroki, sporne uregulowania francuskie nie uwzględniają bowiem podatku ciężącego na spółkach pośrednio zależnych, bez względu na to, czy są one rezydentami czy nierezydentami; uregulowania te oparte są na logice, której istotą jest złagodzenie skutków opodatkowania na każdym poziomie, a nie na logice opodatkowania grupy kapitałowej.

## 2. Ocena

29. W odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne przedstawione przez Conseil d'État (radę stanu) w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), Trybunał orzekł, że „art. 49 TFUE i 63 TFUE 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”.

30. W oparciu o okoliczność, że prawo Unii w obecnym stanie rozwoju nie przewiduje ogólnych kryteriów rozdziału między państwa członkowskie kompetencji podatkowych dotyczących zniesienia podwójnego opodatkowania w obrębie Unii Europejskiej<sup>17</sup>, Republika Francuska proponuje formalistyczną, zawężającą i moim zdaniem błędną wykładnię odpowiedzi udzielonej na pierwsze pytanie w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

31. Wprawdzie państwo członkowskie nie ma obowiązku dostosowywać własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich, w szczególności w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania, o ile ich uregulowania nie są dyskryminujące<sup>18</sup>, jednakże w tym wypadku, w sytuacji czysto krajowej, brak podwójnego opodatkowania spółki dominującej wynika wyłącznie z sukcesywnego przyznawania, na wszystkich „szczeblach” struktury własnościowej spółek mających siedziby we Francji, zaliczenia podatku, mającego na celu kompensację w całości zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych należnej z tytułu wypłacenia tych samych dochodów.

32. W konsekwencji, mimo że prawdą jest, iż nie można także zaliczyć bezpośrednio podatków zapłaconych przez spółki pośrednio zależne mające siedziby we Francji na poczet podatku dochodowego od osób prawnych płaconego przez spółkę dominującą, to zaliczenie takie okazuje się jednak zbędne z uwagi na całokształt mającego zastosowanie systemu podatkowego.

33. Powołany przez Republikę Francuską brak dyskryminacji wynika zatem w istocie ze sztucznej lub co najmniej formalistycznej – gdyż skoncentrowanej wyłącznie na ostatnim ogniwie łańcucha podatkowego – interpretacji systemu podatkowego zakwestionowanego przez Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

<sup>17</sup> Zobacz w szczególności wyrok z dnia 11 września 2014 r., *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, pkt 68).

<sup>18</sup> Zobacz podobnie wyroki: z dnia 8 grudnia 2011 r., *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, pkt 39); z dnia 26 maja 2016 r., *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 47).



34. Poza tym, jak wynika jednoznacznie z orzecznictwa Trybunału, państwo członkowskie nie ma obowiązku kompensowania obciążeń podatkowych wynikających z wykonywania kompetencji podatkowych przez inne państwo członkowskie lub państwo trzecie, pod warunkiem że nie wykonuje swoich kompetencji podatkowych wobec dywidend przychodzących, ani przez ich opodatkowanie, ani przez ich uwzględnienie w inny sposób, na poziomie spółki otrzymującej. Natomiast gdy to samo państwo członkowskie zdecyduje się opodatkować rzeczony dywidendy, jest zobowiązane uwzględnić w granicach własnego opodatkowania obciążenie podatkowe wynikające z wykonywania kompetencji podatkowych przez inne państwo członkowskie<sup>19</sup>.

35. Nie można w tym względzie zgodzić się z Republiką Francuską, gdy twierdzi ona, że w wyroku z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), Trybunał ograniczył się do stwierdzenia istnienia dyskryminacji w brytyjskich przepisach, nie ustanawiając wymogu uwzględnienia, w ramach każdego mechanizmu eliminującego podwójne opodatkowanie, podatku zapłaconego przez spółki pośrednio zależne.

36. Jak bowiem wyjaśnia sama Republika Francuska, wyrok ten jest następstwem pierwszego wyroku Trybunału, w którym Trybunał przypomniał w sposób ogólny i abstrakcyjny, bez odnoszenia się do rozpatrywanych brytyjskich przepisów, że „niezależnie od tego, jaki przyjęto mechanizm w celu zapobieżenia lub zmniejszenia opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym, zagwarantowane w traktacie swobody przepływu sprzeciwiają się temu, by państwo członkowskie traktowało w sposób mniej korzystny dywidendy zagraniczne niż dywidendy krajowe, chyba że odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego”<sup>20</sup>.

37. Nie ma znaczenia okoliczność, że brytyjski system podatkowy rozpatrywany w tych sprawach przewidywał system zwolnień w przypadku dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami oraz system zaliczenia w przypadku dywidend wypłacanych przez spółki niebędące rezydentami, podczas gdy system francuski przewiduje system zaliczenia niezależnie od pochodzenia wypłacanych dywidend oraz opodatkowanie w całości wypłaconych dywidend połączone z ulgą podatkową przy każdej wypłacie oraz każdej redystrybucji dywidend.

38. Zasada przypomniana w wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), i od tamtej pory wielokrotnie potwierdzana, jest w istocie rzeczą obowiązkiem równoważnego traktowania dywidend wypłacanych rezydentom przez spółki niebędące rezydentami, jeżeli państwo członkowskie stosuje system zapobiegania lub łagodzenia opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania pod względem ekonomicznym w przypadku dywidend wypłacanych na rzecz rezydentów przez spółki będące rezydentami<sup>21</sup>.

39. W tych okolicznościach Trybunał orzekł, że „art. [49 i 63 TFUE] sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które zezwalają spółce będącej rezydentem i otrzymującej dywidendy od innej spółki będącej rezydentem na odliczenie od kwoty podlegającej zapłacie przez tę pierwszą spółkę z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych kwoty tego podatku zapłaconego w formie zryczałtowanej przez drugą spółkę, podczas gdy w przypadku spółki będącej rezydentem i otrzymującej dywidendy od spółki niebędącej rezydentem takie odliczenie nie jest możliwe w zakresie podatku związanego z wypłaconymi zyskami, zapłaconego przez tę ostatnią spółkę w państwie jej siedziby”<sup>22</sup>.

19 Zobacz podobnie w szczególności wyrok z dnia 11 września 2014 r., *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, pkt 85, 86).

20 Wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 46).

21 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 72); z dnia 30 czerwca 2011 r., *Meilicke i in.* (C-262/09, EU:C:2011:438, pkt 29); a także z dnia 11 września 2014 r., *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, pkt 65).

22 Wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 2 sentencji).

40. Uzasadnienie i odpowiedź Trybunału na drugie i czwarte z pytań przedstawionych w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), były nadzwyczaj jasne: art. 49 i 63 TFUE sprzeciwiają się ustawodawstwu państwa członkowskiego, które w zakresie dotyczącym jedynie dywidend zagranicznych nie uwzględnia podatku dochodowego od osób prawnych już uiszczanego od wypłaconych zysków<sup>23</sup>. W tym względzie istotne jest opodatkowanie rzeczonych zysków, a nie okoliczność, że niebędąca rezydentem spółka, która wypłaca dywidendy spółce dominującej, sama jest opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych<sup>24</sup>.

### 3. Wniosek w przedmiocie zarzutu pierwszego

41. Z powyższego wynika, że odmawiając uwzględnienia podatku zapłaconego przez spółki pośrednio zależne mające siedziby w państwie członkowskim innym niż Francja, podczas gdy mechanizm mający zastosowanie do spółek pośrednio zależnych mających siedziby we Francji umożliwia im wypłacanie uprawnionej spółce pośredniej dywidend wolnych od kosztów podatku obciążającego owe spółki pośrednio zależne, Republika Francuska utrzymuje dyskryminację stwierdzoną przez Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

### ***B. W przedmiocie zarzutu drugiego, dotyczącego nieproporcjonalnego charakteru narzuconych wymogów dowodowych, od których uzależnione jest prawo do zwrotu pobranej niezgodnie z prawem zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych***

#### 1. Argumentacja stron

42. Komisja dzieli zarzut drugi na trzy części.

43. W ramach pierwszej części Komisja twierdzi, że wyroki Conseil d'État (rady stanu) wymagają zgodności pomiędzy dokumentami księgowymi dotyczącymi wypłaconych dywidend z jednej strony a protokołami zgromadzenia wspólników spółek zależnych stwierdzającymi przeznaczenie osiągniętych zysków na dywidendę podlegającą wypłacie z drugiej strony. Tymczasem w przypadku większości spółek zależnych niemających siedziby we Francji protokół zgromadzenia wspólników stwierdza przeznaczenie do wypłaty „zysku podlegającego podziałowi”, który składa się ze zsumowania w księgach rachunkowych niepodzielonych zysków z lat ubiegłych oraz wyniku z ostatniego roku obrotowego. W tych okolicznościach ustalenie, czy wypłacona dywidenda pochodzi z wyniku finansowego w konkretnym roku, byłoby niezwykle trudne lub nawet niemożliwe.

44. W ramach drugiej części zarzutu Komisja zarzuca wyrokom Conseil d'État (rady stanu), że uzależniają prawo do zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych od uprzedniego złożenia deklaracji, w której wskazane są kwoty zaliczki na poczet podatku uiszczony z tytułu redystrybucji dywidend. Ponieważ spółki będące rezydentami nie mogły korzystać z zaliczenia podatku związanego z zaliczką na poczet podatku, należną z tytułu wypłaty dywidend pochodzących od spółki zależnej niebędącej rezydentem, nie można wymagać od tych spółek, aby uwzględniały tę dywidendę

<sup>23</sup> Zobacz podobnie wyrok z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 71).

<sup>24</sup> Zobacz podobnie wyrok z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 73). Trybunał wywnioskował z tego, że „[o]dpowiedzi na pytania drugie i czwarte zadane w ramach sprawy leżącej u podstaw ww. wyroku [z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774)] nie są zatem dotknięte stwierdzeniem, wedle którego zagraniczny podatek od osób prawnych ciążyący na dochodach, z których zostały wypłacone dywidendy, nie został zapłacony lub nie został zapłacony w całości przez spółkę niebędącą rezydentem, wypłacającą wskazane dywidendy na rzecz spółki będącej rezydentem, lecz został zapłacony przez jej bezpośrednią lub pośrednią spółkę zależną będącą rezydentem w państwie członkowskim” (pkt 74).

w swoich deklaracjach dotyczących zaliczki na poczet podatku. Opierając się na wyborach dokonanych przez spółkę dominującą w momencie wpłaty zaliczki na poczet podatku, wyroki Conseil d'État (rady stanu) nie respektują zobowiązań wynikających z zasad równoważności i skuteczności, które regulują krajowe przepisy dotyczące zwrotu podatków krajowych pobranych z naruszeniem prawa Unii.

45. W ramach trzeciej części zarzutu Komisja kwestionuje ograniczenie polegające na wymogu przedstawienia dowodów po upływie ustawowego okresu ich przechowywania. Wyroki Conseil d'État (rady stanu), w których orzeczono, że upływ ustawowego okresu przechowywania dokumentów nie zwalnia spółki wnioskującej o zwrot zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych pobranej niezgodnie z prawem z obowiązku przedstawienia wszelkich dowodów mogących świadczyć o zasadności jej wniosku, stoją w sprzeczności z zasadą efektywności.

46. Rząd francuski podkreśla na wstępie, że w wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), zostało jednoznacznie wskazane, że zwrot zaliczki na poczet podatku jest uwarunkowany udowodnieniem przez wnioskujące spółki za pomocą wszelkich środków, że ich spółki zależne zapłaciły podatek w państwie członkowskim ich siedziby. W tym kontekście wyroki Conseil d'État (rady stanu) wyróżniają się szczególnie liberalnym podejściem, gdyż dopuszczają każdą formę dokumentów umożliwiających wykazanie stawki podatku zapłaconego przez spółki zależne niebędące rezydentami.

47. Co się tyczy pierwszej części zarzutu drugiego, rząd ten przypomina, że wyroki Conseil d'État (rady stanu) nie wprowadzają wymogu udowodnienia, iż podatek, którego dotyczy wniosek o zaliczenie, obciążał dywidendy odpowiadające konkretnemu rokowi obrotowemu. Pod uwagę bierze się podatek zapłacony od dywidend rozpatrywanych całościowo, bez rozróżnienia na lata obrotowe, z których pochodzą.

48. Poza tym okoliczność, że w sprawach, w których zostały wydane wyroki Conseil d'État (rady stanu), sąd ten opierał się na protokołach zgromadzeń wspólników spółek zależnych niebędących rezydentami, jest wynikiem tego, że dokumenty takie zostały przedstawione przez zainteresowane spółki w celu wykazania stawki podatku, jaki obciążał wypłacone dywidendy.

49. Jeżeli chodzi o drugą część zarzutu drugiego, rząd francuski podkreśla, że w deklaracjach dotyczących zaliczki na poczet podatku powinny być ujęte wszystkie wypłaty dywidend, niezależnie od tego, czy dotyczyły one dywidend wypłacanych przez francuskie spółki zależne czy tych wypłacanych przez spółki zależne niebędące rezydentami. Nadto, ponieważ zapłata zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych jest należna wyłącznie w przypadku redystrybucji, dywidendy, dla których wymagane jest wykazanie kwoty podatku, są siłą rzeczy tymi dywidendami, które były przedmiotem takiej redystrybucji.

50. Co się tyczy trzeciej części zarzutu drugiego, wyroki Conseil d'État (rady stanu) nie wprowadzają wymogu przedstawienia dowodów po upływie ustawowego okresu ich przechowywania. Conseil d'État (rada stanu) opiera swoją ocenę na przedstawionych przez zainteresowane spółki dokumentach, wśród których znajdowały się tego rodzaju dowody.

51. W każdym razie do podatnika składającego wniosek o zwrot podatku należy przechowywanie dokumentów, jakie są niezbędne do wykazania zasadności jego wniosku, do czasu zakończenia postępowania administracyjnego i sądownoadministracyjnego, niezależnie od ustawowego okresu ich przechowywania.

## 2. Ocena

### *a) W przedmiocie korzystania z protokołów zgromadzeń wspólników spółek zależnych wypłacających dywidendę*

52. Zdaniem Komisji wyroki Conseil d'État (rady stanu) wymagają zgodności pomiędzy z jednej strony dokumentami księgowymi dotyczącymi wypłaconych dywidend a z drugiej strony protokołami zgromadzenia wspólników spółek zależnych stwierdzającymi przeznaczenie osiągniętych zysków na dywidendy podlegające wypłacie.

53. Nie zgadzam się z taką wykładnią omawianych wyroków. O ile prawdą jest bowiem, że Conseil d'État (rada stanu) wspomina o niemożliwości powoływania się na podatki, których nie można byłoby przypisać do kwot figurujących w protokołach zgromadzeń wspólników spółek zależnych wypłacających dywidendę, o tyle czyni to, aby wskazać stanowisko zajmowane przez ministra<sup>25</sup>. Z wyroków Conseil d'État (rady stanu) nie wynika również, aby przedstawienie takich dokumentów było konsekwencją wiążącego żądania tego sądu.

54. W każdym razie, chociaż protokoły zgromadzeń wspólników były wykorzystywane przez Conseil d'État (radę stanu), to wydaje się, że był to element wśród wielu dowodów<sup>26</sup>. Orzeczenia sądów administracyjnych przytaczane tytułem przykładu przez Republikę Francuską w duplice potwierdzają tę wykładnię wyroków Conseil d'État (rady stanu). Pierwsza część zarzutu drugiego jest więc według mnie niezasadna.

### *b) W przedmiocie wymogu uprzedniego złożenia deklaracji dotyczącej zaliczki na podatek*

55. Komisja twierdzi, że wyroki Conseil d'État (rady stanu), powołując się na wybory dokonywane przez spółkę dominującą w momencie wpłaty zaliczki na poczet podatku, nie respektują zobowiązań wynikających z zasad równoważności i skuteczności.

56. Nie jest kwestionowany fakt, że spółki dominujące z siedzibą we Francji nie mają prawa do korzystania z zaliczenia podatku z tytułu dywidend otrzymywanych od swoich spółek zależnych niebędących rezydentami. Natomiast, jak wynika nie tylko z udzielonej przez Republikę Francuską odpowiedzi na wezwanie do usunięcia uchybienia z dnia 26 listopada 2014 r., lecz również z opinii rapporteur public (sprawozdawcy publicznego) w związku z wyrokami Conseil d'État (rady stanu), spółki dominujące z siedzibą we Francji niewątpliwie mają obowiązek wskazywania w deklaracjach dotyczących zaliczki na poczet podatku dywidend pochodzących od ich spółek zależnych niebędących rezydentami. Zgodnie z opinią rapporteur public (sprawozdawcy publicznego), o ile istniałaby niepewność prawna, nie dotyczyłaby ona obowiązku związanego z deklaracją, lecz wyłącznie reżimu prawnego wypłacanych dywidend.

57. Zwrot mógłby mieć miejsce wyłącznie pod warunkiem, że w związku z wypłatą dywidend została uiszczona zaliczka na poczet podatku. W tych okolicznościach, skoro każdą wypłaconą dywidendę należy obowiązkowo ująć w deklaracji, Conseil d'État (rada stanu) nie sprzeciwiła się zasadom równoważności i skuteczności, orzekając, że spółki dominujące nie mają podstaw, aby twierdzić, iż złożone przez nie deklaracje dotyczące zaliczki na poczet podatku nie mogą być wykorzystane przeciwko nim.

<sup>25</sup> Zobacz w szczególności wyroki z dnia 10 grudnia 2012 r.: Rhodia, (FR:XX:2012:317074.20121210, pkt 47); Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, pkt 41).

<sup>26</sup> Zobacz w szczególności wyroki z dnia 10 grudnia 2012 r.: Rhodia, (FR:XX:2012:317074.20121210, pkt 49); Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, pkt 43, 50). W wyroku Accor nie ma zresztą odwołania do żadnego konkretnego protokołu. Poza tym, chociaż Conseil d'État (rada stanu) w sprawie, w której zapadł wyrok Accor, oparła się na niektórych protokołach zgromadzeń wspólników, to było to zarówno w celu częściowego zakwestionowania związku [zaliczki na poczet podatku z podatkiem rzeczywiście zapłaconym], na który powoływała się skarżąca, jak też w celu oddalenia zarzutu ministra (zob. wyrok z dnia 10 grudnia 2012 r., Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, pkt 43, 50, 56).

58. Z tego względu nie wydaje mi się, aby druga część zarzutu drugiego była zasadna. Powołany przez Komisję wyrok z dnia 8 marca 2001 r., *Metallgesellschaft i in.* (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134), nie może zmienić tego wniosku, ponieważ roszczenia, które leżały u podstaw tego wyroku, były roszczeniami odszkodowawczymi, przeciwko którym podniesiono zarzut bezczynności podatników oraz braku należytej staranności po ich stronie.

c) *W przedmiocie znaczenia upływu ustawowego okresu przechowywania dowodów*

59. Komisja zarzuca wreszcie Republice Francuskiej, że ogranicza ona prawo do zwrotu zaliczki na poczet podatku, wymagając przedstawienia dowodów po upływie ustawowego okresu ich przechowywania.

60. W wyrokach Conseil d'État (rady stanu) uznano, że „spółka składająca wniosek o zwrot zaliczki na poczet podatku powinna dysponować wszelkimi dowodami uzasadniającymi zasadność żądania, przez cały okres trwania postępowania, [oraz] że upływ ustawowego okresu przechowywania takich dokumentów nie może zwolnić jej z takiego obowiązku”<sup>27</sup>.

61. Nie uważam, aby to stanowisko było sprzeczne z ograniczeniami ustanowionymi przez Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

62. W wyroku tym Trybunał przyznał bowiem, że podatnik powinien dostarczyć informacji dotyczących charakteru i stawki podatku, którym zostały rzeczywiście opodatkowane dochody leżące u podstaw wypłacanych dywidend<sup>28</sup>. Trybunał wyjaśnił w tym względzie, że „[ż]ądanie przedstawienia [wymaganych] dowodów powinno ponadto nastąpić w okresie ustawowego przechowywania dokumentów administracyjnych lub księgowych, jaki został przewidziany przez prawo państwa członkowskiego siedziby spółki zależnej”<sup>29</sup>. W tym samym punkcie Trybunał dodał jeszcze, że nie można wymagać od podatnika, „aby w celu skorzystania z zaliczenia podatku przedstawił[...] dokumenty, które obejmują okres przekraczający konsekwentnie długość ustawowego obowiązkowego okresu przechowywania dokumentów administracyjnych i księgowych”.

63. Jak słusznie podnosi Republika Francuska w odpowiedzi na skargę, wyjaśnienia te wpisują się w ramy badania przez Trybunał zasady skuteczności, która odnosi się przede wszystkim do organów administracji państwa członkowskiego. Zdaniem Trybunału „wymagane dowody powinny umożliwić *organom podatkowym państwa członkowskiego opodatkowania* skontrolowanie w sposób jasny i precyzyjny, czy zostały spełnione przesłanki uzyskania korzyści podatkowej”<sup>30</sup>.

64. Jeżeli chodzi o administracyjne postępowanie odwoławcze, jestem więc zdania, że upływ ustawowego okresu przechowywania odpowiednich dokumentów podlega ocenie w dacie wszczęcia tej procedury przedsądowej, a nie w dacie ewentualnego zobowiązania dotyczącego tych dokumentów wydanego przez sąd rozpoznający później tę sprawę. Zresztą jest to jedyny sposób rozumienia drugiego uściślenia dokonanego przez Trybunał w odniesieniu do upływu ustawowego terminu przechowywania dokumentów administracyjnych i księgowych, zgodnie z którym od podatnika nie można wymagać, „aby [...] przedstawił[...] dokumenty, które obejmują okres przekraczający konsekwentnie długość ustawowego obowiązkowego okresu przechowywania dokumentów

27 Wyroki z dnia 10 grudnia 2012 r.: *Rhodia*, (FR:XX:2012:317074.20121210, pkt 35); *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210, pkt 31).

28 Zobacz wyrok z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 92).

29 Wyrok z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 101).

30 Wyrok z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 99); wyróżnienie moje.

administracyjnych i księgowych”<sup>31</sup>. Jeżeli bowiem ustawowy okres przechowywania byłby terminem ścisłym, który wiąże również sądy, jak można byłoby zakładać uwzględnianie dokumentów obejmujących, nawet nie w sposób konsekwentny, okres, który wykracza poza ustawowy okres ich przechowywania?

65. Poza tym zwracam również uwagę, że w wyrokach Conseil d’État (rady stanu) zostało jednoznacznie wskazane, że „gdy podatnik przedstawia dowody lub powołuje się na fizyczną niemożliwość ich przedstawienia, zadaniem organu jest przedstawienie dowodów przeciwnych [oraz że w takim wypadku] zadaniem sądu rozpoznającego sprawy podatkowe jest ustalenie w świetle postępowania i ocena, z uwzględnieniem argumentacji stron, czy w odniesieniu do spornej dywidendy podatnik uzasadnił swój wniosek o zwrot”<sup>32</sup>.

66. Podobnie jak dwie pierwsze części, trzecia część zarzutu drugiego nie wydaje mi się zasadna.

### *3. Wniosek w przedmiocie zarzutu drugiego*

67. W tych okolicznościach uważam, że Komisja nie wykazała, iż Republika Francuska uzależnia zwrot spółce dominującej kwot, które mogą zapewnić stosowanie tych samych zasad podatkowych względem dywidend wypłacanych przez jej spółki zależne mające siedziby we Francji i dywidend wypłacanych przez spółki zależne tej spółki dominującej mające siedziby w innych państwach członkowskich, od wymogów dowodowych sprzecznych z zasadami równoważności i skuteczności.

## ***C. W przedmiocie zarzutu trzeciego, dotyczącego pułapu kwoty podlegającej zwrotowi z tytułu pobranej niezgodnie z prawem zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych do jednej trzeciej kwoty dywidend***

### *1. Argumentacja stron*

68. Zdaniem Komisji z wyroków Conseil d’État (rady stanu) wynika jednoznacznie, że kwota ulgi podatkowej podlegającej zwrotowi francuskim spółkom dominującym, które otrzymały dywidendy od swoich spółek zależnych niebędących rezydentami, jest ściśle ograniczona do jednej trzeciej kwoty pobranych i wypłaconych dywidend. Natomiast kwota zaliczenia podatku w przypadku dywidend wypłacanych przez spółkę zależną będącą rezydentem jest określona ryczałtowo i wynosi połowę kwoty rzeczonych dywidend.

69. Ograniczając zwrot zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, zapłaconego przez spółkę zależną niebędącą rezydentem z tytułu wypłaconych dywidend, do jednej trzeciej tych dywidend, wyroki Conseil d’État (rady stanu) stawiają więc spółki otrzymujące takie dywidendy w mniej korzystnej sytuacji niż sytuacja spółek, które otrzymują dywidendy od spółki zależnej będącej rezydentem, co prowadzi do utrzymywania dyskryminacji stwierdzonej przez Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

70. Rząd francuski podnosi, że ograniczenie zwrotu zaliczki na poczet podatku do jednej trzeciej otrzymanych dywidend odpowiada kwocie rzeczywiście uiszczonej zaliczki. Równe traktowanie dywidend otrzymanych przez spółki zależne będące i niebędące rezydentami jest zatem w pełni zapewnione.

<sup>31</sup> Wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 101).

<sup>32</sup> Wyroki z dnia 10 grudnia 2012 r.: Rhodia, (FR:XX:2012:317074.20121210, pkt 37); Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, pkt 33).

71. Poza tym taki pułap kwoty zwrotu zaliczki na poczet podatku pozwala uwzględnić w jednakowy sposób obciążenie podatkowe dywidend, u źródła którego znajduje się państwo członkowskie siedziby spółki zależnej, i obciążenie podatkowe dywidend wypłacanych przez spółkę zależną będącą rezydentem. Z tego względu ograniczenie to może w praktyce skutkować zwrotem zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych w kwocie niższej niż podatek rzeczywiście zapłacony przez spółkę zależną dokonującą wypłaty w państwie członkowskim jej siedziby, lecz zwrot ten dokładnie odpowiada kwocie zaliczki na poczet podatku rzeczywiście zapłaconej przez spółkę będącą rezydentem. Pozwala to na uniknięcie bardziej korzystnego traktowania dywidend pochodzących z zagranicy niż dywidend pochodzących z państwa członkowskiego spółki dominującej.

## 2. Ocena

72. Co do zasady, w myśl mających zastosowanie przepisów CGI, spółkom dominującym mającym siedziby we Francji, które otrzymywały dywidendy wypłacane przez spółki będące rezydentami, przysługiwało zaliczenie podatku równe połowie kwot rzeczywiście wypłaconych. Rzeczono spółki dominujące były obowiązane uiścić zaliczkę na poczet podatku równą tej uldze podatkowej.

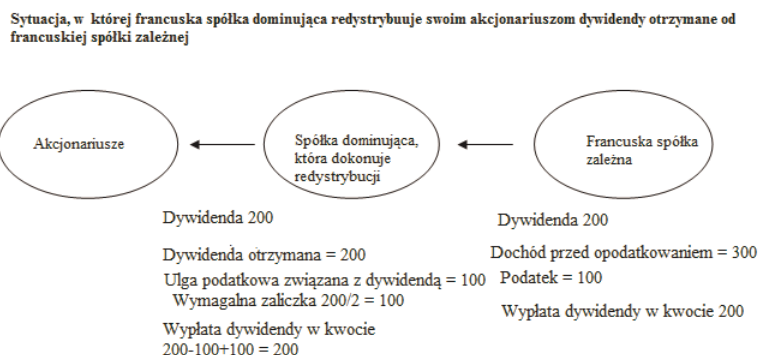
73. Zgodnie z wyrokami Conseil d'État (rady stanu), „w przypadku gdy spółka dokonująca wypłaty zapłaciła w państwie członkowskim efektywny podatek, którego stawka jest wyższa niż podstawowa stawka podatku francuskiego, to jest 33,33%, kwota przysługującej jej ulgi podatkowej powinna być ograniczona do jednej trzeciej kwoty dywidend, które spółka ta otrzymała i redystrybuowała”<sup>33</sup>. Ograniczenie to pozwala uwzględnić sformułowane przez Trybunał zastrzeżenie, zgodnie z którym, w przypadku gdy dochody spółki podlegają w państwie członkowskim siedziby spółki dokonującej wypłat podatkowi wyższemu od podatku pobranego przez państwo członkowskie spółki otrzymującej wypłaty, wówczas to ostatnie państwo jest zobowiązane do przyznania ulgi podatkowej jedynie w wysokości kwoty podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłacie przez spółkę otrzymującą wypłaty<sup>34</sup>.

74. Rozumowanie przedstawione przez Republikę Francuską wydaje mi się w tym względzie przekonujące. Jeżeli bowiem spółka zależna mająca siedzibę we Francji osiąga dochód w wysokości 300, dywidenda pozostająca do dyspozycji dla spółki dominującej, po zapłacie przez spółkę zależną podatku dochodowego od osób prawnych według zwykłej stawki 33,33%, wyniesie 200. Spółka dominująca mająca siedzibę we Francji otrzyma zatem dywidendę w wysokości 200 zwolnioną z podatku dochodowego od osób prawnych oraz uzyska z tego tytułu zaliczenie podatku równe połowie tej kwoty, czyli 100. Ponieważ powyższa kwota jest identyczna jak kwota zaliczki na poczet podatku, którą spółka ta jest obowiązana uiścić, gdy wypłaca dywidendę, saldo pozostające do dyspozycji akcjonariusza wynosi zawsze 200. Tymczasem w przypadku gdy dywidenda w takiej samej kwocie została wypłacona spółce dominującej przez spółkę zależną niebędącą rezydentem, wymagana zaliczka na poczet podatku odpowiada jednej trzeciej dochodu podlegającego wypłacie, bez możliwości skorzystania z zaliczenia podatku w celu kompensacji. W takiej sytuacji dostępne saldo wynosi więc 133. Poprzez ograniczenie kwoty podlegającej zwrotowi do jednej trzeciej dywidendy otrzymanej od spółki zależnej niebędącej rezydentem – która to kwota jest równa tej uzyskanej przez akcjonariusza

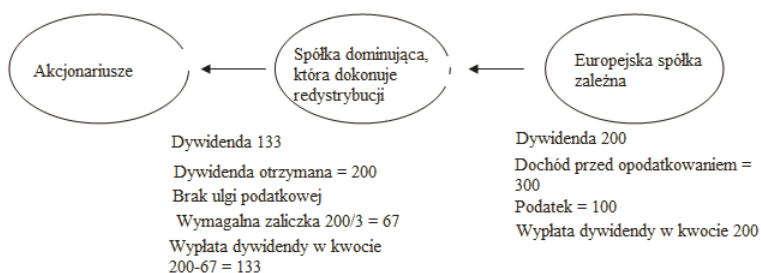
<sup>33</sup> Wyroki z dnia 10 grudnia 2012 r.: Rhodia, (FR:XX:2012:317074.20121210, pkt 44); Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, pkt 40).

<sup>34</sup> Zobacz wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 90).

z tytułu zaliczenia podatku związanego z tą wypłatą – spółka dokonująca wypłaty otrzymuje zwrot uiszczonej przez siebie kwoty zaliczki na poczet podatku. W ten sposób przywracana jest równowaga, ponieważ dostępne saldo na powrót wynosi 200<sup>35</sup>. Republika Francuska ilustruje swoje rozumowanie za pomocą następującego schematu:



Sytuacja, w której francuska spółka dominująca redystrybuje swoim akcjonariuszom dywidendy otrzymane od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim



→ Zwrot spółce, która wypłaciła dywidendę, kwoty uiszczonej przez nią zaliczki na poczet podatku, tj. 67, umożliwia wyeliminowanie doznanej przez nią dyskryminacji, ponieważ może ona wówczas wypłacić  $133+67 = 200$

75. Gdyby natomiast Republika Francuska miała zwrócić zaliczkę na podatek równą całości podatku zapłaconego przez dokonującą wypłaty spółkę zależną w państwie jej siedziby – to znaczy, w przypadku wartości liczbowych użytych w poprzednim punkcie, kwotę 100, czyli kwotę wyższą od podatku zapłaconego przez spółkę dominującą z tytułu otrzymania dywidendy – kwota otrzymana przez akcjonariuszy byłaby wyższa od kwoty otrzymanej przez akcjonariusza w sytuacji o charakterze wyłącznie wewnętrznym<sup>36</sup>.

76. Pułap zwracanej zaliczki na poczet podatku w wysokości jednej trzeciej kwoty wypłaconych dywidend (przed opodatkowaniem) nie jest więc odpowiednikiem podatku rzeczywiście zapłaconego przez spółkę zależną w państwie jej siedziby. Jednakże zwracana kwota – nieobjęta zaliczką na poczet podatku, a więc w całości podlegająca redystrybucji – odpowiada zaliczce na poczet podatku rzeczywiście uiszczonej przez dokonującą wypłaty spółkę dominującą, o której zwrot spółka ta wnioskuje; zarzucana dyskryminacja jest więc zneutralizowana.

35 Mogłoby się zdarzyć, że spółka dominująca sięgnęłaby do swoich rezerw, aby „skompensować” uiszczoną zaliczkę na poczet podatku i wypłacić swojemu akcjonariuszowi dywidendę niepomniejszoną o podatek. Jednakże ewentualny problem z płynnością finansową, który by z tego wyniknął, nie jest przedmiotem skarg, w wyniku których zapadły wyroki Conseil d'État (rady stanu), ani niniejszego postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, które dotyczy wyłącznie zasad zwrotu zaliczki na poczet podatku.

36 Kwota ostatecznie otrzymana wyniosłaby bowiem 133 (dywidenda otrzymana od spółki zależnej minus zaliczka na poczet podatku zapłacona przez spółkę dominującą) + 100 (zwrócona kwota) = 233.



77. Komisja przyznaje w replice, że nie uwzględniła okoliczności, iż zwroty dokonywane w następstwie wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), nie skutkują nałożeniem podatku ani przyznaniem zaliczenia podatku. Jednakże Komisja twierdzi, że w dalszym ciągu istnieje „ryzyko”, iż pułap zwrotu nie eliminuje w zupełności dyskryminacji wprowadzonej przez przepisy podatkowe uznane za niezgodne z prawem Unii. Byłoby tak w przypadku, gdyby kwota należnego ostatecznie podatku dochodowego od osób prawnych była wyższa niż kwota pobranej z góry zaliczki na poczet podatku, lub gdyby podatek, jakiemu podlega akcjonariusz, przewyższał kwotę początkowo pobranej zaliczki na poczet dochodów kapitałowych. To nowe podejście odnosi się więc do odmiennego traktowania akcjonariuszy – odbiorców końcowych. Jednakże taka hipoteza nie jest tą rozpatrywaną w sprawach, w których zapadł wyrok z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581)<sup>37</sup>, ani tą, która jest przedmiotem sporu przed sądem rozpoznającym sprawy podatkowe, rozpatrującym wniosek spółki dominującej wypłacającej dywidendy o zwrot zaliczki na poczet podatku.

78. Poza tym to nowe podejście Komisji jest wyłącznie wyrazem teoretycznej analizy. Nie towarzyszy mu żaden konkretny przykład, który mógłby wykazać realny charakter tego podejścia. Tymczasem „w ramach postępowania w sprawie uchybienia na mocy art. 258 TFUE ciężar dowodu zarzucanego uchybienia spoczywa na Komisji. Instytucja ta powinna przedstawić Trybunałowi dowody niezbędne do stwierdzenia zaistnienia tego uchybienia, nie może przy tym opierać się na jakimkolwiek domniemaniu”<sup>38</sup>.

### *3. Wniosek w przedmiocie zarzutu trzeciego*

79. W świetle powyższych rozważań stoję na stanowisku, że Komisja nie wykazała, iż Republika Francuska utrzymuje dyskryminację stwierdzoną przez Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), ograniczając do jednej trzeciej kwoty dywidendy wypłaconej przez spółkę zależną niebędącą rezydentem zwrot zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych zapłaconego od tych dywidend.

## ***D. W przedmiocie zarzutu czwartego, dotyczącego zaniechania skierowania pytania do Trybunału w celu stwierdzenia zgodności z prawem Unii ograniczeń prawa do zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych pobranej niezgodnie z prawem***

### *1. Argumenty stron*

80. Zdaniem Komisji Conseil d'État (rada stanu) przed ustaleniem zasad zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, której pobieranie zostało uznane w wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), za niezgodnie z prawem Unii, powinna była wystąpić z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Wobec trudności z określeniem konsekwencji tego wyroku Conseil d'État (rada stanu), jako sąd orzekający w ostatniej instancji w rozumieniu art. 267 akapit trzeci TFUE, miała bowiem obowiązek zwrócić się z pytaniem do Trybunału.

81. Po pierwsze, wątpliwości co do zgodności ewentualnych ograniczeń prawa do zwrotu zaliczki na poczet podatku z prawem Unii były podnoszone w opinii sprawozdawcy publicznego oraz w propozycji stron, aby Conseil d'État (rada stanu) ponownie złożyła wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

<sup>37</sup> W odpowiedzi na drugie z przedstawionych mu pytań Trybunał zresztą wyraźnie rozróżnił sytuację spółki dominującej i sytuację jej akcjonariuszy. Zdaniem Trybunału „sporny system dotyczący zaliczki płaconej przez spółkę dominującą przy okazji wypłaty dywidend, a nie podatku pobranego przy sprzedaży towarów, nie polega na przerzuceniu tej zaliczki na osoby trzecie, takie jak nabywca” (wyrok z dnia 15 września 2011 r., *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 75).

<sup>38</sup> Wyrok z dnia 26 kwietnia 2018 r., Komisja/Bułgaria (C-97/17, EU:C:2018:285, pkt 69). Zobacz także wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Komisja/Słowenia (C-140/14, niepublikowany, EU:C:2015:501, pkt 38).

82. Po drugie, w świetle wyroku z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), nie można było wykluczyć ryzyka rozbieżności w orzecznictwie wewnątrz Unii.

83. Rząd francuski przypomina na wstępie orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym sądy krajowe nie mają obowiązku występować z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym co do wykładni wyłącznie z tego względu, że wnioskuje o to jedna ze stron.

84. Rząd ten podnosi następnie, że Komisja nie sprecyzowała, jakie trudności uzasadniające skierowanie odesłania prejudycjalnego na podstawie art. 267 akapit trzeci TFUE miała napotkać Conseil d'État (rada stanu) w sprawach, w których zapadły rozpatrywane wyroki. Ponadto sąd ten mierzył się z trudnościami związanymi ze stanem faktycznym, a nie z wykładnią prawa Unii.

85. W każdym razie Conseil d'État (rada stanu) miała podstawy, aby uznać, że odpowiedzi na przedstawione jej pytania narzucały się w sposób na tyle oczywisty, iż nie wynikał z tego obowiązek przedstawienia Trybunałowi nowego pytania prejudycjalnego.

## 2. Ocena

### a) W przedmiocie naruszenia art. 267 akapit trzeci TFUE

86. Zarzut czwarty można rozważać, wyłącznie jeżeli zasadny jest któryś z innych zarzutów (lub kilka z nich). Jak precyzuje sama Komisja, ten ostatni zarzut ogranicza się do okoliczności, że Conseil d'État (rada stanu) uchybiła swojemu obowiązkowi „w okolicznościach sprawy”<sup>39</sup>, a mianowicie w następstwie wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581). Zarzut ten nie dotyczy więc systemowego uchybienia obowiązkowi wystąpienia z odesłaniem prejudycjalnym, który to obowiązek spoczywa na Conseil d'État (radzie stanu) zgodnie z art. 267 akapit trzeci TFUE.

87. W każdym razie, jak wskazałem we wprowadzeniu do niniejszej opinii, Trybunał po raz pierwszy ma się wypowiedzieć w przedmiocie tego rodzaju zarzutu w ramach skargi o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego. Tym niemniej jestem przekonany co do teoretycznej możliwości uchybienia państwa wynikającej z naruszenia art. 267 akapit trzeci TFUE.

88. Po pierwsze, jest bezsporne, że „odpowiedzialność państwa członkowskiego na podstawie art. [258 TFUE] wchodzi w grę niezależnie od tego, którego organu państwa członkowskiego działanie lub brak działania były przyczyną uchybienia nawet w przypadku instytucji konstytucyjnie niezależnej”<sup>40</sup>. Po drugie, Trybunał odrzucił argument, zgodnie z którym trudno byłoby naprawić uchybienie, ponieważ bierze ono swój początek w wyroku najwyższego organu sądowego<sup>41</sup>.

89. Możliwość ta jest nie tylko spójna z celem, jakiemu służy obowiązek skierowania wniosku w trybie prejudycjalnym przewidziany w art. 267 akapit trzeci TFUE, lecz również z przesłankami odpowiedzialności państw członkowskich w przypadku naruszenia prawa Unii.

<sup>39</sup> Zobacz pkt 118 skargi Komisji.

<sup>40</sup> Wyrok z dnia 5 maja 1970 r., *Komisja/Belgia* (77/69, EU:C:1970:34, pkt 15). Jeżeli chodzi o potwierdzenie zasady w związku z orzecznictwem krajowym, zob. wyroki: z dnia 9 grudnia 2003 r., *Komisja/Włochy* (C-129/00, EU:C:2003:656, pkt 29); z dnia 12 listopada 2009 r., *Komisja/Hiszpania* (C-154/08, niepublikowany, EU:C:2009:695, pkt 125).

<sup>41</sup> Zobacz podobnie wyrok z dnia 12 listopada 2009 r., *Komisja/Hiszpania* (C-154/08, niepublikowany, EU:C:2009:695, pkt 124–127). Trybunał przypomniał zresztą przy tej okazji, że „nie można brać pod uwagę orzeczeń sądowych, których tezy są odosobnione bądź stanowią zdecydowaną mniejszość na tle orzecznictwa będącego wyrazem innej oceny prawnej, ani też wykładni odrzuconej przez sąd krajowy najwyższej instancji. Powyższego nie stosuje się do dokonanej przez sąd wykładni o istotnym znaczeniu, nieodrzuconej, a wręcz potwierdzonej przez sąd najwyższej instancji” (pkt 126, Trybunał odsyła do pkt 32 wyroku z dnia 9 grudnia 2003 r., *Komisja/Włochy*, C-129/00, EU:C:2003:656).

90. Obowiązek skierowania wniosku w trybie prejudycjalnym przewidziany w art. 267 akapit trzeci TFUE ma bowiem na celu w szczególności zapobieżenie utrwalaniu się w państwie członkowskim wykładni krajowej, która nie jest zbieżna z zasadami prawa Unii<sup>42</sup>. Jak podkreślił rzecznik generalny Y. Bot, nieprzestrzeganie przez sądy krajowe, których orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, ciążącego na nich obowiązku skierowania pytania prejudycjalnego prowadzi do pozbawienia Trybunału podstawowego zadania przypisanego mu na mocy art. 19 ust. 1 akapit pierwszy TUE, jakim jest zapewnienie „poszanowania prawa w wykładni i stosowaniu traktatów”<sup>43</sup>.

91. Poza tym, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, uchybienie przez sąd krajowy obowiązkowi zwrócenia się z pytaniem prejudycjalnym zgodnie z art. 267 akapit trzeci TFUE stanowi jeden z elementów, jaki należy brać pod uwagę w ramach rozpatrywania odpowiedzialności państwa członkowskiego za orzeczenie sądu krajowego orzekającego w ostatniej instancji<sup>44</sup>.

92. Możliwość stwierdzenia po stronie państwa członkowskiego uchybienia, które polega na naruszeniu obowiązku zwrócenia się z pytaniem prejudycjalnym, jest tym bardziej zasadna, gdy do uchybienia dochodzi po pierwszym wyroku Trybunału. Zdaniem Trybunału obowiązek spoczywający na państwie członkowskim na podstawie art. 260 ust. 1 TFUE oznacza, że „wszystkie organy tego państwa członkowskiego, w obszarze uprawnień każdego z nich, mają obowiązek zapewnić wykonanie wyroku Trybunału. [Z tego względu] sądy tego państwa członkowskiego, w ramach wykonywania swoich zadań, obowiązane są zapewnić ze swej strony poszanowanie wyroku”<sup>45</sup>. Taki sam wniosek, potwierdzony w odniesieniu do wykonania wyroku stwierdzającego uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego, nasuwa się w odniesieniu do organów sądowych, które zwracają się do Trybunału z pytaniami prejudycjalnymi, ponieważ wyroki Trybunału dotyczące wykładni mają, w porządku prawnym Unii, skutek „uogólniający”<sup>46</sup>: raz dokonana przez Trybunał wykładnia przepisu prawa Unii wiąże wszystkie sądy<sup>47</sup>. Wykładnia ta wyjaśnia znaczenie i zakres rozpatrywanej zasady prawa Unii zgodnie z tym, jak należy bądź należało ją rozumieć i stosować od chwili jej wejścia w życie<sup>48</sup>.

93. W konsekwencji, jeżeli sąd, od którego pochodzi pytanie prejudycjalne, w dalszym ciągu ma wątpliwości co do znaczenia zasady, i jest to sąd orzekający w ostatniej instancji, jest on wówczas obowiązany ponownie zwrócić się do Trybunału z pytaniem. W takich okolicznościach odpowiedź Trybunału jawi się bowiem jako niezbędna dla rozstrzygnięcia sporu, tak że w myśl wyroku z dnia 6 października 1982 r., *Cilfit i in.* (283/81, EU:C:1982:335)<sup>49</sup>, obowiązek zwrócenia się z pytaniem prejudycjalnym „aktualizuje się”<sup>50</sup>.

94. Jeżeli chodzi o zakres tego obowiązku, Trybunał potwierdził bowiem, że „z utrwalonego orzecznictwa od czasu ogłoszenia wyroku *Cilfit i in.* (283/81, EU:C:1982:335) wynika, że sąd, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, ma, w przypadku pojawienia się przed nim kwestii dotyczącej prawa Unii, obowiązek zwrócić się do Trybunału z pytaniem

42 Zobacz podobnie wyrok z dnia 15 marca 2017 r., *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209, pkt 33).

43 Zobacz opinia rzecznika generalnego Y. Bota w sprawie *Ferreira da Silva e Brito i in.* (C-160/14, EU:C:2015:390, pkt 102).

44 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 30 września 2003 r., *Köbler* (C-224/01, EU:C:2003:513, pkt 55); z dnia 13 czerwca 2006 r., *Traghetti del Mediterraneo* (C-173/03, EU:C:2006:391, pkt 32); a także z dnia 28 lipca 2016 r., *Tomášová* (C-168/15, EU:C:2016:602, pkt 25).

45 Wyrok z dnia 14 grudnia 1982 r., *Waterkeyn i in.* (od 314/81 do 316/81 i 83/82, EU:C:1982:430, pkt 14).

46 Zobacz podobnie J. Wildemeersch, *Une loi inconstitutionnelle et contraire au droit de l'Union: et alors? Une déférence erronée vis-à-vis du législateur*, *Journal des tribunaux*, 2018, s. 256, 257, w szczególności s. 257. Autor odsyła do K. Lenaerts, *Form and Substance of the Preliminary Ruling Procedure*, w: D. Curtin, T. Heukels (dir.), *Institutional Dynamics of European Integration, Essays in Honor of Henry G. Schermers*, vol. II, Kluwer Academic Publishers, 1994, s. 355–380, w szczególności s. 376.

47 Zobacz podobnie S. Soulard, A. Rigaux, R. Munoz, *Contentieux de l'Union européenne/3 – Renvoi préjudiciel – Recours en manquement*, coll. *Axe Droit*, Paris, Lamy 2011, nr 59.

48 Zobacz podobnie wyrok z dnia 27 marca 1980 r., *Meridionale Industria Salumi i in.* (66/79, 127/79 i 128/79, EU:C:1980:101, pkt 9).

49 Punkt 11 tego wyroku.

50 Wyrażenie zostało zapożyczony od E. Lekkou, komentarz nr 24, w: M. Karpenschif, C. Nourissat (dir.), *Les grands arrêts de la jurisprudence de l'Union européenne*, wyd. 3, PUF, 2016, s. 131–136, w szczególności nr 24-4. Zobacz podobnie wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, pkt 47).

prejudycjalnym, chyba że stwierdzi, że pytanie to nie jest istotne dla sprawy [to znaczy »w wypadku, gdy odpowiedź na pytanie – jakakolwiek by ona była – nie mogłaby mieć *żadnego wpływu* na rozstrzygnięcie sporu«<sup>51</sup>], że Trybunał dokonał już wykładni danego przepisu prawa Unii lub że prawidłowe zastosowanie prawa Unii jest tak oczywiste, iż nie pozostawia jakichkolwiek racjonalnych wątpliwości»<sup>52</sup>.

*b) W przedmiocie zastosowania zasady w niniejszej sprawie*

95. W wyniku mojej analizy zarzutów drugiego i trzeciego doszedłem do wniosku, że Conseil d'État (rada stanu) nie pozostaje w błędzie co do znaczenia i zakresu wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), jeżeli chodzi o dopuszczalne środki dowodowe oraz ocenę kwoty zaliczki na poczet podatku podlegającej zwrotowi. W tym względzie sądowi temu nie można zarzucić żadnego uchybienia obowiązкови zwrócenia się z pytaniem prejudycjalnym. Można bowiem przyjąć, że rozpatrywane kwestie prawne zostały rozstrzygnięte, w rozumieniu wyroku z dnia 6 października 1982 r., *Cilfit i in.* (283/81, EU:C:1982:335, pkt 14), wyrokiem z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

96. Natomiast rozstrzygnięcie przyjęte w wyrokach Conseil d'État (rady stanu) co do podatku zapłaconego przez spółki pośrednio zależne jest bardziej problematyczne, ponieważ niezaprzeczalne jest, że odwołanie do prawa Unii jawiło się jako niezbędne dla rozstrzygnięcia sporów rozpoznawanych przez ten sąd.

97. Prawdą jest, że wyłącznie do sądu krajowego należy ocena, czy prawidłowe stosowanie prawa Unii jest na tyle oczywiste, że nie pozostawia ono miejsca na jakiegokolwiek racjonalne wątpliwości, i w związku z tym należy do niego również decyzja o powstrzymaniu się od kierowania do Trybunału pytania o interpretację prawa Unii, które powstało w postępowaniu przed tym sądem<sup>53</sup>. Innymi słowy, »wyłącznie do sądów krajowych, których orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, należy ocena na własną odpowiedzialność i w sposób niezależny, czy w rozpatrywanej sprawie mają do czynienia z »acte clair«<sup>54</sup>.

98. Jednakże od czasu wyroku z dnia 6 października 1982 r., *Cilfit i in.* (283/81, EU:C:1982:335), jest oczywiste, że aby stwierdzić istnienie takiej sytuacji, »sąd krajowy orzekający w ostatniej instancji musi być [...] przekonany, że taka sama oczywistość zachodziłaby również w opinii sądów innych państw członkowskich i Trybunału»<sup>55</sup>. Jak wyjaśnił Trybunał, »[j]edynie w przypadku spełnienia tych kryteriów sąd krajowy może zaniechać przedłożenia tego pytania Trybunałowi i rozstrzygnąć je na własną odpowiedzialność»<sup>56</sup>.

99. W niniejszej sprawie nie ulega wątpliwości, że kwestia uwzględnienia podatku uiszczzonego przez spółki pośrednio zależne względem danej spółki dominującej nie była badana przez Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), była ona natomiast przedmiotem wyroku z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). W konsekwencji, podejmując decyzję o zdystansowaniu się od tego wyroku wyłącznie

51 Wyrok z dnia 6 października 1982 r., *Cilfit i in.* (283/81, EU:C:1982:335, pkt 10); wyróżnienie moje. Zobacz także wyroki: z dnia 18 lipca 2013 r., *Consiglio Nazionale dei Geologi* (C-136/12, EU:C:2013:489, pkt 26); z dnia 15 marca 2017 r., *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209, pkt 42).

52 Wyrok z dnia 9 września 2015 r., *Ferreira da Silva e Brito i in.* (C-160/14, EU:C:2015:565, pkt 38). Zobacz także podobnie wyroki: z dnia 15 września 2005 r., *Intermodal Transports* (C-495/03, EU:C:2005:552, pkt 33); z dnia 9 września 2015 r., *X i van Dijk* (C-72/14 i C-197/14, EU:C:2015:564, pkt 55); z dnia 1 października 2015 r., *Doc Generici* (C-452/14, EU:C:2015:644, pkt 43).

53 Zobacz podobnie wyrok z dnia 9 września 2015 r., *Ferreira da Silva e Brito i in.* (C-160/14, EU:C:2015:565, pkt 40).

54 Wyrok z dnia 9 września 2015 r., *X i van Dijk* (C-72/14 i C-197/14, EU:C:2015:564, pkt 59).

55 Wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, pkt 48); wyróżnienie moje. Zobacz również podobnie wyroki: z dnia 6 października 1982 r., *Cilfit i in.* (283/81, EU:C:1982:335, pkt 16); z dnia 15 września 2005 r., *Intermodal Transports* (C-495/03, EU:C:2005:552, pkt 39).

56 Wyrok z dnia 28 lipca 2016 r., *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, pkt 48). Zobacz także wyrok z dnia 6 października 1982 r., *Cilfit i in.* (283/81, EU:C:1982:335, pkt 16).

na tej podstawie, że system brytyjski różni się od francuskiego systemu zaliczenia podatku i zaliczki na poczet podatku, Conseil d'État (rada stanu) nie mogła mieć pewności, że jej rozumowanie będzie równie oczywiste dla Trybunału. Rozbieżne rozwiązania proponowane przez skarżące spółki i przez sprawozdawcę publicznego świadczą zresztą o braku pewności co do tego, jakie rozwiązanie należy przyjąć.

100. W każdym razie Conseil d'État (rada stanu) poprzez zaniechanie skierowania pytania do Trybunału, wbrew obowiązkowi zwrócenia się z pytaniem prejudycjalnym, który spoczywał na niej zgodnie z art. 267 akapit trzeci TFUE, jako na sędzie, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu, stworzyła *ryzyko* powstania rozbieżności w orzecznictwie wewnątrz Unii.

101. Nie można także zgodzić się z Republiką Francuską, gdy twierdzi ona, że konieczność uwzględnienia spółek pośrednio zależnych nie wymaga dokonywania jakiegokolwiek wykładni prawa, lecz wyłącznie ustaleń faktycznych. Aby bowiem obliczyć kwotę podlegającą zwrotowi – co stanowi ustalenie faktyczne – ustalenie, czy należy brać pod uwagę podatek uiszczony przez spółki pośrednio zależne, jest kwestią, której uprzednie rozstrzygnięcie jest niezbędne, przy czym odpowiedź zależy od mającej zastosowanie zasady prawnej<sup>57</sup>.

### 3. Wniosek w przedmiocie zarzutu czwartego

102. Mając na względzie powyższe rozważania, stoję na stanowisku, że Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na Conseil d'État (radzie stanu) na mocy art. 267 akapit trzeci TFUE.

103. Mimo bowiem tego, że w świetle wyroku z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), było oczywiste, że uwzględnienie podatku uiszczanego przez spółki pośrednio zależne niebędące rezydentami jest kwestią dotyczącą prawa Unii, która może mieć wpływ na rozstrzygnięcie sporów rozpoznawanych przez Conseil d'État (radę stanu), i mimo że prawidłowe zastosowanie prawa Unii nie było tak oczywiste, iż nie pozostawiało jakichkolwiek racjonalnych wątpliwości, Conseil d'État (rada stanu) podjęła decyzję, aby nie zwracać się w związku z tą kwestią z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału.

## V. W przedmiocie kosztów

104. Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę.

105. W niniejszej sprawie Komisja i Republika Francuska wniosły – odpowiednio – o obciążenie kosztami drugiej strony postępowania.

106. Artykuł 138 § 3 regulaminu postępowania przed Trybunałem stanowi, że jeżeli jest to uzasadnione okolicznościami sprawy, Trybunał może orzec, że jedna ze stron pokrywa, oprócz własnych kosztów, część kosztów poniesionych przez stronę przeciwną. W tym wypadku, ponieważ proponuję, aby skarga Komisji została uwzględniona, wyłącznie jeśli chodzi o zarzuty pierwszy i czwarty, uważam, że zgodnie z tym przepisem należy obciążyć Republikę Francuską jej własnymi kosztami oraz połową kosztów poniesionych przez Komisję.

<sup>57</sup> Zwracam w tym względzie uwagę, że Olivier Fouquet, przewodniczący wydziału Conseil d'État (rady stanu), kończy swój komentarz poświęcony wyrokowi Conseil d'État (rady stanu), precyzując, iż „[s]pór dotyczył innych interesujących kwestii, takich jak uwzględnienie dywidend wypłacanych przez spółki pośrednio zależne. Jednakże są to kwestie czysto prawne, a nie kwestie techniki orzeczniczej” (O. Fouquet, Conseil d'État, *précompte et fléchage: „non possumus”*, *Revue de droit fiscal*, nr 1, styczeń 2013 r., s. 1, 2, w szczególności s. 2; wyróżnienie moje).

## VI. Wnioski

107. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał orzekł w następujący sposób:

- 1) Odmawiając uwzględnienia podatku zapłaconego przez spółki pośrednio zależne mające siedziby w państwie członkowskim innym niż Francja, podczas gdy mechanizm mający zastosowanie do spółek pośrednio zależnych mających siedziby we Francji umożliwia im wypłacanie uprawnionej spółce pośredniej dywidend wolnych od kosztów podatku obciążającego owe spółki pośrednio zależne, orzecznictwo Conseil d'État (rady stanu, Francja) utrzymało dyskryminację stwierdzoną przez Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), przez co Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 49 i 63 TFUE.
- 2) Ponieważ Conseil d'État (rada stanu) nie zwróciła się z pytaniem do Trybunału, mimo że uwzględnienie podatku uiszczanego przez spółki zależne niebędące rezydentami stanowiło kwestię dotyczącą prawa Unii, która może mieć znaczenie dla rozstrzygnięcia sporów rozpoznawanych przez ten sąd, oraz mimo że prawidłowe zastosowanie prawa Unii nie było tak oczywiste, by nie pozostawiało jakichkolwiek racjonalnych wątpliwości, Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 267 akapit trzeci TFUE.
- 3) W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.
- 4) Republika Francuska zostaje obciążona, poza własnymi kosztami, połową kosztów poniesionych przez Komisję Europejską, która pokrywa połowę własnych kosztów.