OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
L.A. GEELHOEDA
przedstawiona w dniu 27 kwietnia 2006 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. Poprzez niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Conseil d'Etat (Francja) zmierza do ustalenia, czy utrzymywanie przez państwo członkowskie systemu opodatkowania dywidend, który prawie całkowicie zwalnia dywidendy wypłacone na rzecz krajowych spółek dominujących od podatku po stronie tych spółek dominujących, choć nakłada na dywidendy wypłacane na rzecz spółek dominujących niemających siedziby w kraju podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym, które w rzeczywistości nie jest eliminowane poprzez zastosowanie właściwej konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania (zwanej dalej „KOUPO"), jest niezgodne z artykułem 43 WE.

2. Ze względu na to, że sprawa ta dotyczy traktowania przez państwo członkowskie dywidend, ponownie poruszony jest problem zakresu obowiązków państwa źródła wynikających z art. 43 WE. Zajmowałem się tą kwestią w opinii w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation [2].

II — Ramy prawne

A — *Prawo francuskie obowiązujące w danym czasie*

3. Artykuł 119 bis ust. 2 code général des impôts (kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI") przewiduje, że dochód, o którym mowa w artykułach 108–117 bis CGI — który obejmuje dochód z akcji — skutkował stosowaniem podatku pobieranego u źródła dochodu według stawki podatkowej określonej w art. 187 ust. 1 CGI dla dochodu, który osiągają podmioty mające miejsce zamieszkania lub siedzibę dla celów podatkowych poza Francją. Artykuł 187 ust. 1 CGI określił stawkę podatku pobieranego u źródła dochodu w wysokości

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Opinia z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, zawisłej przed Trybunałem.

25%. Jednakże niektóre KOUPO przewidywały obniżoną stawkę podatku pobieranego u źródła dochodu.

4. W przypadku dywidend wypłacanych przez francuską spółkę zależną na rzecz francuskiej spółki dominującej nie pobierano podatku u źródła dochodu. Ponadto na mocy art. 145 ust. 1 CGI spółki i inne podmioty podlegające francuskiemu podatkowi od osób prawnych według stawki podstawowej, z uwagi na posiadanie siedziby lub zakładu we Francji, kwalifikowały się do podlegania tak zwanemu reżimowi podatkowemu „spółki dominującej" określonemu w art. 216 CGI. Artykuł ten w brzmieniu mającym zastosowanie w niniejszej sprawie zasadniczo przewidywał, że dywidendy uprawniające do zastosowania reżimu spółki dominującej oraz podlegające art. 145 CGI były prawie całkowicie zwolnione od podatku po stronie spółki dominującej: dywidendy takie były odliczane od całkowitego zysku do opodatkowania spółki dominującej za wyjątkiem tego, iż 5% łącznych dochodów spółki dominującej z akcji, w tym ulgi podatkowe, nie podlegało odliczeniu (obejmując koszty i opłaty).

B — *Konwencja między Francją a Niderlandami o unikaniu podwójnego opodatkowania z dnia 16 marca 1973 r.*

5. Artykuł 10 ust. 1 KOUPO między Francją a Niderlandami przewiduje, że dywidendy wypłacone przez spółkę, która jest rezydentem jednego umawiającego się państwa, rezydentowi innego umawiającego się państwa, podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie. Jednakże art. 10 ust. 2 tej KOUPO przewiduje, że dywidendy te mogą być opodatkowywane w państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy ma siedzibę, w wysokości do 5% wartości dywidend brutto, jeżeli ich beneficjent jest „société par actions" (spółką akcyjną) lub „société á responsabilité limitée" (spółką z ograniczoną odpowiedzialnością), posiadającą co najmniej 25% bezpośredniego udziału w kapitale spółki dokonującej wypłaty.

6. Artykuł 24 ust. 1 KOUPO między Francją a Niderlandami przewiduje, że w celu unikania podwójnego opodatkowania Niderlandy mogą do podstawy opodatkowania włączyć dochód lub majątek, który zgodnie z postanowieniami tej KOUPO, podlega opodatkowaniu we Francji. Artykuł 24 ust. 3 tej KOUPO zasadniczo przewiduje, że w odniesieniu do dochodu włączonego w Niderlandach do podstawy opodatkowania na mocy art. 24 ust. 1 oraz podlegającego opodatkowaniu na podstawie, między innymi art. 10 ust. 2 tej KOUPO, Niderlandy przyznawać będą ulgę podatkową obejmującą francuski podatek pobrany u źródła dochodu stosowany w stosunku do dywidend mających źródło we Francji, do wysokości kwoty podatku należnego w Niderlandach od tych dywidend.

III — Stan faktyczny oraz postępowanie

7. Denkavit International BV jest spółką holenderską, która w czasie istotnym dla postępowania posiadała dwie francuskie spółki zależne Agro finances SARL, w której posiadała udział w wysokości 99,9% oraz Denkavit France SARL, w której posiadała udział w wysokości 50%. Pozostałe 50% kapitału Denkavit France posiadało Agro Finance, co oznacza, że Denkavit International kontrolowała prawie cały kapitał Agro Finance i Denkavit France. W latach 1987–1989 te dwie spółki wypłaciły dywidendy w wysokości 14,5 milionów franków francuskich (FRF) na rzecz Dankavit International. Przy zastosowaniu francuskich przepisów podatkowych w związku z KOUPO między Francją a Niderlandami dywidendy te podlegały 5% podatkowi pobieranemu u źródła dochodu.

8. Choć nie wskazano tego w sposób wyraźny w postanowieniu odsyłającym, uznaje się, że zgodnie z prawem holenderskim dywidendy wypłacane przez francuską spółkę zależną na rzecz holenderskiej spółki dominującej takiej jak Denkavit International byłyby zwolnione od podatku po stronie spółki dominującej.

9. Denkavit International oraz Denkavit France zakwestionowały 5% francuski podatek pobierany u źródła dochodu przed francuską administracją podatkową, na tej podstawie, że podatek ten narusza art. 43 WE jak również klauzulę niedyskryminacji zawartą w art. 25 KOUPO zawartej między Francją a Niderlandami.

10. W następstwie oddalenia tej skargi spółki wniosły skargę do Tribunal Administratif (sądu administracyjnego) w Nantes (Francja), który wyrokiem z dnia 10 kwietnia 1997 r. uznał ich roszczenie na tej podstawie, że nałożenie podatku pobieranego u źródła dochodu narusza art. 43 WE oraz orzekł o zwrocie tego podatku na ich rzecz. Francuski minister gospodarki, finansów i przemysłu odwołał się do Cour Administrative d'Appel (administracyjnego sądu apelacyjnego) w Nantes, który uchylił wyrok oraz potwierdził prawidłowość nałożonego podatku pobieranego u źródła dochodu. Denkavit International oraz Denkavit France odwołały się od tego orzeczenia do Conseil d'État, która postanowieniem z dnia 15 grudnia 2004 r. skierowała do Trybunału następujące pytania:

„1. Czy przepis, który nakłada podatek na spółkę dominującą niemającą siedziby we Francji, na rzecz której wypłacane są dywidendy, zwalniając od tego podatku spółki dominujące z siedzibą 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 konwencja 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 konwencję 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 konwencji 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 konwencji zaliczenia, musi prowadzić do uznania tego przepisu za niezgodny z zasadą swobody działalności gospodarczej?".

IV — Analiza

11. Na wstępie pragnę zauważyć, że analizowany stan faktyczny w niniejszej sprawie miał miejsce w latach 1987–1989, czyli 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 (zwanej dalej „dyrektywą w sprawie spółek dominujących i spółek zależnych") [3]. Artykuł 5 ust. 1 tej dyrektywy w swoim pierwotnym brzmieniu stanowił, że zyski, które spółka zależna wypłaca na rzecz spółki dominującej, są zwolnione od podatku dochodowego pobieranego u źródła dochodu, przynajmniej w przypadkach, kiedy ta ostatnia posiada co najmniej 25% kapitału spółki zależnej [4]. Na mocy art. 8 państwa członkowskie były zobowiązane do dokonania transpozycji dyrektywy do swych systemów krajowych przed dniem 1 stycznia 1992 r. tj. po zaistnieniu stanu faktycznego, będącego przedmiotem niniejszej sprawy. W związku z powyższym dyrektywa w sprawie spółek dominujących i spółek zależnych nie ma tu zastosowania.

12. Ponadto pragnę zauważyć, że skoro w tym czasie Denkavit International kontrolowała prawie cały kapitał Agro Finance i Denkavit France, sprawa w sposób wyraźny powinna być rozpatrywana raczej w odniesieniu do zgodności z art. 43 WE niż z art. 56 WE. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału spółka mająca siedzibę w jednym z państw członkowskich, posiadająca udział w kapitale spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, który daje jej rzeczywisty wpływ na decyzje tej ostatniej spółki i umożliwia jej określanie działalności tej spółki stanowi wykonywanie przysługującego jej prawa do wykonywania działalności gospodarczej [5].

A — *W przedmiocie pytania pierwszego*

13. Poprzez pytanie pierwsze sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy przepis, który

3 — Dyrektywa Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 1990, L 225, str. 6).

4 — Artykuł ten został zmieniony przez dyrektywę Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. zmieniająca dyrektywę 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 2004, L 7, str. 41).

5 — Zobacz wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 22 oraz ww. w przypisie 2 moją opinię w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 27.

nakłada podatek na spółki dominujące niemające siedziby we Francji otrzymujące dywidendy, a nie nakłada podatku na spółki dominujące z siedzibą we Francji otrzymujące dywidendy, jest sprzeczny z zasadą swobody działalności gospodarczej.

14. W kontekście stanu faktycznego niniejszej sprawy sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy co do zasady, nałożenie przez Francję podatku dochodowego pobieranego u źródła dochodu na dywidendy wypłacane przez francuską spółkę zależną holenderskiej spółce dominującej, a nienakładanie żadnego podobnego podatku na dywidendy wypłacane przez francuską spółkę zależną francuskiej spółce dominującej jest niezgodne z art. 43 WE.

15. Przy udzielaniu odpowiedzi na to pytanie istotne jest dla jasności analizy dokonanie rozróżnienia pomiędzy różnymi poziomami opodatkowania, które mogą co do zasady powstać w odniesieniu do wypłacanych zysków spółki zależnej. Po pierwsze, zyski takie mogą być opodatkowane na poziomie spółki zależnej podatkiem dochodowym od osób prawnych. Po drugie, zyski te mogą być opodatkowane z chwilą wypłaty na poziomie akcjonariusza (spółki dominującej), co może przybrać formę bądź to opodatkowania dochodów z dywidend bądź podatku dochodowego pobieranego u źródła dochodu przez spółkę dokonującą wypłaty dywidend.

16. Istnienie tych dwóch ewentualnych poziomów opodatkowania może prowadzić, z jednej strony do podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym (opodatkowanie dwa razy tego samego dochodu na poziomie dwóch różnych podatników), a z drugiej strony do podwójnego opodatkowania w wymiarze prawnym (opodatkowanie tego samego dochodu dwa razy na poziomie tego samego podatnika). Podwójnym opodatkowaniem w wymiarze ekonomicznym byłoby na przykład opodatkowanie tych samych zysków najpierw na poziomie spółki podatkiem dochodowym od osób prawnych, a następnie na poziomie akcjonariusza podatkiem dochodowym. Podwójne opodatkowanie w wymiarze prawnym miałoby na przykład miejsce, wówczas gdy akcjonariusz podlegałby najpierw podatkowi pobieranemu u źródła dochodu, a następnie podatkowi dochodowemu pobieranemu przez różne kraje od tych samych zysków.

17. W niniejszej sprawie w przypadku dywidend wypłaconych przez francuskie spółki zależne na rzecz francuskich spółek dominujących, francuski system opodatkowywania dywidend przewidywał niemal całkowite wyłączenie podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym poprzez nałożenie na nie podatku tylko raz — jako podatku dochodowego od osób prawnych pobieranego od zysków spółki zależnej — i prawie całkowite zwolnienie ich z drugiego poziomu opodatkowania po stronie spółki dominującej.

18. Jednakże w przypadku dywidend wypłaconych przez francuskie spółki zależne na rzecz niderlandzkich spółek dominujących system francuski — postrzegany odrębnie i bez uwzględnienia skutku KOUPO zawartej pomiędzy Francją a Niderlandami, zgodnie z wymogami warunków pytania pierwszego skierowanego przez sąd krajowy — nakładał na te dywidendy podwójne opodatkowanie w

wymiarze ekonomicznym, po pierwsze podatek dochodowy od osób prawnych od zysków spółki zależnej, a po drugie na poziomie spółki dominującej podatek dochodowy pobierany u źródła w chwili ich wypłaty.

19. Kwestię sporną stanowi to czy taka różnica w traktowaniu kwot oznacza bezprawną dyskryminację pomiędzy francuską spółką dominującą a holenderską spółką dominującą, sprzeczną z art. 43 WE.

20. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo że opodatkowanie bezpośrednie podlega kompetencji państw członkowskich, muszą one wykonywać swoje uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego [6]. Jak zauważyłem w opiniach w sprawach Test Claimants in the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation i Kerckhaert and Morres [7] art. 43 WE i 56 WE zostają naruszone, w przypadku gdy odmienne traktowanie stosowane przez odpowiednie państwo członkowskie w stosunku do jego podatników nie stanowi bezpośredniej i logicznej konsekwencji faktu, iż na obecnym etapie rozwoju prawa wspólnotowego, zróżnicowane opodatkowanie może mieć zastosowanie do sytuacji transgranicznych, a nie do sytuacji czysto wewnętrznych [8]. Oznacza to w szczególności, że aby podlegać postanowieniom traktatu o swobodnym przepływie, niekorzystne traktowanie na gruncie podatkowym powinno być rezultatem bezpośredniej lub ukrytej dyskryminacji wynikającej z przepisów danego porządku prawnego, a nie wyłącznie z dysproporcji lub podziału władztwa podatkowego pomiędzy systemami podatkowymi dwóch lub więcej państw członkowskich lub ze współistnienia krajowych administracji podatkowych [9].

21. W niniejszej sprawie władztwo podatkowe wykonywane przez Francję wobec dywidend wychodzących wypłacanych na rzecz niderlandzkich spółek dominujących — jako niemających siedziby we Francji — jest ograniczone do tego co określane jest w międzynarodowym prawie podatkowym jako jurysdykcja „państwa źródła" lub jurysdykcja terytorialna. Oznacza to, że Francja posiada jurysdykcję podatkową tylko w odniesieniu do dochodu, który został uzyskany przez niderlandzką spółkę dominującą w granicach jurysdykcji państwa źródła.

22. Tak jak wyjaśniłem to w opinii w sprawie Test Claimants in the ACT Group Litigation, w charakterze obowiązku państwa źródła wynikającego z art. 43 WE, tak dalece jak wykonuje ono jurysdykcję podatkową wobec dochodów nierezydentów, leży traktowanie ich w sposób porównywalny z dochodami rezydentów — to znaczy obowiązek niedys-

6 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. str. I-10837, pkt 29 i przywołane tam orzecznictwo.

7 — Zobacz moja opinia w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, ww. w przypisie 2, pkt 32 i nast., moja opinia z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, zawisłej przed Trybunałem, pkt 37 i nast., oraz moja opinia z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-513/04 Kerckhaert and Morres, zawisłej przed Trybunałem, pkt 18 i 19.

8 — Zobacz szczegółowe rozważania w tym zakresie, pkt 31–54 mojej opinii w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, ww. w przypisie 2.

9 — Tamże, pkt 55.

kryminacji pomiędzy rezydentami a nierezydentami w zakresie w jakim ta druga grupa podlega ich jurysdykcji podatkowej [10]. Zatem, na przykład, Trybunał orzekł, że w zakresie w jakim państwo źródła wykonuje jurysdykcję podatkową wobec oddziału zagranicznego nie może nakładać wyższego podatku dochodowego od osób prawnych na ten oddział niż podatek stosowany do spółek mających w nim siedzibę [11]. Podobnie, korzyści podatkowe przyznawane spółkom będącym rezydentem — w tym te przyznawane zgodnie z KOUPO [12] — muszą być przyznawane w ten sam sposób oddziałom (stałym zakładom) spółek niemających siedziby w tym państwie, jeśli te oddziały skądinąd podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych w ten sam sposób co spółki posiadające tam siedzibę [13]. Podobnie, w zakresie w jakim państwo źródła postanawia zwolnić swych rezydentów od krajowego podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym powinno ono rozszerzyć to zwolnienie na nierezydentów, w zakresie w jakim podobne krajowe podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym wynika z wykonywania jurysdykcji podatkowej wobec tych nierezydentów [na przykład, gdy państwo źródła najpierw nakłada na zyski spółki podatek dochodowy od osób prawnych, a następnie drugi poziom opodatkowania (podatek dochodowy lub podatek pobierany u źródła dochodu) w chwili wypłaty dywidend]. Wynika to z zasady, zgodnie z którą korzyści podatkowe udzielane przez państwo źródła nierezydentom powinny być równoważne z korzyściami przyznawanymi rezydentom, w zakresie w jakim państwo źródła wykonuje taką samą jurysdykcję podatkową wobec obu grup [14].

23. Stosując te zasady do obecnego stanu faktycznego, scenariusz przedstawiony przez sąd krajowy w pytaniu pierwszym stanowi wyraźnie zarysowany przykład dyskryminacji ze strony Francji pomiędzy francuskimi spółkami dominującymi (dywidendy krajowe) a niderlandzkimi spółkami dominującymi (dywidendy wypłacane za granicę). Jak już wyjaśniłem, sporny system francuski zapewnia niemal całkowite wyłączenie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym zysków wypłacanych przez francuską spółkę zależną na rzecz francuskiej spółki dominującej (poprzez zwolnienie z opodatkowania na poziomie spółki dominującej), ale nakłada podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym na zyski wypłacane przez francuską spółkę zależną na rzecz niderlandzkiej spółki dominującej (poprzez opodatkowanie dywidend wypłacanych za granicę podatkiem dochodowym pobieranym u źródła dochodu) [15]. Zatem owo traktowanie rozpatrywane jako takie bez uwzględniania skutku właściwych konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania — co podniesiono w pytaniach drugim i trzecim sądu krajowego — jest ewidentnie dyskryminacyjne w rozumieniu art. 43 WE. W istocie Francja nakładała większe obciążenie podatkowe na dywidendy wypłacane na rzecz niderlandzkich spółek dominujących niż na „krajowe" dywidendy wypłacane na rzecz francuskich spółek dominujących.

10 — Tamże, pkt 66–73 oraz pkt 88.

11 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 Royal Bank of Scotland, Rec. str. I-2651.

12 — Wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain, Rec. str. I-6161.

13 — Zobacz wyroki z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie C-270/83 Komisja przeciwko Francji („Avoir Fiscal"), Rec. str. 273, z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie C-330/91 Commerzbank, Rec. str. I-4017 i z dnia 15 maja 1997 w sprawie C-250/95 Futura, Rec. str. I-2471.

14 — Zobacz ww. wyroki przywołane w przypisach 12 i 13.

15 — Choć postanowienie odsyłające nie odnosi się do tej kwestii, wydaje się, że ma to miejsce również w przypadku innych niż francuskie spółek dominujących, choć dokładny poziom podatku pobieranego u źródła dochodu stosowanego do dywidend wypłacanych za granicę zależał od warunków właściwej konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania (jeśli istniała).

24. Prawdą jest, że zgodnie z art. 216 ust. 2 CGI, chociaż dywidendy wypłacane na rzecz francuskiej spółki dominującej były niemal całkowicie zwolnione z podatku na poziomie spółki dominującej, to 5% całkowitego dochodu spółki dominującej z akcji, w tym ulgi podatkowe, nie było odliczane z łącznych zysków spółki dominującej podlegających opodatkowaniu (obejmując koszty i opłaty związane ze zwolnionym dochodem z dywidend). Pomimo że miało to taki skutek, iż dochód z dywidend krajowych nie był całkowicie wolny od podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym — tj. 5% tego dochodu zostało włączone w zyski francuskiej spółki dominującej podlegające opodatkowaniu — w odniesieniu do takiego dochodu z dywidend nadal wyraźnie całkowite obciążenie podatkowe było mniejsze niż dywidend wypłacanych za granicę, które podlegały na podstawie art. 187 ust. 1 CGI oraz w braku właściwej konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania 25% podatkowi dochodowemu pobieranemu u źródła dochodu, a w przypadku dywidend wypłacanych na rzecz holenderskiej spółki dominującej 5% podatkowi dochodowemu pobieranemu u źródła dochodu zgodnie z KOUPO zawartą między Francją a Niderlandami.

25. Jednakże rząd francuski podnosi, że taka różnica w traktowaniu nie oznacza dyskryminacji w rozumieniu art. 43 WE, ponieważ zgodnie z zasadą terytorialności Francja — jako państwo źródła — posiada prawo do opodatkowania dywidend francuskiej spółki zależnej wypłacanych na rzecz innej niż francuska spółki dominującej.

26. Argument ten jest w sposób oczywisty nieprzekonywujący. Jak wyjaśniłem w opinii w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation pomimo że, zgodnie z prawem wspólnotowym, kompetencja do przyznawania jurysdykcji podatkowej przysługuje wyłącznie państwom członkowskim — a Trybunał wielokrotnie w sposób wyraźny zaakceptował zgodność z prawem wspólnotowym podstawowego rozróżnienia pomiędzy jurysdykcją państwa macierzystego a jurysdykcją państwa źródła — nie mniej jednak przy wykonywaniu takiej jurysdykcji państwa członkowskie muszą przestrzegać zakazu dyskryminacji ustanowionego w art. 43 WE i 56 WE [16].

27. Rząd francuski podnosi również, że zgodnie z międzynarodowym prawem podatkowym, co do zasady wyłączenie podwójnego opodatkowania w przypadku dochodu transgranicznego należy do państwa macierzystego podatnika — tj. w przypadku niderlandzkiej spółki dominującej do Niderlandów. Jednakże moim zdaniem argument ten nie jest przekonywujący. Prawdą jest, że jak wskazałem w opinii w sprawie Kerckhaert and Morres, w przypadkach gdy podwójne opodatkowanie w wymiarze prawnym związane jest z dochodem transgranicznym, to zasadniczo, zgodnie z zasadą międzynarodowego prawa podatkowego „uprawnienia państwa źródła", do państwa macierzystego

16 — Zobacz ww. w przypisie 2 moja opinia w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 51 i 52; wyroki z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. str. I-923, pkt 49 i 50; z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie C-376/03 D., Zb.Orz. str. I-5821, pkt 28; z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. str. I-5933, pkt 45; z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 De Groot, Rec. str. I-11819, pkt 93; z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. str. I-2793, pkt 30 i 31; w sprawie Saint-Gobain, ww. w przypisie 12; w sprawie Futura, ww. w przypisie 13, pkt 20 i 21; oraz z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 57.

należy dokonanie wyboru czy i W jakim zakresie zamierza ono wyłączyć takie podwójne opodatkowanie [17]. Nie zmienia to obowiązku państwa źródła traktowania nierezydentów w sposób porównywalny z rezydentami, w zakresie w jakim ci pierwsi podlegają jego jurysdykcji podatkowej.

28. Na koniec pragnę dodać, iż rząd francuski nie przedstawił żadnego argumentu stanowiącego wyjaśnienie, dlaczego takie dyskryminacyjne traktowanie powinno być uznane za uzasadnione, na przykład z powodu konieczności zapobiegania nadużywaniu prawa [18] lub potrzeby zapewnienia spójności krajowych systemów podatkowych [19]. Istnienie takiego uzasadnienia nie wynika również z treści postanowienia odsyłającego.

29. W związku z powyższym na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że przepis, taki jak ten będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, który nakłada na spółki dominujące niemające siedziby we Francji i otrzymujące dywidendy od spółek zależnych mających siedzibę we Francji, podatek pobierany u źródła dochodu od dywidend, a nie nakłada na spółki dominujące mające siedzibę we Francji i otrzymujące dywidendy od spółek zależnych mających siedzibę we Francji żadnego podatku od dywidend, stanowi dyskryminacyjne ograniczenie swobody działalności gospodarczej niezgodne z art. 43 WE.

B — *W przedmiocie pytania drugiego i trzeciego*

30. W pytaniu drugim sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy w sytuacji kiedy KOUPO zawarta między Francją a innym państwem członkowskim dopuszcza podatek pobierany u źródła dochodu, taki jak podatek o którym mowa w pytaniu pierwszym i przewiduje możliwość zaliczania go na poczet podatku należnego w tym innym państwie członkowskim, powinna być brana pod uwagę przy ocenie zgodności tego przepisu z art. 43 WE. W pytaniu trzecim sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy jeśli faktycznie właściwa KOUPO powinna być brana pod uwagę, ewentualność, że spółka dominująca niemająca siedziby we Francji faktycznie nie mogłaby dokonać zaliczenia przewidzianego przez taką umowę międzynarodową oznacza, że przepis ten powinien być uznany za niezgodny z art. 43 WE.

31. Pytania te rozpatrywane łącznie poruszają kwestię czy istotne znaczenie mają fakty, iż 1) na podstawie art. 24 ust. 3 KOUPO zawartej między Francją a Niderlandami, Niderlandy były zobowiązane przyznawać ulgę podatkową obejmującą 5% francuskiego podatku pobieranego u źródła dochodu nakładanego na dywidendy pochodzące z Francji, do wysokości podatku niderlandzkiego należnego od tych dywi-

17 — Zobacz przypis 7, pkt 34 i nast.

18 — Zobacz na przykład wyroki z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-324/00 Lankhorst-Hohorst, Rec. str. I-11779, oraz z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695.

19 — Wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249.

dend; ale 2) w rzeczywistości, ponieważ Niderlandy zwolniły dywidendy pochodzące z Francji (oraz inne dywidendy zagraniczne) z opodatkowania na poziomie niderlandzkiej spółki dominującej, nie udzielały one ulg obejmujących francuski podatek pobierany u źródła dochodu.

32. Najpierw przedstawię zasady pozwalające na dokonanie analizy znaczenia skutków umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dla oceny zgodności z art. 43 WE w danym przypadku, po czym omówię zastosowanie tych zasad do niniejszej sprawy.

1. Czy skutki umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania powinny być uwzględniane przy ocenie zgodności przepisów krajowych z art. 43 WE?

33. Na wstępie pragnę przypomnieć, że jak już wyjaśniłem w opinii w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, moim zdaniem rzeczywisty wpływ KOUPO na sytuację podatnika powinien być uwzględniany przy dokonywaniu oceny czy, w danym przypadku, podatnik ten jest dyskryminowany w sposób niezgodny z art. 43 WE. Ocena przestrzegania przez państwa członkowskie przepisów traktatowych dotyczących swobody przepływu powinna uwzględniać skutki KOUPO z dwóch ważnych przyczyn [20].

34. Po pierwsze, wynika to z faktu, iż jak już wskazałem [21], zgodnie z prawem wspólnotowym państwom członkowskim przysługuje swoboda rozdzielania pomiędzy siebie nie tylko jurysdykcji podatkowej, ale również pierwszeństwa w zakresie opodatkowania. Obecnie w prawie wspólnotowym nie można znaleźć alternatywnych kryteriów, ani żadnej podstawy dla ustanowienia takich kryteriów. Toteż w sprawie Gilly, po uznaniu, że przyznanie jurysdykcji podatkowej na podstawie narodowości nie może jako takie być uznawane za dyskryminację, Trybunał uznał, że „w związku z brakiem wspólnotowych przepisów ujednolicających lub harmonizujących, w szczególności zgodnie z art. [293] tiret drugie WE, państwa członkowskie zachowują prawo określenia kryteriów podziału kompetencji w zakresie opodatkowania w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania. Także przy podziale jurysdykcji podatkowej nie jest nieuzasadnione ze strony państw członkowskich oparcie ich porozumień na międzynarodowej praktyce oraz modelowej konwencji podatkowej sporządzonej przez OECD [...]" [22]. Trybunał potwierdził tę argumentację między innymi w wyroku w sprawie D. [23].

35. Oznacza to na przykład, iż co do zasady do swobodnego uznania państwa źródła, które nakłada podwójne opodatkowanie dywidend w wymiarze ekonomicznym należy

20 — Zobacz pkt 71 ww. w przypisie 2 opinii w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation.

21 — Zobacz moje opinie w sprawie Kerckhaert and Morres, ww. w przypisie 7, pkt 32–33 i W sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, ww. w przypisie 2, pkt 52.

22 — Wyrok w sprawie Gilly, ww. w przypisie 16, pkt 30 i 31. Zobacz również wyrok w sprawie Saint-Gobain, ww. w przypisie 12, pkt 57.

23 — Zobacz ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie D., pkt 50–53.

zapewnienie poprzez konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania i późniejsze negocjacje międzypaństwowe wyeliminowania tego opodatkowania przez państwo macierzyste.

36. Po drugie, jeśli skutki KOUPO w konkretnym przypadku nie byłyby brane pod uwagę, zostałaby pominięta rzeczywistość gospodarcza działalności tego podatnika oraz bodźce w kontekście transgranicznym. Inaczej rzecz ujmując, mogłoby to zakłócić rzeczywisty skutek łącznych obowiązków państwa macierzystego oraz państwa źródła wobec tego podatnika.

37. Jak zauważyłem w opinii w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation łączne obowiązki państwa macierzystego oraz państwa źródła wynikające z przepisów dotyczących swobodnego przepływu powinny być postrzegane jako całość lub jako osiąganie pewnego rodzaju równowagi. Badanie sytuacji indywidualnego podmiotu gospodarczego w ramach tylko jednego z tych państw — bez brania pod uwagę obowiązków tego drugiego państwa wynikających z art. 43 WE — może wywołać niewyważone oraz mylące wrażenie, jak również może nie uchwycić rzeczywistości gospodarczej, w której działa ten podmiot [24].

24 — Test Claimants in Class IV of the ACT GroupLitigation, ww. w przypisie 2, pkt 72.

38. Ten rodzaj podejścia został przyjęty przez Trybunał na przykład w wyroku w sprawie Bouanich [25]. Sprawa ta dotyczyła zgodności z art. 56 WE ustawodawstwa szwedzkiego, które przewiduje, że w przypadku obniżenia kapitału zakładowego, kwota uzyskana z wykupu akcji wypłacona akcjonariuszowi będącemu nierezydentem opodatkowywana jest tak jak wypłata dywidend, bez prawa do odliczenia kosztów nabycia tych akcji, podczas gdy ta sama kwota wypłacana akcjonariuszowi będącemu rezydentem opodatkowywana jest tak jak zyski kapitałowe, z prawem odliczenia kosztu nabycia. Trybunał orzekł, że gdy rozpatruje się te przepisy odrębnie oraz bez brania pod uwagę właściwej KOUPO mają one charakter wyraźnie dyskryminacyjny. Jednakże, gdy na podstawie stanu faktycznego sąd krajowy uznał, że skutkiem właściwej konwencji [26] było to, że nierezydenci w rzeczywistości byli traktowani nie mniej korzystnie niż rezydenci to nie wystąpiło naruszenie art. 56 WE. Trybunał argumentował:

„W celu dokonania wykładni prawa wspólnotowego, która byłaby użyteczna dla sądu krajowego, Trybunał powinien uwzględnić wynikający z konwencji francusko-szwedzkiej system podatkowy interpretowany w świetle komentarza do modelowej konwencji podatkowej OECD, wchodzący w skład ram prawnych stosowanych w postępowaniu

25 — Zobacz przypis 16, pkt 51.

26 — W tym przypadku konwencja francusko-szwedzka, która ustanawia próg opodatkowania dywidend dla akcjonariuszy będących nierezydentami na poziomie niższym od progu obowiązującego akcjonariuszy będących rezydentami oraz, który poprzez interpretację tej konwencji w świetle komentarza OECD na temat mającej zastosowanie konwencji modelowej zezwala na odliczenie wartości nominalnej tych akcji od kwoty ich wykupu.

przed sądem krajowym i przedstawiony jako taki przez sąd odsyłający [...]" [27].

39. Zgadzam się z konkluzją Trybunału [28].

40. Z powyższego wynika, że co do zasady do swobodnego uznania państwa członkowskiego należy to, czy zapewni wypełnienie obowiązków wynikających z przepisów traktatowych o swobodnym przepływie poprzez postanowienia zawarte w KOUPO. Zatem na przykład, w przypadku gdy państwo źródła nakłada krajowe podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym na nierezydentów w taki sam sposób jak na rezydentów, to moim zdaniem co do zasady do swobodnego uznania państwa źródła należy to, czy zapewni ono, że nierezydenci uzyskają takie samo zwolnienie od podwójnego opodatkowania jakie uzyskują rezydenci na mocy KOUPO.

41. Jednakże, jak wskazałem w opinii w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, zasada ta podlega dwóm zasadniczym ograniczeniom.

42. Po pierwsze, traktowanie zapewnione nierezydentom na podstawie właściwej KOUPO musi w zakresie faktycznych skutków odpowiadać traktowaniu stosowanemu wobec rezydentów. W wyroku w sprawie Bounich Trybunał słusznie moim zdaniem orzekł, że do sądu krajowego należy zbadanie na podstawie stanu faktycznego w danej sprawie, czy akcjonariusze będący nierezydentami w rzeczywistości byli traktowani w sposób nie mniej korzystny niż akcjonariusze będący rezydentami, biorąc pod uwagę skutki konwencji [29]. Doszedłem do podobnych wniosków w zakresie stanu faktycznego w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation uważając, że w przypadkach gdy na podstawie niektórych KOUPO Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej nałożyło podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym na dywidendy wypłacane za granicę w formie podatku dochodowego podlegającego zapłacie w Zjednoczonym Królestwie, to Zjednoczone Królestwo powinno zapewnić — poprzez KOUPO lub w inny

27 — Zobacz przypis 16, pkt 51.

28 — Pragnę zauważyć, jak stwierdziłem w mojej opinii w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, ww. w przypisie 2, w pkt 83, że inne podejście zostało przyjęte przez Trybunał EFTA w wyroku z dnia 23 listopada 2004 r. w sprawie E-1/04 Fokus Bank przeciwko państwu norweskiemu. Sprawa ta poruszała, między innymi kwestię zgodności ze swobodnym przepływem kapitału (art. 40 porozumienia EOG, stanowiący odpowiednik art. 56 WE) uregulowań norweskich, zgodnie z którymi Norwegia nakładała na zyski spółki najpierw podatek od osób prawnych, a w chwili wypłaty 1) w przypadku rezydentów podatek dochodowy. Jednakże akcjonariuszom będącym rezydentami przyznano ulgę podatkową pozwalającą na pełne zaliczenie na poczet podatku, w celu wyłączenia podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym; 2) w przypadku nierezydentów 15% podatek pobierany u źródła dochodu. Jednakże, zgodnie z KOUPO właściwą w tej sprawie, to 15% zaliczane było na poczet podatku nakładanego w państwie macierzystym. Orzekając, iż przepis ten narusza zasadę swobodnego przepływu kapitału, Trybunał EFTA zrównał opodatkowanie dywidend wypłacanych za granicę (opodatkowanie przez państwo źródła) z dywidendami pochodzącymi z zagranicy (opodatkowanie przez państwo macierzyste), powołując się na wyroki Trybunału w sprawach Lenz i Manninen (pkt 30) oraz argumentował, że państwo źródła co do zasady nie może powoływać się na postanowienia KOUPO w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym spowodowanego przez to państwa źródła (pkt 37). Z przyczyn przedstawionych powyżej w mojej opinii w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, nie zgadzam się z tą analizą.

29 — Zobacz przypis 16, pkt 54–56.

sposób — by nierezydenci byli traktowani w taki sam sposób (w tym przypadku w zakresie wyłączenia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym) jak rezydenci podlegający temu samemu podatkowi dochodowemu w Zjednoczonym Królestwie [30].

43. Po drugie, na państwie członkowskim, którego przepisy mają charakter prima facie — bez brania pod uwagę właściwej KOUPO — dyskryminacyjny, spoczywa ciężar zapewnienia, by na podstawie KOUPO został faktycznie uzyskany skutek wyeliminowania dyskryminacji. Innymi słowy, najwyraźniej w przypadku skargi o naruszenie zakazów ustanowionych w przepisach traktatowych okoliczność, że druga umawiająca się strona KOUPO naruszała swe obowiązki wynikające z KOUPO poprzez, na przykład nieprzyznanie odpowiednich ulg podatkowych bądź niewyeliminowanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym nie może stanowić uzasadnienia naruszenia. Raczej, jak wskazałem w opinii w sprawie Kerskhaert and Morres, ocena zgodności prawa krajowego umawiającej się strony z właściwą KOUPO oraz ewentualne skutki jej naruszenia na gruncie prawa krajowego, stanowi kwestię podlegającą wyłącznie właściwości sądu krajowego [31]. Natomiast fakt, że prawodawstwo państwa członkowskiego jest zgodne z postanowieniami właściwej KOUPO nie oznacza sam w sobie, że takie zachowanie jest zgodne z przepisami traktatowymi o swobodnym przepływie. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, przy wykonywaniu swych kompetencji w zakresie opodatkowania przyznanych przez KOUPO państwa członkowskie muszą przestrzegać zakazu dyskryminacji zawartego w art. 43 WE i 56 WE [32]. Zatem, jak wskazałem w opinii w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, w tym przypadku stanowiło to moim zdaniem część wynikającego z art. 43 WE obowiązku zapewnienia przez Zjednoczone Królestwo, by skarżący niebędący rezydentami Zjednoczonego Królestwa uzyskali, poprzez KOUPO, takie samo traktowanie jak rezydenci Zjednoczonego Królestwa podlegając takiemu samemu podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym, a argumentowanie, że druga umawiająca się strona naruszyła swe obowiązki wynikające z KOUPO poprzez niewyeliminowanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym, nie może stanowić dla Zjednoczonego Królestwa argumentu na obronę [33].

2. Zastosowanie powyższych zasad do niniejszej sprawy

44. Gdyby powyższe zasady zostały zastosowane do niniejszej sprawy to moim zdaniem, jeśli w wyniku francusko-niderlandzkiej

30 — Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, ww. w przypisie 2, pkt 88.

31 — Zobacz przypis 7, pkt 38. Zobacz również w drodze analogii opinia rzecznika generalnego Ruiz-Jarabo Colomera w sprawie Gilly, ww. w przypisie 16, pkt 25, stwierdzająca, że Trybunał nie może wydać orzeczenia co do zgodności z prawem wspólnotowym postanowień KOUPO ani też nie może podjąć się dokonania wykładni takich postanowień jako części „konwencji bilateralnej w kwestii nie mieszczącej się w kompetencji Wspólnoty oraz którą regulują wyłącznie państwa członkowskie".

32 — Tamże, zob. również na przykład konkluzja Trybunału w wyroku w sprawie Bouanich, ww. w przypisie 16, pkt 56 i wyroki Trybunału w sprawie De Groot ww. w przypisie 16, pkt 93 i 94, oraz w sprawie Saint-Gobain, ww. w przypisie 12, pkt 57 i 58.

33 — Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, ww. w przypisie 2, pkt 89.

KOUPO ulga przyznana niderlandzkim spółkom dominującym w przypadku stosowanego przez Francję podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym nakładanego na dywidendy mające źródło we Francji była faktycznie taka sama jak ta, z której korzystały francuskie spółki dominujące będące beneficjentami dywidend mających źródło we Francji, należy uznać, iż Francja spełniła swe obowiązki wynikające z art. 43 WE.

45. Jednakże z postanowienia odsyłającego wynika jasno, iż nie miało to miejsca.

46. W istocie, ponieważ Niderlandy zwolniły dywidendy zagraniczne wypłacane na rzecz niderlandzkich spółek dominujących, to dywidendy posiadające źródło we Francji w rzeczywistości nie podlegały opodatkowaniu w Niderlandach, od którego można byłoby odliczyć 5% francuski podatek pobierany u źródła dochodu. Ponadto skutek ten wydaje mi się w pełni zgodny z podziałem jurysdykcji podatkowej określonym w art. 24 KOUPO zawartej między Francją a Niderlandami. Jak przewiduje art. 24 ust. 1 KOUPO Niderlandy mogą włączyć do podstawy opodatkowania dochód lub majątek, który zgodnie z postanowieniami tej KOUPO podlega opodatkowaniu we Francji. Tylko w przypadku gdy Niderlandy postanowiły włączyć taki dochód do podstawy opodatkowania podlegałyby obowiązkowi wynikającemu z art. 24 ust. 3 KOUPO przyznania ulgi podatkowej odpowiadającej francuskiemu podatkowi pobieranemu u źródła dochodu od dywidend mających swe źródło we Francji i tylko do wysokości kwoty podatku niderlandzkiego należnego od tych dywidend.

47. Ostatecznym wyborem dokonanym przez Niderlandy było jednakże zwolnienie dywidend zagranicznych mających źródło we Francji z opodatkowania na poziomie niderlandzkich spółek dominujących. Moim zdaniem świadczy to o tym, że Niderlandy postanowiły nie włączać takich dywidend do podstawy opodatkowania, w wyniku czego nie powstał obowiązek przyznania ulgi podatkowej odpowiadającej francuskiemu podatkowi pobieranemu u źródła dochodu. W każdym razie obowiązek taki był ograniczony do przyznania ulgi do wysokości kwoty podatku niderlandzkiego należnego od dywidend. W niniejszym przypadku kwota ta wynosiła zero.

48. Skutkiem tego było to, że dywidendy mające źródło we Francji wypłacane na rzecz niderlandzkich spółek dominujących nadal podlegały „dwupoziomowemu" podatkowi nakładanemu przez Francję (podatkowi dochodowemu od osób prawnych na poziomie francuskiej spółki zależnej, a następnie podatkowi pobieranemu u źródła dochodu na poziomie niderlandzkiej spółki dominującej). Podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym nie zostało wyeliminowane. Tymczasem dywidendy mające źródło we Francji, wypłacane na rzecz francuskich spółek dominujących w rzeczywistości podlegały tylko jednemu pozimowi podatku (podatkowi dochodowemu od osób prawnych na poziomie spółki zależnej) — w tym przypadku występowało niemal całkowite wyeliminowanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym.

49. Z przyczyn przedstawionych powyżej w mojej odpowiedzi na pytanie pierwsze, jest to sytuacja ściśle dyskryminująca oraz niezgodna z art. 43 WE.

50. Choć nie ma to bezpośredniego związku z niniejszą sprawą, dodałbym, że z przyczyn które przedstawiłem powyżej, moim zdaniem nawet gdyby Niderlandy naruszyły obowiązki wynikające z KOUPO poprzez nieprzyznanie ulgi podatkowej odpowiadającej francuskiemu podatkowi pobieranemu u źródła dochodu nie stanowiłoby to dostatecznego argumentu na obronę dla Francji w obliczu skargi, zgodnie z którą jej dyskryminujące przepisy podatkowe naruszają art. 43 WE [34].

51. Na swoją obronę rząd francuski podniósł, że nie należy postrzegać jakichkolwiek skutków prawodawstwa francuskiego o charakterze ograniczającym, prowadzących do faktycznej niemożności zaliczenia przez niderlandzkie spółki dominujące francuskiego podatku pobieranego u źródła dochodu na poczet należnego podatku niderlandzkiego, jako wypływających bezpośrednio z prawodawstwa francuskiego, ale raczej z różnic istniejących pomiędzy francuskim i niderlandzkim systemem podatkowym. Jednakże z powyższego powinno jasno wynikać, iż argumentowi temu nie udało się uchwycić różnicy pomiędzy zwykłymi różnicami między odrębnymi (niedyskryminacyjnymi) krajowymi systemami podatkowymi — które nie podlegają art. 43 WE [35] — a traktowaniem dyskryminacyjnym wynikającym z przepisów tylko jednego państwa, które naruszają art. 43 WE, jeśli nie są uzasadnione. Jako, że podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym w niniejszej sprawie jest nałożone wyłącznie przez Francję, oczywiste jest, że należy ono do tej drugiej kategorii.

52. W związku z powyższym moim zdaniem na pytania drugie i trzecie sądu krajowego należy udzielić odpowiedzi, że co do zasady, należy brać pod uwagę faktyczny wpływ KOUPO na sytuację podatnika przy dokonywaniu oceny, czy w danym przypadku podatnik ten jest dyskryminowany w sposób niezgodny z art. 43 WE. Poprzez niezapewnienie, by w rzeczywistości inna niż francuska spółka dominująca otrzymująca dywidendy mające źródło we Francji uzyskała ulgę podatkową w zakresie nałożonego przez Francję podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym odpowiadającą uldze uzyskiwanej przez francuską spółkę dominującą, czy to na mocy właściwej KOUPO czy też w inny sposób, Francja naruszyła art. 43 WE.

34 — Zobacz powyżej pkt 43.

35 — Zobacz moja opinia w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ww. w przypisie 2, pkt 43–47.

V — Wnioski

53. W związku z powyższym moim zdaniem Trybunał powinien udzielić następującej odpowiedzi na pytania przedstawione przez Conseil d'Etat:

1) Przepis, który nakłada na spółki dominujące niemające siedziby we Francji otrzymujące dywidendy od spółek zależnych mających siedzibę we Francji podatek pobierany u źródła dochodu od dywidend, a nie nakłada na spółki dominujące mające siedzibę we Francji otrzymujące dywidendy od spółek zależnych mających siedzibę we Francji żadnego podatku od dywidend, stanowi dyskryminacyjne ograniczenie swobody działalności gospodarczej niezgodne z art. 43 WE.

2) Co do zasady, należy brać pod uwagę faktyczny wpływ KOUPO na sytuację podatnika przy dokonywaniu oceny, czy w danym przypadku, podatnik ten jest dyskryminowany w sposób niezgodny z art. 43 WE. Poprzez niezapewnienie, by w rzeczywistości inna niż francuska spółka dominująca otrzymująca dywidendy mające źródło we Francji uzyskała ulgę podatkową w zakresie nałożonego przez Francję podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym odpowiadającą uldze uzyskiwanej przez francuską spółkę dominującą, czy to na mocy właściwej KOUPO czy też w inny sposób, Francja naruszyła art. 43 WE.