Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 11 maja 2023 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Artykuł 49 TFUE – Swoboda przedsiębiorczości – Podatki dochodowe od osób prawnych – Opodatkowanie grup (francuskie „intégration fiscale") – Zwolnienie dywidend wypłacanych przez spółki zależne należące do zintegrowanej grupy podatkowej – Spółka dominująca będąca rezydentem – Powiązania kapitałowe ze spółkami będącymi rezydentami i spółkami niebędącymi rezydentami bez utworzenia zintegrowanej grupy podatkowej – Zwolnienie dywidend wypłacanych przez spółki zależne niebędące rezydentami – Koszty i opłaty niepodlegające odliczeniu związane z udziałem – Brak neutralizacji skutków włączenia tych kosztów i opłat

W sprawach połączonych C-407/22 i C-408/22

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Conseil d'État (radę stanu, Francja) postanowieniami z dnia 14 czerwca 2022 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 20 czerwca 2022 r., w postępowaniach:

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

przeciwko

Manitou BF SA (C-407/22),

Bricolage Investissement France SA (C-408/22),

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, P.G. Xuereb, T. von Danwitz (sprawozdawca), A. Kumin i I. Ziemele, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Manitou BF SA – S. Joalland, S. Laisney, F. Locatelli i G. Menu-Lejeune, avocats,

* Język postępowania: francuski.

– w imieniu Bricolage Investissement France SA – M. Dervieux i F. Donnedieu de Vabres, avocats,

– w imieniu rządu francuskiego – R. Bénard i T. Stéhelin, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i . Roels, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 49 TFUE.

2 Wnioski te zostały złożone w ramach dwóch sporów pomiędzy ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (ministrem gospodarki, finansów i odbudowy, Francja) a, po pierwsze, Manitou BF SA (sprawa C-407/22) oraz, po drugie, Bricolage Investissement France SA (sprawa C-408/22) w przedmiocie zwrotu tym spółkom części podatku od osób prawnych i dodatkowych opłat do tego podatku zapłaconych za lata podatkowe, odpowiednio 2011 i 2012, odpowiadających proporcjonalnej części kosztów i opłat włączonych do ich dochodów z racji dywidend otrzymanych od ich spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich niż Francja.

Prawo francuskie

3 Artykuł 216 I code général des impôts (powszechnego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI") w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniach głównych, stanowi:

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

Proporcjonalna część kosztów i opłat, o której mowa w akapicie poprzedzającym, jest ustalona jednolicie na 5 % łącznego zysku z akcji i udziałów, włączając w to przyznaną ulgę podatkową".

4 Zgodnie z art. 223 A CGI:

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

[…]

Członkami grupy mogą być jedynie spółki lub stałe zakłady, które udzieliły na to zgody i których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych lub zgodnie z zasadami ustanowionymi w art. 214. […]".

5 Artykuł 223 B CGI stanowi:

„Łączny dochód jest określany przez spółkę dominującą poprzez zsumowanie dochodów każdej ze spółek grupy, określonych na zasadach ogólnych lub zgodnie z zasadami ustanowionymi w art. 214.

Łączny dochód jest pomniejszany o proporcjonalną część kosztów i opłat związaną z zyskami z tytułu akcji i udziałów uzyskanymi przez spółkę grupy od innej spółki będącej członkiem grupy przez okres dłuższy niż jeden rok podatkowy oraz z zyskami z tytułu tych akcji i udziałów uzyskanymi przez spółkę grupy od spółki pośredniej, w odniesieniu do których spółka dominująca przedstawi dowód, że pochodzą one z zysków z akcji i udziałów wypłacanych przez spółkę będącą członkiem grupy przez okres dłuższy niż jeden rok podatkowy, która to spółka nie wykazała jeszcze korekt przeprowadzonych na podstawie niniejszego akapitu lub akapitu trzeciego.

[…]”.

Postępowania główne i pytanie prejudycjalne

Sprawa C-407/22

6 Manitou BF otrzymał w 2011 r. dywidendy od spółek zależnych mających siedzibę w państwach członkowskich innych niż Francja, które objął systemem spółki dominującej przewidzianym w art. 145 i 216 CGI. Zgodnie z art. 216 I CGI Manitou BF odliczył te dywidendy od swego zysku netto, z wyjątkiem proporcjonalnej części kosztów i opłat w wysokości 5 % kwoty otrzymanych dywidend.

7 W zażaleniu z dnia 24 grudnia 2014 r. Manitou BF zażądał zwrotu części zaliczki na poczet podatku dochodowego od osób prawnych, któremu podlegał za rok podatkowy zakończony w 2011 r., w wysokości odpowiadającej włączeniu tej proporcjonalnej części do wyniku podatkowego ze względu na to, że wspomniane włączenie zostało przeprowadzone na podstawie przepisów ustawowych naruszających swobodę przedsiębiorczości.

8 Organy podatkowe odrzuciły to zażalenie, a Manitou BF odwołał się od tej decyzji. Wyrokiem z dnia 26 września 2017 r. tribunal administratif de Montreuil (sąd administracyjny w Montreuil, Francja) oddalił skargę. Wyrokiem z dnia 27 maja 2021 r. cour administrative d’appel de Versailles (apelacyjny sąd administracyjny w Wersalu, Francja) uchylił wyrok sądu pierwszej instancji i zasądził na rzecz Manitou BF zwrot żądanych kwot, uznawszy, że art. 223 B CGI narusza swobodę przedsiębiorczości w zakresie, w jakim nie przewiduje on dla spółki dominującej możliwości neutralizacji proporcjonalnej części kosztów i opłat podlegających włączeniu z tytułu zysków z akcji i udziałów w spółkach zależnych mających siedzibę w państwie członkowskim innym niż Francja, spełniających kryteria kwalifikacji do zintegrowanego systemu podatkowego określone w tym artykule. W tym względzie sąd ten uznał za nieistotną okoliczność, że wspomniana spółka dominująca, choć posiadała we Francji kwalifikujące się spółki zależne, nie utworzyła w tym państwie członkowskim zintegrowanej grupy podatkowej.

9 Uznawszy, że sąd ten niesłusznie uznał, że art. 223 B CGI narusza tę swobodę, ministre de l’Économie, des Finances et de la Relance odwołał się od tego wyroku do Conseil d’Etat (rady stanu, Francja), będącego sądem odsyłającym. W szczególności zarzuca on naruszenie prawa i błędną kwalifikację okoliczności faktycznych przez cour administrative d’appel de Versailles (apelacyjny sąd administracyjny w Wersalu), który orzekł, że to, czy spółka dominująca

zdecydowała się na utworzenie zintegrowanej grupy podatkowej ze swoimi francuskimi spółkami zależnymi czy tego nie uczyniła, nie ma wpływu na zasadność żądania zwrotu podnoszonego przez Manitou BF.

Sprawa C-408/22

10 Bricolage Investissement France, która w całości należy do grupy Adeo, otrzymała w 2012 r. dywidendy od należącej w całości do niej polskiej spółki zależnej. Bricolage Investissement France objęła te dywidendy, dla celów ustalenia podatku dochodowego od osób prawnych należnego za rok podatkowy 2012, systemem spółki dominującej przewidzianym w art. 145 i 216 CGI. Zgodnie z art. 216 I tego kodeksu spółka ta odliczyła te dywidendy od swego zysku netto, z wyjątkiem proporcjonalnej części kosztów i opłat ryczałtowo określonej na 5 % kwoty otrzymanych dywidend.

11 W kolejnej skardze Bricolage Investissement France zwróciła się do organów podatkowych o umożliwienie jej odliczenia wszystkich dywidend otrzymanych od jej polskiej spółki zależnej, bez włączenia tej proporcjonalnej części.

12 W następstwie oddalenia tego wniosku Bricolage Investissement France wniosła do tribunal administratif de Montreuil (sądu administracyjnego w Montreuil) o zwolnienie z wpłat na podatek dochodowy od osób prawnych i z dodatkowych składek na ten podatek, które uiścił za rok podatkowy 2012 w wysokości 633 352 EUR. Wyrokiem z dnia 10 października 2019 r. sąd ten oddalił jej żądanie.

13 Wyrokiem z dnia 19 października 2021 r. cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjny sąd administracyjny w Wersalu), rozpatrując odwołanie wniesione przez Bricolage Investissement France, uchylił ten wyrok i przyznał tej spółce zwolnienie z rzeczonych wpłat w wysokości neutralizacji proporcjonalnej części kosztów i opłat, które włączyła do swojego zysku, na podstawie rozważań przytoczonych już w pkt 8 niniejszego wyroku.

14 Odwołanie od tego wyroku zostało wniesione do sądu odsyłającego przez ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance. Organ ten podniósł, że cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjny sąd administracyjny w Wersalu) niesłusznie uznał, że art. 223 B CGI nie jest zgodny ze swobodą przedsiębiorczości, dokonał błędnej wykładni przepisów tego artykułu oraz błędnej kwalifikacji stanu faktycznego, stwierdzając, że spółka dominująca, która nie jest członkiem zintegrowanej grupy podatkowej, może odliczyć od swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu, bez włączenia owej proporcjonalnej części, wszystkie dywidendy otrzymane od swoich spółek zależnych, mających siedzibę w państwie członkowskim innym niż Francja, objętych zakresem zastosowania tego artykułu.

Uwagi wspólne dla spraw C-407/22 i C-408/22

15 W świetle uwag stron w postępowaniach głównych sąd odsyłający powziął wątpliwości w kwestii wpływu, w odniesieniu do zawisłych przed nim spraw, wyroku z dnia 2 września 2015 r., Groupe Steria (C-386/14, zwanego dalej „wyrokiem Groupe Steria", EU:C:2015:524). W wyroku tym Trybunał orzekł, że art. 49 TFUE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego dotyczącym zintegrowanego systemu podatkowego, które przyznały integrującej spółce dominującej neutralizację skutków włączenia proporcjonalnej części kosztów i opłat ryczałtowo określonej na 5 % kwoty netto dywidend otrzymanych przez nią tylko od spółek będących rezydentami objętych

integracją, podczas gdy przepisy te odmawiają jej takiej neutralizacji dla dywidend wypłacanych przez jej spółki zależne z siedzibą w innym państwie członkowskim, które gdyby były rezydentami, obiektywnie mogłyby, według wyboru, należeć do systemu integracji.

16 Uwzględniając rozważania Trybunału zawarte w tym wyroku, Conseil d'État (rada stanu) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym, sformułowanym w identyczny sposób w sprawach C-407/22 i C-408/22:

„Czy art. 49 [TFUE] stoi na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego dotyczącym zintegrowanego systemu podatkowego, które przyznają integrującej spółce dominującej neutralizację skutków włączenia proporcjonalnej części kosztów i opłat z tytułu dywidend otrzymanych przez nią od spółek będących rezydentami objętych integracją, jak również – dla celów uwzględnienia wyroku [Groupe Steria] – z tytułu dywidend otrzymanych od jej spółek zależnych z siedzibą w innym państwie członkowskim, które gdyby były rezydentami, obiektywnie mogłyby, według wyboru, należeć do systemu integracji, jednak odmawiają takiej neutralizacji spółce dominującej będącej rezydentem, która pomimo istnienia powiązań kapitałowych z innymi podmiotami będącymi rezydentami, pozwalających na utworzenie zintegrowanej grupy podatkowej, nie wybrała przynależności do takiej grupy, z tytułu zarówno dywidend wypłacanych przez jej spółki zależne będące rezydentami, jak i dywidend otrzymywanych od spółek z siedzibą w innym państwie członkowskim, które spełniają kryteria objęcia integracją inne niż siedziba?".

17 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 21 lipca 2022 r. sprawy C-407/22 i C-408/22 zostały połączone do celów przeprowadzenia pisemnego i ustnego etapu postępowania oraz wydania wyroku.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego dotyczącym zintegrowanego systemu podatkowego, zgodnie z którymi:

– spółka dominująca będąca rezydentem, która wybrała integrację podatkową ze spółkami będącymi rezydentami, może skorzystać z neutralizacji skutków włączenia proporcjonalnej części kosztów i opłat ryczałtowo określonej na 5 % kwoty netto dywidend otrzymanych przez nią od jej spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich, które, gdyby były rezydentami, obiektywnie mogłyby, według wyboru, należeć do systemu integracji,

– podczas gdy takiej neutralizacji odmawia się spółce dominującej będącej rezydentem, która nie wybrała takiej integracji podatkowej, pomimo istnienia powiązań kapitałowych z innymi spółkami będącymi rezydentami, które na to pozwalają.

19 Artykuł 49 akapit pierwszy TFUE stanowi, że w ramach postanowień zawartych w rozdziale 2 tytułu IV w części trzeciej traktatu FUE ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego są zakazane.

20 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem za ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy uznać wszelkie przepisy, które uniemożliwiają, utrudniają lub czynią mniej atrakcyjnym korzystanie ze swobody zagwarantowanej w art. 49 TFUE (wyrok z dnia 7 września 2022 r., Cilevičs i in., C-391/20, EU:C:2022:638, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Artykuł 49 TFUE nakazuje zatem zniesienie ograniczeń swobody przedsiębiorczości. W związku z tym, nawet jeśli, zgodnie z ich treścią, postanowienia traktatu FUE odnoszące się do swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się one także temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało swemu obywatelowi albo spółce utworzonej zgodnie z jego przepisami wykonywanie działalności w innym państwie członkowskim (wyrok Groupe Steria, pkt 14 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości ma miejsce, w przypadku gdy na podstawie prawa państwa członkowskiego spółka będąca rezydentem posiadająca spółkę zależną lub stały zakład w innym państwie członkowskim jest traktowana pod względem podatkowym w mniej korzystny sposób w porównaniu ze spółką będącą rezydentem posiadającą stały zakład lub spółkę zależną w tym pierwszym państwie członkowskim (wyrok Groupe Steria, pkt 15 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Na podstawie przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniach głównych dywidendy otrzymywane przez spółkę dominującą będącą rezydentem pochodzące od spółki zależnej, niezależnie od tego, czy jest ona rezydentem czy też nie, są odliczane od zysku netto spółki dominującej, z wyjątkiem proporcjonalnej części kosztów i opłat ryczałtowo określonej na 5 % kwoty netto tych dywidend. Koszty i opłaty dotyczące udziałów lub akcji, w związku z którymi wypłacane są dywidendy zwolnione z podatku, są bowiem uznawane za niepodlegające odliczeniu od zysku spółki dominującej.

24 Niemniej jednak owo włączenie części kosztów i opłat do zysku spółki dominującej zostaje neutralizowane z korzyścią dla spółki dominującej należącej do zintegrowanej grupy podatkowej w rozumieniu art. 223 A CGI w stosunku do dywidend jej spółek zależnych należących do tej grupy na podstawie art. 223 B tego kodeksu.

25 Z przepisów tych wynika, że dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą będącą rezydentem, wchodzącą w skład zintegrowanej grupy podatkowej i wypłacane przez jej spółki zależne należące do tej samej grupy podatkowej, są odliczane w całości od zysku netto tej spółki dominującej i w konsekwencji są całkowicie zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych w tym państwie członkowskim.

26 Przepisy te były rozpatrywane w wyroku Groupe Steria, w którym Trybunał orzekł, że skoro na podstawie tego uregulowania jedynie spółki będące rezydentami mogą należeć do zintegrowanej grupy podatkowej, odnośna korzyść podatkowa jest zastrzeżona jedynie dla dywidend pochodzenia krajowego. Trybunał stwierdził, że art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego dotyczącym zintegrowanego systemu podatkowego, które przyznały integrującej spółce dominującej neutralizację skutków włączenia proporcjonalnej części kosztów i opłat ryczałtowo określonej na 5 % kwoty netto dywidend otrzymanych przez nią od spółek będących rezydentami objętych integracją, podczas gdy przepisy te odmawiają jej takiej neutralizacji dla dywidend wypłacanych przez jej spółki zależne z siedzibą w innym państwie członkowskim, które gdyby były rezydentami, obiektywnie mogłyby, według wyboru, należeć do systemu integracji.

27 Z wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że po wydaniu wyroku w sprawie Groupe Steria integrująca spółka dominująca może korzystać z neutralizacji skutków włączenia proporcjonalnej części kosztów i opłat ryczałtowo określonej na 5 % kwoty netto dywidend otrzymanych przez nią również od spółek niebędących rezydentami, które gdyby były rezydentami, obiektywnie mogłyby, według wyboru, należeć do zintegrowanej grupy podatkowej.

28 W konsekwencji z uregulowania tego, zastosowanego z uwzględnieniem wyroku Groupe Steria, wynika, że dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą będącą rezydentem, należącą do zintegrowanej grupy podatkowej, i wypłacone przez jej spółki zależne będące rezydentami, należące do tej samej grupy podatkowej, jak również przez spółki zależne niebędące rezydentami, które gdyby były rezydentami, obiektywnie mogłyby, według wyboru, należeć do zintegrowanej grupy podatkowej, są odliczane w całości od zysku netto tej spółki dominującej i w związku z tym są całkowicie zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych w tym państwie członkowskim.

29 Natomiast dywidendy otrzymane przez spółkę dominującą będącą rezydentem, która nie należy do zintegrowanej grupy podatkowej, od spółek zależnych zarówno będących rezydentami, jak i niebędących rezydentami, są jedynie częściowo zwolnione z tego podatku, z uwagi na włączenie proporcjonalnej części kosztów i opłat ryczałtowo określonej na 5 % do zysku tej spółki dominującej.

30 W niniejszej sprawie, w przeciwieństwie do sytuacji będącej przedmiotem wyroku Groupe Steria, Manitou BF i Bricolage Investissement France nie należą do zintegrowanej grupy podatkowej w rozumieniu art. 223 A CGI. Jednakże ze względu na powiązania kapitałowe między nimi a innymi spółkami mającymi siedzibę we Francji możliwość ta była dla nich otwarta, według wyboru, z tymi ostatnimi spółkami, a mianowicie, w przypadku Manitou BF, ze względu na powiązania kapitałowe między tą spółką a jej spółkami zależnymi będącymi rezydentami oraz, w przypadku Bricolage Investissement France, ze względu na powiązania kapitałowe między nią a jej spółką dominującą będącą rezydentem.

31 Nie zmienia to faktu, że zgodnie z przepisami krajowymi rozpatrywanymi w postępowaniach głównych jedynie spółki będące rezydentami we Francji mogą wybrać zintegrowany system podatkowy i należeć do zintegrowanej grupy podatkowej w tym państwie członkowskim. Zatem Manitou BF i Bricolage Investissement France nie miały możliwości utworzenia takiej grupy ze swoimi spółkami zależnymi mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich niż Francja.

32 W szczególności, zgodnie z tymi przepisami, spółka dominująca będąca rezydentem może w każdej chwili wybrać ten system w odniesieniu do swoich spółek zależnych mających siedzibę we Francji, które spełniają kryteria kwalifikacji. Ponadto, zgodnie ze wspomnianym rozporządzeniem, spółka dominująca będąca rezydentem może swobodnie wybrać zakres integracji i nie jest przy tym zobowiązana do integracji wszystkich swoich uprawnionych spółek zależnych będących rezydentami.

33 Niemniej spółka dominująca będąca rezydentem nie ma możliwości wyboru zintegrowanego systemu podatkowego tylko ze swoimi spółkami zależnymi mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich, które spełniają kryteria kwalifikacji inne niż siedziba, lecz musi utworzyć zintegrowaną grupę podatkową z co najmniej jedną z uprawnionych spółek będących rezydentami.

34 Wynika z tego, że o ile spółka dominująca będąca rezydentem, posiadająca spółki zależne mające siedzibę we Francji, może zawsze uzyskać korzyść podatkową polegającą na neutralizacji skutków włączenia proporcjonalnej części kosztów i opłat i korzysta z tej opcji w zakresie swobodnie przez nią wybranym, o tyle spółka dominująca będąca rezydentem, posiadająca spółki zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich, nie może uzyskać tej korzyści, z wyjątkiem sytuacji, gdy wcześniej należała do zintegrowanej grupy podatkowej we Francji ze spółkami będącymi rezydentami.

35 Taka różnica w traktowaniu skutkuje wykluczeniem spółki dominującej posiadającej spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim i nienależącej do zintegrowanej grupy podatkowej z możliwości uzyskania korzyści podatkowej tego rodzaju, jak owa neutralizacja, i może sprawić, że wykonywanie przez tę spółkę dominującą przysługującej jej swobody przedsiębiorczości będzie dla niej mniej atrakcyjne, ponieważ może zniechęcać ją do tworzenia spółek zależnych w innych państwach członkowskich (zob. podobnie wyrok Groupe Steria, pkt 20).

36 Aby takie odmienne traktowanie było zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobody przedsiębiorczości, musi ono dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub musi ono być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (wyrok z dnia 25 lutego 2010 r., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Co się tyczy porównywalności sytuacji, Trybunał orzekł już, w odniesieniu do przepisów rozpatrywanych w postępowaniach głównych, iż okoliczność, że dywidendy otrzymywane przez spółkę dominującą, która korzysta z pełnego zwolnienia podatkowego, pochodzą od spółek zależnych należących do zintegrowanej grupy podatkowej, do której należy również odnośna spółka dominująca, nie odpowiada obiektywnej odmienności sytuacji pomiędzy spółkami dominującymi uzasadniającej ustalone odmienne traktowanie (wyrok Groupe Steria, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Trybunał orzekł bowiem, że w świetle uregulowania przewidującego pełne zwolnienie podatkowe otrzymanych dywidend poprzez zastosowanie neutralizacji skutków włączenia proporcjonalnej części kosztów i opłat do zysku spółki dominującej, sytuacja spółek należących do zintegrowanej grupy podatkowej jest porównywalna z sytuacją spółek nienależących do takiej grupy, zarówno w przypadku spółki dominującej, jak i w przypadku jej spółki zależnej. W obydwu przypadkach, po pierwsze, spółka dominująca ponosi koszty i opłaty związane z jej udziałem w spółce zależnej, oraz po drugie, zyski osiągnięte przez spółki zależne, w związku z którymi wypłacane są dywidendy, mogą co do zasady być przedmiotem podwójnego opodatkowania w wymiarze gospodarczym lub opodatkowania kaskadowego (zob. podobnie wyrok Groupe Steria, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Rząd francuski podniósł jednak, powołując się na wyroki z dnia 25 lutego 2010 r., X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 24), oraz z dnia 12 czerwca 2014 r., SCA Group Holding i in. (od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, pkt 31), że sytuacja podatnika, który wybrał zintegrowany system podatkowy, nie może być obiektywnie porównywalna z sytuacją podatnika, który nie starał się o skorzystanie z tego systemu, a fortiori, gdy spełniał obiektywne warunki, by to uczynić.

40 W tym względzie Trybunał wskazał w wyroku z dnia 25 lutego 2010 r., X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 24), że sytuacja spółki dominującej będącej rezydentem, która zamierza utworzyć jeden podmiot podatkowy ze spółką zależną będącą rezydentem, oraz sytuacja spółki dominującej zamierzającej utworzyć jeden podmiot podatkowy ze spółką zależną niebędącą

rezydentem są obiektywnie porównywalne pod względem celów zintegrowanego systemu podatkowego, o ile obie spółki dominujące czynią to w celu uzyskania korzyści wynikających z tego systemu, pozwalającego między innymi na skonsolidowanie na poziomie spółki dominującej zysków i strat spółek zintegrowanych w ramach jednego podmiotu podatkowego i zachowanie neutralnego podatkowo charakteru transakcji wykonywanych w ramach grupy.

41 Podobnie stwierdził on w wyroku z dnia 12 czerwca 2014 r., SCA Group Holding i in. (od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, pkt 29–31), że sytuacje spółek dominujących będących rezydentami, posiadających spółki pośrednio zależne będące rezydentami, są obiektywnie porównywalne w odniesieniu do takiego celu, niezależnie od tego, czy posiadały one te spółki pośrednio zależne za pośrednictwem spółek zależnych będących rezydentami, czy też niebędących rezydentami, w zakresie, w jakim w obydwu przypadkach w odniesieniu do podmiotu utworzonego przez spółkę dominującą i jej spółki pośrednio zależne dąży się do systemu jednego podmiotu podatkowego.

42 Jednakże w zakresie, w jakim z jednej strony spółka dominująca będąca rezydentem francuskim nie ma możliwości utworzenia zintegrowanej grupy podatkowej ze spółkami zależnymi mającymi siedzibę w innym państwie członkowskim, fakt, że nie utworzyła ona takiej grupy z przynajmniej jedną ze swoich ewentualnych spółek zależnych lub z innymi uprawnionymi podmiotami będącymi rezydentami, nie pozwala na stwierdzenie, że owa spółka dominująca nie dąży do utworzenia takiej grupy lub do skorzystania z systemu integracji podatkowej z jedną lub kilkoma swoimi spółkami zależnymi niebędącymi rezydentami.

43 Z drugiej strony, w niniejszej sprawie, jak wynika z rozważań zawartych w pkt 38 niniejszego wyroku, sytuację spółek należących do zintegrowanej grupy podatkowej należy uznać za porównywalną z sytuacją spółek nienależących do takiej grupy w odniesieniu do uregulowania przewidującego nie integrację podatkową, lecz pełne zwolnienie z podatku otrzymanych dywidend poprzez korzyść podatkową będącą przedmiotem postępowań głównych.

44 Z powyższego wynika, że odmienne traktowanie stwierdzone w sprawach w postępowaniach głównych dotyczy obiektywnie porównywalnych sytuacji.

45 Co się tyczy kwestii, czy ta różnica w traktowaniu mogłaby być uzasadniona nadrzędnymi względami interesu ogólnego, wystarczy wskazać, że ani sąd krajowy, ani rząd francuski nie powołały się na istnienie takich nadrzędnych względów interesu ogólnego.

46 W świetle całości powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego dotyczącym zintegrowanego systemu podatkowego, zgodnie z którymi:

– spółka dominująca będąca rezydentem, która wybrała integrację podatkową ze spółkami będącymi rezydentami, może skorzystać z neutralizacji skutków włączenia proporcjonalnej części kosztów i opłat ryczałtowo określonej na 5 % kwoty netto dywidend otrzymanych przez nią od jej spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich, które, gdyby były rezydentami, obiektywnie mogłyby, według wyboru, należeć do systemu integracji,

– podczas gdy takiej neutralizacji odmawia się spółce dominującej będącej rezydentem, która nie wybrała takiej integracji podatkowej, pomimo istnienia powiązań kapitałowych z innymi spółkami będącymi rezydentami, które na to pozwalają.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego dotyczącym zintegrowanego systemu podatkowego, zgodnie z którymi:

– **spółka dominująca będąca rezydentem, która wybrała integrację podatkową ze spółkami będącymi rezydentami, może skorzystać z neutralizacji skutków włączenia proporcjonalnej części kosztów i opłat ryczałtowo określonej na 5 % kwoty netto dywidend otrzymanych przez nią od jej spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich, które, gdyby były rezydentami, obiektywnie mogłyby, według wyboru, należeć do systemu integracji,**

– **podczas gdy takiej neutralizacji odmawia się spółce dominującej będącej rezydentem, która nie wybrała takiej integracji podatkowej, pomimo istnienia powiązań kapitałowych z innymi spółkami będącymi rezydentami, które na to pozwalają.**

Podpisy