Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
z dnia 14 października 2021 r.[1]

**Sprawa C-556/20**

**Schneider Electric SA,**
**Axa SA,**
**BNP Paribas,**
**Engie,**
**Orange SA,**
**L'Air liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude**
**przeciwko**
**Premier ministre,**
**Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Conseil d'État [radę stanu, Francja])

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – System składający się z zaliczki na poczet podatku i ulgi podatkowej w przypadku dalszych wypłat dywidend – Stosunek dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych (dyrektywy 90/435) do podstawowych swobód – Podatek potrącany u źródła dochodu – Opodatkowanie wypłat dywidend na rzecz spółki dominującej zgodnie z art. 4 dyrektywy 90/435 – Przepisy dotyczące zapłaty kredytów podatkowych na rzecz podmiotu otrzymującego dywidendy (art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435)

## I. Wprowadzenie

1. Do roku 2004 francuskie spółki musiały uiszczać zaliczkę na poczet podatku w przypadku redystrybucji dywidend na rzecz swoich udziałowców („précompte mobilier"), jeżeli podlegające podziałowi zyski spółki (w niniejszej sprawie otrzymane dywidendy) nie były obciążone podatkiem dochodowym od osób prawnych. System ten przewidywał również ulgę, którą odbiorca dywidendy otrzymywał w związku z redystrybucją dywidendy, odmawiał jednak przyznania tej ulgi, gdy chodziło o wypłaty dokonywane przez zagraniczne spółki zależne.

[1] Język oryginału: niemiecki.

2. Dlatego też już w sprawach Accor [2] i Komisja/Francja [3] Trybunał Sprawiedliwości zajął się prawem francuskim w zakresie opodatkowania dywidend w łańcuchu udziałów i w każdym przypadku stwierdził naruszenie swobody przedsiębiorczości oraz swobody przepływu kapitału. Niniejsza sprawa dotyczy zgodności stosownych przepisów francuskich z dyrektywą 90/435 [4] (zwaną dalej „dyrektywą o spółkach dominujących i zależnych"). W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Conseil d'État (rada stanu, Francja) zwraca się bowiem o dokonanie jej wykładni, a w szczególności czy art. 7 ust. 2 tej dyrektywy nie zezwala Francji na pobranie takiej zaliczki na poczet podatku.

3. Oprócz zgodności francuskiego systemu z dyrektywą o spółkach dominujących i zależnych pojawia się w związku z tym pytanie, czy system opodatkowania, który jest sprzeczny z podstawowymi swobodami, może być jednak stosowany przez państwo członkowskie na podstawie art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych.

## II. Ramy prawne

### *A. Prawo Unii*

4. Zgodnie z jej motywami celem dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych jest zwolnienie dywidend i innych form podziału zysku, wypłacanych przez spółki zależne na rzecz ich spółek dominujących, od podatków potrącanych u źródła dochodu i wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej.

5. Artykuł 4 ust. 1 i 2 dyrektywy stanowi:

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

— powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków, albo

— opodatkowuje te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą i stały zakład do odliczenia od kwoty podatku należnego tej części podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, i każdą podporządkowaną spółkę zależną, pod warunkiem że na każdym poziomie spółka i jej podporządkowane spółki spełniają wymagania przewidziane w art. 2 i 3, do limitu kwoty odpowiedniego, należnego podatku.

[…]

2. Jednakże każde państwo członkowskie może ustalić, że opłaty odnoszące się do udziałów i strat wynikających z podziału zysków spółki zależnej nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej. Jeśli koszty zarządzania związane z udziałami są

[2] Wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581.

[3] Wyrok z dnia 4 października 2018 r., Komisja/Francja (zaliczka na poczet podatku dochodowego w zakresie wypłaconych dywidend), C-416/17, EU:C:2018:811.

[4] 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, s. 6) – tutaj w brzmieniu ostatnio zmienionym dyrektywą Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r., (Dz.U. 2004, L 7, s. 41) i obowiązującym w 2004 r.

w takim przypadku ustalone według stawki ryczałtowej, to ustalona kwota nie może przekraczać 5% wypłaconych zysków spółki zależnej".

6. Artykuł 5 ust. 1 dyrektywy brzmi:

„Zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku potrącanego u źródła dochodu".

7. Artykuł 7 ust. 2 dyrektywy stanowi jednak:

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

### *B. Prawo francuskie*

8. Artykuł 146 ust. 2 code général des impôts (ordynacji podatkowej, zwanej dalej: „CGI") brzmiał w wersji obowiązującej dla lat podatkowych mających znaczenie w postępowaniu głównym:

„Jeżeli wypłaty, jakich dokonuje spółka dominująca, prowadzą do zastosowania zaliczki na poczet podatku, o której mowa w art. 223e, to wartość tej zaliczki jest pomniejszana w odpowiednim przypadku o wysokość ulgi podatkowej związanej z zyskami z tytułu udziałów […] otrzymanymi w okresie pięciu ostatnich zamkniętych lat podatkowych".

9. Artykuł 158a ust. 1 CGI w brzmieniu obowiązującym w latach podatkowych, których dotyczy spór w postępowaniu głównym, stanowił:

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

a) kwoty otrzymane przez nie od spółki,

b) ulga podatkowa w formie wierzytelności udzielonej przez skarb państwa.

Ulga podatkowa jest równa połowie kwot rzeczywiście wypłaconych przez spółkę. Z ulgi można skorzystać tylko w zakresie, w jakim dochód jest uwzględniony w podstawie wymiaru podatku dochodowego należnego od beneficjenta. Pomniejsza ona ten podatek. Osobom fizycznym ulga podatkowa jest zwracana, jeżeli jej kwota przekroczy kwotę podatku należną od danych osób".

10. Artykuł 216 ust. 1 CGI przewidywał:

„Zyski netto z akcji i udziałów, dających prawo do korzystania z systemu spółki dominującej […], uzyskane przez spółkę dominującą w roku podatkowym mogą zostać wyłączone z łącznego zysku netto tej spółki […]".

11. Artykuł 223e akapit pierwszy CGI w brzmieniu obowiązującym dla zysków wypłaconych od dnia 1 stycznia 2000 r. stanowił:

„[…] jeżeli zysk wypłacany przez spółkę pochodzi z kwot, z tytułu których owa spółka nie podlegała podatkowi dochodowemu od osób prawnych według stawki podstawowej […], spółka ta obowiązana jest do zapłaty zaliczki na poczet podatku równej kwocie ulgi podatkowej obliczonej w sposób przewidziany w art. 158a ust. 1. Zaliczka pobierana jest od wypłat zysku dających prawo do ulgi podatkowej zgodnie z art. 158a niezależnie od tego, kto jest ich beneficjentem".

## III. Postępowanie główne

### *A. Okoliczności sprawy C-556/20*

12. Przedmiotem niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest francuski system opodatkowania dywidend w łańcuchu udziałów, który istniał do 2004 r. włącznie.

13. System ten składał się z kilku elementów. Jeżeli zyski były wypłacane francuskiej spółce dominującej przez jej francuską lub zagraniczną spółkę zależną, były one zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych zgodnie z art. 216 ust. 1 CGI – z wyjątkiem ryczałtu w wysokości 5% kosztów i wydatków.

14. Dodatkowo Francja już od 1965 r. ustanowiła system opodatkowania składający się z ulgi podatkowej i zaliczki na poczet podatku („précompte mobilier"), pod warunkiem że dywidendy były przekazywane dalej w łańcuchu udziałów. Przepisy te zostały uchylone z dniem 1 stycznia 2005 r. roku, ale nadal obowiązywały w latach 2000–2004, których dotyczy spór.

15. Zgodnie z art. 158a CGI odbiorcy dywidendy wypłaconej przez francuską spółkę automatycznie otrzymywali ulgę podatkową w wysokości 50% wypłaconej dywidendy. Owa ulga podatkowa miała neutralizować wcześniejsze opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych na poziomie spółki i zapewnić odpowiednie opodatkowanie inwestorów (osób fizycznych) zgodnie z ich możliwościami finansowymi w ramach ich podatku dochodowego. Wypłacony zysk podlegał bowiem opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w wysokości 33,33% już na poziomie spółki wypłacającej, która wypracowała zysk, i był po raz kolejny opodatkowany na poziomie udziałowców. W rezultacie ulga ta dokładnie neutralizowała na poziomie odbiorcy obciążenie podatkiem dochodowym od osób prawnych na poziomie spółki wypłacającej. Otrzymuje on w rezultacie 100% zysku (66,66 jako wypłata i 50% z 66,66 = 33,33 jako ulga) i opodatkowuje te 100 według swojej indywidualnej stawki podatkowej w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych.

16. Wobec tego ulga podatkowa była jednak konieczna tylko wtedy, gdy wypłacone zyski faktycznie podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w spółce wypłacającej. Jednakże ze względów praktycznych ulga podatkowa została przyznana ogólnie wszystkim udziałowcom, którzy otrzymali wypłaty od spółek francuskich. Nie miało znaczenia, czy dochód ten faktycznie podlegał również wcześniej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na poziomie spółki wypłacającej.

17. Jako mechanizm korygujący wprowadzono jednak zaliczkę na poczet podatku na poziomie spółki wypłacającej zgodnie z art. 223e CGI. Była ona pobierana m.in. w przypadku, gdy zyski będące podstawą wypłaty, nie były opodatkowane lub były opodatkowane tylko częściowo na poziomie spółki wypłacającej. W tym zakresie zaliczka na poczet podatku na poziomie spółki wypłacającej służyła uzasadnieniu zryczałtowanej ulgi podatkowej na poziomie udziałowców. Zwolniony z podatku zysk w wysokości na przykład 100 zostaje pomniejszony przez zaliczkę na poczet podatku do kwoty 66,66, która jest następnie wypłacana i zwiększana znów do 100 poprzez ulgę podatkową (50% z 66,66 = 33,33) po stronie odbiorcy dywidendy.

18. Jeżeli na przykład francuska spółka dominująca otrzymała dywidendę od swojej francuskiej spółki zależnej, spółka dominująca otrzymywała zryczałtowaną ulgę podatkową w wysokości 50% dywidendy. Ponieważ dywidenda była zwolniona z podatku na poziomie spółki dominującej ze względu na reżim spółki dominującej oraz spółki zależnej w art. 216 CGI, a udziałowiec również otrzymał ulgę, pobierano zaliczkę na podatek w przypadku dalszej wypłaty dywidendy przez spółkę dominującą na rzecz jej udziałowców. Spółka dominująca mogła jednakże pomniejszyć zaliczkę na poczet podatku o ulgę podatkową zgodnie z art. 146 ust. 2 CGI. Ostatecznie skutkowało to brakiem dodatkowego obciążenia podatkowego na poziomie spółki dominującej. Ulga podatkowa i zaliczka na podatek zawsze się równoważyły, o ile wypłata na jej rzecz nie przekroczyła żadnej granicy.

19. Natomiast zgodnie z art. 158a CGI francuska spółka dominująca nie była uprawniona do ulgi podatkowej, jeżeli otrzymała dywidendy od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim. W ramach transpozycji dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych nie musiała przynajmniej płacić podatku od tego dochodu kapitałowego. W przypadku dalszej wypłaty jej udziałowcy otrzymywali jednak ulgę zgodnie z art. 158a CGI, ponieważ wypłata pochodziła od spółki francuskiej (tutaj spółki dominującej). Jednak ze względu na brak opodatkowania dochodów kapitałowych w spółce dominującej, ulga ta została jednak skorygowana po stronie udziałowca przez zaliczkę na podatek na poziomie spółki dominującej. Tym samym spółka dominująca była zobowiązana do zapłaty zaliczki na poczet podatku, jeżeli wypłacała dywidendy pochodzące od swojej spółki zależnej swoim własnym udziałowcom. Jednak nie mogła w takim przypadku odliczyć własnej ulgi podatkowej. Wskutek tego ulegała zmniejszeniu kwota, którą spółka dominująca mogła wypłacić swoim udziałowcom.

20. Brak ulgi podatkowej po stronie spółki dominującej z powodu art. 158a CGI w przypadku otrzymania dywidend od spółek zależnych mających siedzibę za granicą uniemożliwiał neutralną, dalszą wypłatę dywidend na rzecz danych udziałowców i prowadził do odmiennego traktowania dywidend w sytuacjach transgranicznych.

### *B. Postępowanie główne przed sądem*

21. Dlatego też spółki Schneider Electric SE, die AXA SA, BNP Paribas, Engie SA, Orange SA i L'Air Liquide SA (zwane dalej: „skarżącymi spółkami „) wystąpiły o zwrot zaliczki na podatek uiszczonej w latach 2000–2004, wobec których nie przysługiwały żadne odpowiednie ulgi.

22. Z twierdzeń skarżących spółek wynika, że w latach 2000–2004 otrzymywały one dywidendy od swoich spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich oraz że przy dalszej wypłacie tych dywidend zapłaciły zaliczkę na podatek zgodnie z art. 146 ust. 2 CGI w związku z art. 158a i art. 233e CGI.

23. W tym względzie powołują się one na to, że rzeczone przepisy nie są zgodne z dyrektywą o spółkach dominujących i zależnych. W pierwszej instancji skargi przed cour administrative d'appel de Versailles (sądem administracyjnym w Wersalu, Francja) zostały częściowo uwzględnione, jednakże państwo francuskie wniosło środek zaskarżenia do Conseil d'État (rady stanu).

24. Jednocześnie i w celu przyspieszenia rozstrzygnięcia, skarżące spółki złożyły w dniach 27 i 28 lipca 2020 r. bezpośrednie skargi do Conseil d'État (rady stanu). W skargach tych zażądały stwierdzenia nieważności przepisów administracyjnych opublikowanych 1 listopada 1995 r. pod sygnaturami 4 J 1321 i 4 J 1322 i zawartych w instrukcji 4 J-1–01 z dnia 21 marca 2001 r.

25. W tym względzie skarżące spółki podnoszą, że zaskarżone instrukcje administracyjne powtarzają przepisy obowiązującego wówczas art. 223e CGI. Jednakże zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości sam ten przepis jest niezgodny z art. 4 dyrektywy 90/435, w związku z czym odpowiadające mu przepisy administracyjne są również nieważne.

26. Oprócz zgodności z art. 4 dyrektywy 90/435 sąd odsyłający zastanawia się, czy francuski system opodatkowania składający się z ulgi podatkowej i zaliczki na podatek może być ewentualnie dopuszczalny jako jednolity system w celu unikania podwójnego opodatkowania na podstawie art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435.

## IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

27. W tych okolicznościach Conseil d'État (rada stanu) zawiesił postępowanie w przedmiocie przepisów administracyjnych i przedłożył Trybunałowi Sprawiedliwości następujące pytanie:

Czy przepisy art. 4 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych, zważywszy w szczególności na jej art. 7 ust. 2, stoją na przeszkodzie przepisowi, takiemu jak art. 223 sexies code général des impôts, przewidującemu – w celu prawidłowego wdrożenia instrumentu służącego unikaniu podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym – zaliczkę na poczet podatku dochodowego przy dokonywaniu przez spółkę dominującą redystrybucji zysków wypłaconych jej przez spółki zależne mające siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej?

28. W postępowaniu przed Trybunałem Sprawiedliwości Schneider Electric, AXA, Engie, Orange, L'Air liquide, Francja oraz Komisja Europejska przedstawiły pisemne uwagi i wzięły udział w rozprawie w dniu 8 września 2021 r.

## V. Ocena prawna

### *A. W przedmiocie pytania prejudycjalnego*

29. W swoim pytaniu sąd odsyłający wyraźnie pyta jedynie o zgodność zaliczki na podatek przewidzianej w art. 223e code général des impôts (CGI) z art. 4 z uwzględnieniem art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych. Sytuacja, w przedmiocie której sąd odsyłający zwraca się o odpowiedź, dotyczy tego, że spółka zależna mająca siedzibę w innym państwie członkowskim wypłaca dywidendy swojej spółce dominującej we Francji, która następnie wypłaca je swoim udziałowcom.

30. Jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, skarżące spółki kwestionują zapłatę zaliczki na podatek na podstawie przepisów administracyjnych opublikowanych w dniu 1 listopada 1995 r. pod sygnaturami 4 J 1321 i 4 J 1322 i zawartych w instrukcji 4 J -1–01 z dnia 21 marca 2001 r. Obciążenie podatkowe istnieje jednak tylko wtedy, jeżeli w ich przypadku brak jest odpowiedniej ulgi podatkowej względem tej zaliczki (w przeciwieństwie do przypadku czysto krajowego).

31. Właśnie to niekorzystne traktowanie sytuacji transgranicznej w porównaniu z sytuacją czysto krajową Trybunał Sprawiedliwości uznał już w sprawie Accor [5] za sprzeczne z prawem Unii. Stwierdził on tam, że mające znaczenie w niniejszej sprawie francuskie uregulowanie jest sprzeczne ze swobodą przedsiębiorczości (art. 49 TFUE) oraz swobodą przepływu kapitału (art. 63 TFUE). Sprzeczność z prawem Unii tego opodatkowania została potwierdzona w sprawie Komisja/Francja [6]. Sąd odsyłający słusznie wnioskuje z tego, że spółka, która otrzymuje dywidendy od spółki zależnej mającej siedzibę za granicą i która w przypadku wypłaty podlegałaby zaliczce na poczet podatku, jest uprawniona do ulgi podatkowej.

32. Kwestią otwartą pozostaje jednak [7], czy i w jaki sposób to uprawnienie do ulgi podatkowej może obecnie (to znaczy po wdrożeniu wymogów prawa Unii wynikających z obu orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości) zostać potrącone z zaliczką na poczet podatku. W związku z tym mogłoby być tak, że skarżące spółki nadal nie otrzymują ulgi podatkowej tak jak w przypadku krajowym. Jednakże mogłoby być również tak, że żądają one zarówno ulgi podatkowej (jako odbiorca dywidend), jak również uchylenia zaliczki na poczet podatku (jako redystrybutorzy dywidend).

33. Jeżeli skarżące spółki nadal nie otrzymają porównywalnej ulgi podatkowej, powstaje pytanie o konsekwencje potencjalnej zgodności zaliczki na poczet podatku na podstawie art. 223e CGI z dyrektywą o spółkach dominujących i zależnych dla podstawowych swobód (w tej kwestii pkt B). Jeżeli natomiast skarżące spółki otrzymały porównywalną ulgę podatkową tak jak w przypadku krajowym, należy wyjaśnić, czy ten francuski system opodatkowania dochodów kapitałowych składający się z zaliczki na poczet podatku i ulgi podatkowej wchodzi w zakres zastosowania dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych (w tej kwestii pkt C), a jeśli tak, czy art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych może zezwalać na taki system (w tej kwestii pkt D).

### *B. W przedmiocie stosunku między dyrektywą o spółkach dominujących i zależnych i podstawowymi swobodami (swobodą przedsiębiorczości i swobodą przepływu kapitału)*

34. Zgodność uregulowań dotyczących zaliczki na poczet podatku w myśl art. 223e CGI z dyrektywą o spółkach dominujących i zależnych nie oznaczałaby, że można z tego wywodzić zgodność z prawem Unii całego francuskiego systemu mimo braku ulgi podatkowej.

35. Trybunał Sprawiedliwości stwierdził już, że francuskie uregulowanie lub wykładnia dokonywana przez sąd odsyłający jest sprzeczna z podstawowymi swobodami i stanowi naruszenie traktatu przez Francję [8]. To naruszenie prawa pierwotnego wynika z niewystarczającej

[5] Wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581.

[6] Wyrok z dnia 4 października 2018 r., Komisja/Francja (zaliczka na poczet podatku w zakresie wypłaconych dywidend), C-416/17, EU:C:2018:811.

[7] Zobacz również uwagi Komisji w pkt 41 jej pisma.

[8] Wyroki: z dnia 4 października 2018 r., Komisja/Francja (zaliczka na poczet podatku w zakresie wypłaconych dywidend), C-416/17, EU:C:2018:811; oraz z dnia 15 września 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581.

ulgi podatkowej w przypadku wypłaty dokonywanej przez spółkę niemającą siedziby we Francji. Naruszenie to – jak podniosły na rozprawie również skarżące spółki – nie byłoby sanowane ani uzasadnione, jeżeli art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych nie wpływa na sporny francuski system opodatkowania, a więc nie stoi mu na przeszkodzie.

36. Hierarchia norm jest jasna. Dyrektywę o spółkach dominujących i zależnych należy oceniać w świetle swobód podstawowych a nie odwrotnie. Nawet jeśli w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości można znaleźć wypowiedzi, że środek krajowy należący do dziedziny będącej przedmiotem wyczerpującej harmonizacji na szczeblu Unii Europejskiej powinien być oceniany w świetle tych przepisów harmonizujących, a nie postanowień prawa pierwotnego [9], nie wynika z tego nic przeciwnego.

37. Po pierwsze Trybunał Sprawiedliwości bada zgodność prawa wtórnego z prawem pierwotnym [10]. Po drugie powyższe stwierdzenie dotyczy przypadków, w których nie ma wątpliwości co do zgodności prawa wtórnego z prawem pierwotnym. Prawo wtórne należy bowiem wówczas stosować z pierwszeństwem jako *lex specialis*. Jeżeli już z tego wynika sprzeczność z prawem Unii zaskarżonego aktu, nie jest konieczne badanie także niezgodności z prawem pierwotnym.

38. Gdyby art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych zezwalał na taki system bez ulgi podatkowej, z jednej strony istniałyby wątpliwości co do jego zgodności z podstawowymi swobodami. Z drugiej strony art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych pozostaje w tym względzie bez uszczerbku dla „stosowania krajowych lub opartych na umowie postanowień". Tym samym nie ma również wyczerpującej harmonizacji na podstawie dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych.

39. Dopóki zatem ulga podatkowa potrącana z zaliczką na poczet podatku nadal zależy od tego, czy wypłacająca dywidendy spółka zależna ma siedzibę w kraju, czy w innym państwie członkowskim, francuski system zaliczki na poczet podatku i ulgi podatkowej pozostaje sprzeczny z prawem Unii zgodnie z orzecznictwem Trybunału z Sprawiedliwości [11]. Niczego w tej kwestii nie mógłby zmienić również art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435.

### *C. W przedmiocie zastosowania dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych w przypadku przyznania ulgi w razie otrzymania „zagranicznej dywidendy"*

40. Jeżeli natomiast skarżącym spółkom zostanie przyznana odpowiednia ulga również w przypadku wypłaty dywidend od spółek mających siedzibę za granicą, istnieje wątpliwość, czy dyrektywa o spółkach dominujących i zależnych ma zastosowanie.

[9] Zobacz wyroki: z dnia 20 grudnia 2017 r., Deister Holding i Juhler Holding, C-504/16 i C-613/16, EU:C:2017:1009, pkt 45, 46.; z dnia 7 września 2017 r., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, pkt 15; z dnia 30 kwietnia 2014 r., UPC DTH, C-475/12, EU:C:2014:285, pkt 63; z dnia 11 grudnia 2003 r., Deutscher Apothekerverband, C-322/01, EU:C:2003:664, pkt 64; z dnia 23 maja 1996 r., Hedley Lomas, C-5/94, EU:C:1996:205, pkt 18; oraz z dnia 12 października 1993 r., Vanacker i Lesage, C-37/92, EU:C:1993:836, pkt 9.

[10] Tak na przykład wyroki z dnia 8 grudnia 2020 r.: Węgry/Parlament i Rada, C-620/18, EU:C:2020:1001, pkt 104; Polska/Parlament i Rada, C-626/18, EU:C:2020:1000, pkt 87; z dnia 26 października 2010 r., Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, pkt 50; oraz z dnia 11 grudnia 2003 r., Deutscher Apothekerverband, C-322/01, EU:C:2003:664, pkt. 64 na końcu).

[11] Wyroki: z dnia 4 października 2018 r., Komisja/Francja (zaliczka na poczet podatku w zakresie wypłaconych dywidend), C-416/17, EU:C:2018:811; oraz z dnia 15 września 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581.

*1. W przedmiocie zakresu zastosowania dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych*

41. Z motywu 3 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych wynika, że celem tej dyrektywy jest wyeliminowanie, na poziomie spółki dominującej, podwójnego opodatkowania zysków wypłaconych przez spółkę zależną jej spółce dominującej [12]. Zapewnia to już jednak regulacja art. 216 CGI. Spółka dominująca nie musi ponownie opodatkować otrzymanych dywidend, które pochodzą z opodatkowanych zysków spółki zależnej. Od tego należy odróżnić francuski system składający się z zaliczki na poczet podatku i ulgi podatkowej.

42. *Ulga podatkowa* ma na celu zneutralizowanie obciążenia podatkowego spółki wypłacającej na poziomie odbiorcy dywidendy, aby ostatecznie móc opodatkować progresywnie tylko udziałowca zgodnie z jego możliwościami finansowymi. Zapobiega ono podwójnemu opodatkowaniu w znaczeniu ekonomicznym. Zaliczka na poczet podatku powinna zaś wyeliminować lub uzasadnić właściwie nieuprawnioną ulgę podatkową poprzez odpowiednie obciążenie podatkiem podmiotu dokonującego wypłaty, gdyby takiego obciążenia było kiedykolwiek brak. Zaliczka na poczet podatku zapobiega więc podwójnemu lub ostatecznemu nieopodatkowaniu wypłat dywidend.

43. Jeżeli skarżące spółki są uprawnione do ulgi podatkowej, ulga ta odpowiada obciążeniu podatkiem dochodowym od osób prawnych otrzymanych dywidend na poziomie spółki zależnej i jest potrącana z zaliczką na poczet podatku zgodnie z art. 146 ust. 2 CGI w odniesieniu do wypłacanych dalej dywidend, wówczas brak jest podwójnego opodatkowania dywidend w znaczeniu ekonomicznym. Ilustrują to przykłady wymienione przez Komisję w jej pisemnej opinii. Niekorzystny skutek obciążenia występuje mianowicie tylko w przypadkach, w których zaliczka na poczet podatku w spółce dominującej nie może zostać potrącona z ulgą podatkową, która odpowiada obciążeniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na poziomie spółki zależnej.

44. Ulga podatkowa i jednoczesne zniesienie zaliczki na poczet podatku na poziomie spółki dominującej prowadziłoby natomiast do nieuzasadnionego wzbogacenia udziałowca spółki dominującej. Otrzymałby on bowiem ulgę, mimo że dywidenda, która została mu następnie wypłacona przez spółkę dominującą, nigdy nie była opodatkowana.

45. Neutralne traktowanie dywidendy zagranicznej spółki zależnej w przypadku dalszej wypłaty przez spółkę dominującą na rzecz udziałowca nie zależy – wbrew temu, co uważają Komisja i skarżące spółki – od identycznej kwoty ulgi podatkowej przy otrzymywaniu dywidendy i zaliczki na podatek przy dalszej wypłacie na poziomie spółki dominującej (tj. od jej obciążenia podatkowego). Przeciwnie, decydujące jest to, że zaliczka na podatek po stronie spółki dominującej w związku z dalszą wypłatą i ulga podatkowa po stronie udziałowca sobie odpowiadają.

46. Ilustruje to następujący przykład, w którym spółka dominująca otrzymuje dywidendę wolną od podatku w wysokości 66,66 od spółki zależnej. Spółka ta powinna była zapłacić za granicą dokładnie 33,33 podatku dochodowego od osób prawnych od swojego zysku w wysokości 100 (to znaczy za granicą obowiązywała ta sama stawka podatku dochodowego od osób prawnych jak we Francji). Spółka dominująca otrzymuje teraz – choć z pewnym opóźnieniem – z mocą wsteczną dzięki orzecznictwu Trybunału Sprawiedliwości ulgę w wysokości 33,33 i mogłaby teraz wypłacić udziałowcowi zysk spółki zależnej w całości (to znaczy 100). Obciążenie podatkiem dochodowym

[12] Zobacz w tym względzie na przykład wyroki: z dnia 17 maja 2017 r., X, C-68/15, EU:C:2017:379, pkt 70; oraz z dnia 25 września 2003 r., Océ Van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, pkt 45.

od osób prawnych na wcześniejszym etapie jest całkowicie zneutralizowane. Jeśli wypłaci te 100, wówczas bez zaliczki na poczet podatku na poziomie spółki dominującej udziałowiec otrzymałby 100 *oraz* 50% ulgi, to znaczy dokładnie 150. Zysk spółki zależnej, który nie powinien być podwójnie opodatkowany w ramach dalszej wypłaty, wynosił tylko 100 i bez zaliczki na poczet podatku zwiększa się obecnie do 150. Temu osobliwemu rezultatowi (dalsza wypłata zwiększa dywidendę) zapobiega dopiero zaliczka na poczet podatku.

47. Gdyby mianowicie ta spółka dominująca zapłaciła zaliczkę na poczet podatku (33,33) od 100, wówczas mogłaby dalej wypłacić jedynie 66,66, a udziałowiec otrzymałby dokładnie 100 (66,66 jako dywidendę i 33,33 jako własną ulgę). Ponieważ po stronie spółki macierzystej jej ulga i zaliczka na poczet podatku dokładnie się pokrywają, nie powstaje obciążenie podatkowe.

48. Gdyby wypłaciła dalej tylko 50, akcjonariusz otrzymałby 75 (50 jako dywidendę i 25 jako własną ulgę), a zaliczka wynosiłaby tylko 50% z 50 = 25. Jednak spółka dominująca otrzymałaby ulgę podatkową w wysokości 33,33, w związku z czym pozostałaby wierzytelność w wysokości 8,33. Jeśli natomiast spółka dominująca zwiększy wypłatę dochodu wolnego od podatku z 66,66 do 100, udziałowiec otrzyma wówczas 150 (100 jako dywidendę i 50 jako własną ulgę). Powinna ona uiścić zaliczkę na poczet podatku w wysokości 50 (50% ze 100), która jest kompensowana własną ulgą w wysokości 33,33. Pozostaje obciążenie podatkowe w wysokości 16,66.

49. Ten sam rezultat ma miejsce wówczas, gdy zagraniczne obciążenie podatkiem dochodowym od osób prawnych było mniejsze (np. 15%), a Francja za pomocą ulgi neutralizuje jedynie to obciążenie. Spółka zależna wypłaca 85 francuskiej spółce dominującej. Francja neutralizuje obciążenie na wcześniejszym etapie ulgą w wysokości 15. W ten sposób spółka dominująca (jak w przypadku krajowym) otrzymuje wypłatę nieobciążoną podatkiem w wysokości 100. Udziałowcom zostaje wypłacone 66,66, a 33,33 zostaje zapłacone jako zaliczka na poczet podatku. Francja odlicza tę zaliczkę udziałowcowi, w związku z czym otrzymuje on 100. Unika się podwójnego opodatkowania dywidendy. Na poziomie spółki dominującej również pozostaje obciążenie podatkowe (obecnie w wysokości 33,33–15 = 18,33).

50. To obciążenie podatkowe (a także wierzytelność podatkowa) nie stanowi jednak w żadnym razie podwójnego opodatkowania dywidendy. Przeciwnie, zapewnia ono, że udziałowiec otrzyma pierwotną dywidendę spółki zależnej bez jej obniżenia lub podwyższenia. To, czy po potrąceniu zaliczki na poczet podatku z ulgą podatkową pozostanie po stronie spółki dominującej obciążenie podatkowe lub wierzytelność podatkowa, zależy od polityki spółki dominującej w zakresie wypłat oraz obciążenia dywidendy podatkiem dochodowym od osób prawnych, a także od wysokości ulgi po stronie udziałowca. Żądanie ulgi przy jednoczesnym zniesieniu zaliczki na poczet podatku byłoby równoznaczne „z wybieraniem najlepszych kąsków", do którego nie uprawniają ani podstawowe swobody, ani dyrektywa o spółkach dominujących i zależnych. Zamiast zapewnienia neutralności w przypadku dalszej wypłaty wielkość wypłaty zostałaby zwiększona kosztem państwa francuskiego.

51. W rezultacie wzajemne oddziaływanie ulgi podatkowej i zaliczki na poczet podatku nie narusza więc w niniejszej sprawie zakresu zastosowania dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych. W związku z tym nie można stwierdzić również naruszenia art. 4 (w tej kwestii pkt 3.) i art. 5 (w tej kwestii pkt 2.) tej dyrektywy.

*2. Brak podatku potrącanego u źródła dochodu w rozumieniu art. 5 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych*

52. Ponieważ zaliczka na poczet podatku jest należna od spółki wypłacającej, a nie od posiadacza papierów wartościowych (to znaczy odbiorcy dywidendy), nie występuje podatek potrącany u źródła dochodu w rozumieniu art. 5 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych [13]. Podobnie nie chodzi tutaj również o obciążenie podatkiem potrącanym źródła dochodu zagranicznego odbiorcy dywidend, a „jedynie" o obciążenie podatkowe francuskiej spółki dominującej redystrybuującej dywidendy.

*3. Brak naruszenia art. 4 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych*

53. Wyłączone jest również naruszenie art. 4 ust. 1 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych. Przepis ten stanowi, że państwo spółki dominującej albo powstrzymuje się od opodatkowania otrzymanych przez nią zysków (tutaj w postaci dywidendy), albo upoważnia do odliczenia zagranicznego obciążenia podatkowego.

54. Francja zdecydowała się na metodę zwolnienia z podatku. Zgodnie z Artykuł 216 CGI, ten dochód z tytułu dywidendy może być odliczony od zysku spółki dominującej. Artykuł 4 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych zezwala w rezultacie na opodatkowanie do 5% dochodu z tytułu dywidendy. Dopóki system francuski zapewnia, że dywidendy otrzymywane przez spółkę dominującą nie są opodatkowane w wysokości większej niż 5%, nie występuje konflikt z art. 4 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych. Artykuł 216 CGI wydaje się to gwarantować. Ostatecznie jednak musi to ocenić sąd krajowy.

55. Jak stwierdzono powyżej (pkt 42 i nast.), system zaliczki na podatek i ulgi nie ma natomiast na celu opodatkowania zysków lub dywidend, lecz zapewnienie, aby już obciążone podatkiem dochodowym od osób prawnych zyski były zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych po stronie udziałowców, a następnie mogły być w całości opodatkowane zgodnie z ich indywidualna stawką podatkową (z reguły progresywną).

56. Jedynie przy czysto oddzielnej analizie zaliczki na poczet podatku można by dojść do wniosku wraz ze skarżącymi spółkami i Komisją, że występuje konflikt z art. 4 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych. Byłoby to możliwe, gdyby zaliczkę na poczet podatku należało traktować jako (dodatkowe) opodatkowanie otrzymanych dywidend w przypadku dalszej wypłaty.

57. W tym kontekście Trybunał Sprawiedliwości orzekł już, że dodatkowe opodatkowanie w związku z dalszą wypłatą otrzymanych dywidend jest również objęte art. 4 ust. 1 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych [14]. Ta sprawa dotyczyła jednak dodatkowego opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w związku z dalszą wypłatą dywidend otrzymanych w przypadku, który państwo belgijskie uznało za nieuczciwy. Chociaż spółka częściowo lub całkowicie obniżyła swój wynik podatkowy w roku wypłaty poprzez zastosowanie różnych odliczeń przewidzianych w krajowym prawie podatkowym, akcjonariusze

[13] Tak w przedmiocie belgijskiego fairness tax wyraźnie wyroki: z dnia 17 maja 2017 r., X, C-68/15, EU:C:2017:379, pkt 65; z dnia 24 czerwca 2010 r., P. Ferrero i General Beverage Europe, C-338/08 i C-339/08, EU:C:2010:364, pkt 26; z dnia 26 czerwca 2008 r., Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, pkt 52 i przywołane tam orzecznictwo; z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 109; oraz z dnia 25 września 2003 r., Océ Van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, pkt 47. Zobacz w przedmiocie pojęcia podatku potrącanego u źródła dochodu również moją opinię w sprawie X, C-68/15, EU:C:2016:886, pkt 37 i nast.

[14] Wyrok z dnia 17 maja 2017 r., X, C-68/15, EU:C:2017:379, pkt 77 i nast.); zobacz w tym względzie również moją opinię w sprawie X, C-68/15, EU:C:2016:886, pkt 53 i nast.

otrzymali wypłaty (tzw. fairness tax). Podatek ten był niczym innym jak późniejszym opodatkowaniem otrzymanych (właściwie zwolnionych z podatku) dywidend w związku z dalszą wypłatą. Taki podatek jest nie do pogodzenia z art. 4 ust. 1 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych.

58. Od tego jednak znacznie różni się charakter zaliczki na poczet podatku w prawie francuskim, co Francja ponownie podkreśliła na rozprawie. Zaliczka ta – w przeciwieństwie do np. fairness tax – nie generuje żadnych przychodów podatkowych, lecz „jedynie" koryguje późniejszą ulgę po stronie akcjonariusza. Czysto oddzielna analiza samej zaliczki na poczet podatku nie uwzględniałaby bezwzględnego związku w systemie francuskim między zaliczką na poczet podatku po stronie wypłacającego a ulgą podatkową po stronie odbiorcy wypłaty.

59. Gdyby spółka nie płaciła podatku dochodowego od osób prawnych od zysku (np. w przypadki dochodu zwolnionego z podatku) i wypłacała ten zysk w wysokości 100, wtedy ulga podatkowa (wówczas 50) po stronie odbiorcy dywidendy nie byłaby uzasadniona. W swoich pisemnych uwagach Francja słusznie mówi o bezpodstawnym wzbogaceniu lub podwojeniu zwolnienia podatkowego. Aby tego uniknąć, Francja mogła również wykreślić ulgę po stronie akcjonariusza, co nie budziłoby wątpliwości z punktu widzenia prawa Unii.

60. Francja zdecydowała się jednak na inną technikę. Przyznaje wprawdzie ulgę, jednakże odtwarza ewentualnie brakujące obciążenie podatkiem dochodowym od osób prawnych na poziomie spółki wypłacającej (w tym przypadku spółki dominującej) poprzez zaliczkę na poczet podatku (zob. powyżej pkt 45 i nast.).

61. Zaliczka na poczet podatku nie jest więc w tym systemie opodatkowaniem, lecz jedynie techniką zapewniającą pełne przyporządkowanie zysków do udziałowca, po stronie którego wypłacone zyski spółki mogą być prawidłowo opodatkowane. Nawiązuje ona tylko formalnie do wypłaty dywidend. Z punktu widzenia prawa materialnego jest ona jednak sprzężona z ulgą po stronie odbiorcy dywidendy. Ulga ta zostanie w rezultacie cofnięta, jeśli dochód nie był opodatkowany na poziomie wypłacającego.

62. Zaliczka na poczet podatku *nie jest* więc *dodatkowym podatkiem* w związku z wypłatą dywidendy (takim jak fairness tax[15]). Jest to raczej mniej lub bardziej złożony środek korygujący w celu zapewnienia prawidłowego opodatkowania na poziomie odbiorcy dywidendy. Zaliczka na poczet podatku „jedynie" koryguje nieuprawnioną ulgę po stronie odbiorcy dywidendy, przy czym korekta następuje po stronie wypłacającego. W rezultacie część dywidendy (33,33%) nie jest wypłacana bezpośrednio udziałowcom, ale pośrednio przez skarb państwa na rzecz udziałowców, nie będąc jednak przez niego opodatkowana (tj. pomniejszona).

### *4. Wniosek tymczasowy*

63. Zaliczka na poczet podatku po stronie wypłacającego, która jest rekompensowana ulgą podatkową po stronie odbiorcy wypłaty, nie stanowi w znaczeniu materialnym i przy całościowej analizie francuskiego systemu dodatkowego obciążenia podatkowego dywidend, które mają zostać wypłacone, a zatem nie może być sprzeczna z art. 5 ani z art. 4 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych.

[15] Wyrok z dnia 17 maja 2017 r., X, C-68/15, EU:C:2017:379.

### *D. Posiłkowo: wykładnia art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych*

64. Jedynie jeśli Trybunał miałby uznać inaczej i oddzielnie oceni zaliczkę na poczet podatku jako dodatkowe opodatkowanie dywidend otrzymanych przez spółkę dominującą w związku z dalszą wypłatą na rzecz udziałowców, powstaje posiłkowo pytanie co do zakresu art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych.

65. Zgodnie z tym przepisem rzeczona dyrektywa nie narusza stosowania krajowych lub opartych na umowie postanowień mających na celu unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania dywidend (pierwsza część), a w szczególności nie narusza przepisów dotyczących zapłaty kredytu podatkowego na rzecz podmiotów otrzymujących dywidendy (druga część). Pierwsza część nie jest tu istotna, ponieważ zaliczka na poczet podatku – jeśli wbrew mojej propozycji ocenia się ją samodzielnie – nie ma na celu zmniejszenia ani unikania podwójnego opodatkowania. Jak potwierdził również przedstawiciel jednej ze skarżących spółek, zapobiega ona co najwyżej podwójnemu nieopodatkowaniu.

66. Zaliczkę na poczet podatku można by jednakże ocenić jako przepis dotyczących zapłaty kredytu podatkowego na rzecz podmiotów otrzymujących dywidendy (druga część). Warunkiem jest jednak, aby art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych odnosił się również do art. 4 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych. Skarżące spółki są zdania, że art. 7 ust. 2 obejmuje jedynie wyjątki od zakazu podatku potrącanego u źródła dochodu na podstawie art. 5 i 6 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych. Ich zdaniem, ponieważ zaliczka na poczet podatku nie jest podatkiem potrącanym u źródła dochodu, art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych również nie może mieć zastosowania. Uzasadnia się to głównie wymogiem ścisłej interpretacji wyjątków[16] oraz faktem, że art. 7 ust. 1 tej dyrektywy[17] wyjaśnia, co nie jest objęte terminem „podatek potrącany u źródła dochodu".

67. Ta restrykcyjna wykładnia zakresu art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych jednak mnie nie przekonuje. Po pierwsze, nie wynika ona z brzmienia tego przepisu, i po drugie, jest ona sprzeczna z jego genezą, a przy bliższej analizie także z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości.

68. Z brzmienia art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych nie wynika ograniczenie do zakazu podatku potrącanego u źródła dochodu zawartego w art. 5 i 6 tej dyrektywy. Przeciwnie, art. 7 ust. 2 dopuszcza odstępstwa od całości dyrektywy, a więc również od art. 4. Również drugi wariant mówi o kredytach podatkowych, które – jak w niniejszej sprawie – niekoniecznie muszą być związane z potrąceniem podatku u źródła dochodu. Brak jest jakiejkolwiek wskazówki co do tego, że akurat art. 4 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych nie powinien być objęty art. 7 ust. 2.

[16] Zobacz w przedmiocie art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych wyroki: z dnia 24 czerwca 2010 r., P. Ferrero i General Beverage Europe, C-338/08 i C-339/08, EU:C:2010:364, pkt 45); z dnia 25 września 2003 r., Océ Van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, pkt 86.

[17] Brzmi on następująco: „Używany w niniejszej dyrektywie termin »podatek potrącany u źródła dochodu« nie obejmuje zaliczek lub opłat z góry na podatek dochodowy od osób prawnych na rzecz państwa członkowskiego, w którym znajduje się siedziba spółki zależnej, w związku z podziałem udziału w zyskach dokonanym przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej."

69. Moim zdaniem art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych jedynie wyjaśnia, że krajowe systemy opodatkowania, które realizują cele dyrektywy przy pomocy pewnych technik, które rozpatrywane oddzielnie mogłyby być ewentualnie problematyczne, mogą być mimo to dopuszczalne w ramach całościowej analizy. Takie wyjątki nie mogą „jedynie" podważać *ratio legis* dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych [18].

70. Podobnie z orzecznictwa Trybunału można wywnioskować, że art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych należy odczytywać nie tylko w odniesieniu do zakazu podatku potrącanego u źródła dochodu zawartego w art. 5 i 6 tej dyrektywy. W sprawie Océ van der Grinten [19] sporne było, czy art. 7 ust. 2 tej dyrektywy również (!) obejmuje zakaz podatku potrącanego u źródła dochodu. Trybunał Sprawiedliwości doszedł do wniosku, że art. 7 ust. 2 dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zezwala na opodatkowanie również wtedy, gdy opłata ta stanowi podatek potrącany u źródła dochodu w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy, jeżeli jest ona stosowana do dywidend wypłacanych przez spółkę zależną jej spółce dominującej [20]. Trybunał Sprawiedliwości przyjmuje zatem, że zakaz podatku potrącanego u źródła dochodu zawarty w art. 5 jest „również" objęty art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych. Sprzeczne z tym byłoby ograniczenie art. 7 ust. 2 dyrektywy „jedynie" do zakazu podatku potrącanego u źródła dochodu.

71. Potwierdza to geneza art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych, którą Francja wskazuje w swoich uwagach. Przyczyną wyjątku jest inicjatywa Zjednoczonego Królestwa w związku ze specyfiką jej systemu podatku dochodowego od osób prawnych. Jak wynika z końcowej propozycji kompromisowej z dnia 12 czerwca 1989 r., sformułowanie powinno zapewnić, że dyrektywa nie wpłynie na „précompte" i „crédit d'impot (avoir fiscale)" [21]. Oba są elementami, które były również już zawarte w istniejącym wtedy francuskim systemie opodatkowania. Sformułowanie zaproponowane w kompromisie znajduje się do dzisiaj w art. 7 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych.

72. Zastosowanie art. 7 ust. 2 wariant drugi jest zatem możliwe, mimo że w niniejszej sprawie nie chodzi o podatek potrącany u źródła dochodu. Musi jednak chodzić o przepis dotyczący zapłaty kredytu podatkowego na rzecz podmiotów otrzymujących dywidendy.

73. Nawet jeśli – jak słusznie utrzymują skarżące spółki – zaliczka na poczet podatku ma tutaj zastosowanie na poziomie wypłacającego, jej funkcja (w tej kwestii powyżej, pkt 58 i nast.) polega na skorygowaniu materialnie nieuzasadnionej ulgi podatkowej po stronie odbiorcy dywidendy. Jak stwierdzono powyżej, zaliczka na poczet podatku jest bezwzględnie powiązana z opodatkowaniem na poziomie spółki wypłacającej (podatek dochodowy od osób prawnych lub zaliczka na poczet podatku) oraz systemem ulgi podatkowej na poziomie odbiorcy dywidendy. W świetle francuskiego systemu nie można sobie wyobrazić jednego bez drugiego.

[18] Podobnie jak się wydaje również wyroki: z dnia 24 czerwca 2010 r., P. Ferrero i General Beverage Europe, C-338/08 i C-339/08, EU:C:2010:364, pkt 46; oraz z dnia 25 września 2003 r., Océ Van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, pkt 102.

[19] Wyrok z dnia 25 września 2003 r., Océ Van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495.

[20] Wyrok z dnia 25 września 2003 r., Océ Van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, pkt 89.

[21] Compromis soumis au Conseil ECOFIN du 17 avril 1989 concernant trois problèmes essentiels relatifs aux propositions de directives „fusion „ et „sociétés mères et filiales „ - n 7322/89, page 7/11 – version française.

74. Zatem zaliczka na poczet podatku *dotyczy* również zapłaty kredytu podatkowego (to znaczy zaliczeń na podatek) na rzecz podmiotów otrzymujących dywidendy. Zgodnie z brzmieniem to uregulowanie prawa francuskiego jest zatem objęte art. 7 ust. 2 dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych. Przepis ten wyjaśnia, że dyrektywa o spółkach dominujących i zależnych nie narusza takiego mechanizmu korygującego.

75. Warunkiem jest jednak to, aby wyjątek ten nie podważał *ratio legis* dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych. W każdym razie nie ma to miejsca, jeśli spółka dominująca otrzymuje odpowiednią ulgę w przypadku otrzymania dywidend od swojej zagranicznej spółki zależnej, co neutralizuje obciążenie tych dywidend podatkiem dochodowym od osób prawnych. Jeśli ulga ta może zostać rozliczona z zaliczką na poczet podatku w przypadku dalszej wypłaty, która to zaliczka ze swojej strony jedynie koryguje nieuzasadnioną pod względem materialnoprawnym ulgę po stronie udziałowca, nie ma żadnych wątpliwości: również w tym przypadku francuski system umożliwia neutralną podatkowo wypłatę dywidend między spółkami objętymi zakresem stosowania dyrektywy o spółkach dominujących i zależnych.

## VI. Wnioski

76. Proponuję zatem, aby Trybunał odpowiedział na pytanie prejudycjalne Conseil d'État (radę stanu, Francja) w następujący sposób:

Przepisy art. 4 w związku z art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435 nie stoją na przeszkodzie przepisowi przewidującemu – w celu wdrożenia instrumentu służącego prawidłowemu opodatkowaniu – zaliczkę na poczet podatku dochodowego przy dokonywaniu redystrybucji zysków mającą na celu zneutralizowanie odpowiedniej ulgi kolejnego odbiorcy dywidendy (udziałowca spółki dominującej). Jest tak również wtedy, gdy zyski te zostały wcześniej wypłacone spółce dominującej przez spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim. Natomiast zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości odmowa przyznania ulgi podatkowej po stronie spółki dominującej w tej sytuacji jest już sprzeczna z podstawowymi swobodami.