

Sprawa C-310/09

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

przeciwko

Accor SA

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

Swobodny przepływ kapitału – Traktowanie dywidend pod względem podatkowym –
Uregulowanie krajowe przyznające zaliczenie na poczet podatku w przypadku dywidend
wypłaconych przez spółki zależne spółki dominującej będącej rezydentami – Odmowa zaliczenia
na poczet podatku w przypadku dywidend wypłaconych przez spółki zależne niebędące
rezydentami – Wypłata dywidend przez spółkę dominującą jej akcjonariuszom – Zaliczenie
zaliczki na poczet podatku na podatek należny od spółki dominującej w trakcie wypłaty –
Odmowa zwrotu zaliczki na poczet podatku zapłaconej przez spółkę dominującą –
Bezpodstawne wzbogacenie – Dowody wymagane przy opodatkowywaniu spółek zależnych
niebędących rezydentami

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału
– Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych*

(art. 49 TFUE, 63 TFUE)

2. *Prawo Unii – Bezpośrednia skuteczność – Podatki krajowe niezgodne z prawem Unii –
Zwrot – Odmowa – Przesłanka – Podatek bezpośrednio przerzucony na nabywcę*

3. *Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Opodatkowanie
dywidend*

(art. 63 TFUE)

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

(por. pkt 69; pkt 1 sentencji)

2. Prawo Unii sprzeciwia się temu, aby w sytuacji, gdy krajowy system podatkowy mający na
celu unikanie podwójnego opodatkowania nie polega, jako taki, na przerzuceniu na osobę trzecią
podatku nienależnie zapłaconego przez jego płatnika, państwo członkowskie odmawiało zwrotu

kwot zapłaconych przez spółkę dominującą z tego powodu, że ów zwrot stanowiłby dla niej bezpodstawne wzbogacenie, albo z tego powodu, że kwota zapłacona przez spółkę zależną nie stanowi dla niej ani kosztu księgowego ani podatkowego, lecz obciąża sumę kwot, które mogłyby zostać wypłacone jej akcjonariuszom.

Jedyny wyjątek od prawa do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii dotyczy przypadku, w którym nienależny podatek został bezpośrednio przerzucony przez podatnika na nabywcę.

(por. pkt 74, 76; pkt 2 sentencji)

3. Zasady równowagi i skuteczności nie sprzeciwiają się temu, by zwrot kwot spółce dominującej, który mógłby zagwarantować stosowanie tego samego systemu podatkowego do dywidend wypłaconych przez jej spółki zależne mające siedzibę w danym państwie członkowskim i do dywidend wypłaconych przez spółki zależne tej spółki mającej siedzibę w innych państwach członkowskich, które następnie wypłacone są przez tę spółkę dominującą, był uzależniony od warunku przedstawienia przez podatnika dowodów, które znajdują się w jego wyłącznym posiadaniu, dotyczących, dla każdej spornej dywidendy, w szczególności rzeczywiście zastosowanej stawki opodatkowania oraz rzeczywiście zapłaconej kwoty podatku z tytułu zysków osiągniętych przez jej spółki zależne mającej swoją siedzibę w innych państwach członkowskich, tak że wówczas gdy w przypadku spółek zależnych mających siedzibę w owym danym państwie członkowskim dowody te, znane organom podatkowym, nie są wymagane. Niemniej jednak przedstawienie takich dowodów można domagać się jedynie wówczas, gdy przedstawienie dowodu na zapłatę podatku przez spółki zależne mającej siedzibę w innych państwach członkowskich nie okaże się praktycznie niemożliwe lub nadmiernie uciążliwe z uwagi w szczególności na przepisy prawne tych państw członkowskich dotyczące zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, rejestracji podatku dochodowego od osób prawnych, który należy zapłacić, a także przechowywania dokumentów administracyjnych. Do sądu krajowego należy zbadać, czy warunki te zostały spełnione w toczącym się przed nim postępowaniu.

(por. pkt 102; pkt 3 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 15 września 2011 r. (*)

Swobodny przepływ kapitału – Traktowanie dywidend pod względem podatkowym – Uregulowanie krajowe przyznające zaliczenie na poczet podatku w przypadku dywidend wypłaconych przez spółki zależne spółki dominującej będącej rezydentami – Odmowa zaliczenia na poczet podatku w przypadku dywidend wypłaconych przez spółki zależne niebędące rezydentami – Wypłata dywidend przez spółkę dominującą jej akcjonariuszom – Zaliczenie zaliczki na poczet podatku na podatek należny od spółki dominującej w trakcie wypłaty – Odmowa zwrotu zaliczki na poczet podatku zapłaconej przez spółkę dominującą – Bezpodstawne wzbogacenie – Dowody wymagane przy opodatkowywaniu spółek zależnych niebędących rezydentami

W sprawie C-310/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (Francja) postanowieniem z dnia 3 lipca 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 sierpnia 2009 r., w postępowaniu:

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

przeciwko

Accor SA,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Ilešić, E. Levits (sprawozdawca), M. Safjan i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M.A. Gaudissart, kierownik wydziału,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 października 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Accor SA przez J.P. Hordiesa, B. Boutemy'ego oraz C. Smits, avocats,
- w imieniu rządu francuskiego przez E. Belliard, G. de Bergues'a i J.S. Pilczera oraz B. Beaupère-Manokh, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Hathawaya, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez K. Bacona, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz J.P. Keppennego, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 grudnia 2010 r.,

wyduje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładowi art. 43 WE i 56 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministrem ds. skarbu, rachunków publicznych oraz służby publicznej) a Accor SA (zwaną dalej „Accor”) w przedmiocie złożonego przez tę spółkę wniosku o zwrot zaliczki na podatek dochodowy zapłaconej w latach 1999–2001.

Ramy prawne

3 Artykuł 145 code général des impôts (ordynacji podatkowej, zwanej dalej „CGI”), w brzmieniu wynikającym z loi n° 88-1149 du 23 décembre 1988 de Finances pour 1989 (ustawy

budżetowej na rok 1989 nr 8871149 z dnia 23 grudnia 1988 r., JORF z dnia 28 grudnia 1988 r., s. 16320), obowiązujący do dnia 31 grudnia 2000 r., stanowi:

„1. System podatkowy dla spółek dominujących, określony w art. 146 i 216, ma zastosowanie do spółek i innych podmiotów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki zwykłej, które posiadają udziały spełniające następujące warunki:

[...]

b) jeżeli koszt nabycia udziału posiadanego w spółce emitującej jest niższy niż 150 mln FRF, tytuły uczestnictwa powinny reprezentować co najmniej 10% kapitału spółki emitującej; ów koszt nabycia i ów odsetek kapitału oceniane są na dzień wypłaty zysku z tytułu udziałów. [...]

[...]”.

4 Loi n° 200071352 du 30 décembre 2000 de Finances pour 2001 (ustawa budżetowa na rok 2001 nr 200071352 z dnia 30 grudnia 2000 r., JORF z dnia 31 grudnia 2000 r., s. 21119) zmienia próg określony w art. 145 ust. 1 lit. b) CGI, który to artykuł w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2001 r. do dnia 31 grudnia 2005 r. stanowi, że tytuły uczestnictwa powinny reprezentować co najmniej 5% kapitału spółki emitującej.

5 Artykuł 146 ust. 2 CGI przewidywał w spornych w postępowaniu przed sądem krajowym latach podatkowych:

„Jeżeli wypłaty, jakich dokonuje spółka dominująca, prowadzą do stosowania zaliczki na poczet podatku, o której mowa w art. 223e, to wartość tej zaliczki jest pomniejszana w odpowiednim przypadku o wysokość zaliczenia podatku związanego z zyskami z tytułu tych udziałów [...] otrzymanymi w okresie pięciu ostatnich zamkniętych lat podatkowych”.

6 Zgodnie z art. 158a I CGI w brzmieniu obowiązującym w trakcie lat podatkowych spornych w postępowaniu przed sądem krajowym:

„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) zaliczenie na podatek w formie prawa do odliczenia podatku udzielanego przez skarbowicę państwa.

Odliczenie to wynosi po prostu kwotę rzeczywiście wypłaconych przez spółkę.

Można z niego skorzystać tylko w takim zakresie, w jakim zysk wliczany jest do podstawy opodatkowania przychodu podatkiem należnym od otrzymującego zysk.

Odliczenia dokonuje się w chwili zapłaty tego podatku.

Udzielane jest ono osobom fizycznym w zakresie, w jakim jego wysokość przekracza wysokość podatku, do którego zapłaty są zobowiązani”.

7 Zgodnie z art. 216 I CGI:

„Zyski netto z tytułu udziałów, dające prawo do stosowania reżimu dla spółek dominujących [...], otrzymane przez spółkę dominującą w trakcie roku podatkowego, mogą zostać odliczone od wartości netto jej wszystkich przychodów [...]”.

8 Artykuł 223e ust. 1 akapit pierwszy CGI w brzmieniu mającym zastosowanie do wypłaty zysków po dniu 1 stycznia 1999 r. stanowi:

„[...] jeżeli zysk wypłacany przez spółkę odliczany jest od kwot, od których nie podlega ona podatkowi dochodowemu od osób prawnych według stawki zwykłej [...], spółka ta zobowiązana jest do zapłaty zaliczki na poczet podatku równej kwocie odliczenia obliczonej w sposób przewidziany w art. 158a I. Zaliczka pobierana jest od wypłat zysku dających prawo do odliczenia podatku przewidzianego w art. 158a, niezależnie od tego, kto jest ich beneficjentem”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

9 Z postanowienia odsyłającego wynika, że Accor otrzymała w trakcie lat 1998–2000 dywidendy wypłacone przez jej spółki zależne mające siedziby w innych państwach członkowskich oraz że przy wypłacie tych dywidend zapłaciła ona na podstawie art. 146 ust. 2 CGI w związku z art. 158a i 223e tej ordynacji zaliczkę na poczet podatku od dochodów kapitałowych wynoszącą w latach 1999–2001, odpowiednio, 323 279 053 FRF, 359 183 404 FRF i 341 261 380 FRF.

10 Pismem z dnia 21 grudnia 2001 r. spółka Accor wniosła o zwrot tej zaliczki, powołując się na niezgodność tych przepisów CGI z prawem wspólnotowym. Ponieważ wniosek ten został oddalony, rzeczona spółka wniosła skargę do tribunal administratif de Versailles (sądu administracyjnego w Wersalu), który wyrokiem z dnia 21 grudnia 2006 r. uznał w całości jej żądanie.

11 Ponieważ odwołanie wniesione przez ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique od tego wyroku zostało oddalone wyrokiem cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjnego sądu administracyjnego w Wersalu) w dniu 20 maja 2008 r., minister ten wniosł kasację od tego wyroku do Conseil d'État (rady stanu).

12 Conseil d'État stwierdził, że z przepisów art. 216 CGI wynika, że z zastrzeżeniem zapłaty człoci z tytułu wydatków i kosztów francuska spółka dominująca nie podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych z tytułu dywidend otrzymanych przez nią od jej spółek zależnych, niezależnie od miejsca siedziby tych spółek zależnych. Ponadto na podstawie przepisu art. 223e tego kodeksu, jeżeli spółka ta wypłaca te dywidendy jej własnym akcjonariuszom, nie ma ona obowiązku płaconia z tego tytułu zaliczki, niezależnie od pochodzenia dywidend, które zostały jej wypłacone. W związku z tym zdaniem Conseil d'État mechanizm zaliczki jako taki nie narusza ani swobody przedsiębiorczości, ani swobody przepływu kapitału.

13 Kwota zaliczenia na podatek, z którego na podstawie art. 158a CGI korzysta spółka dominująca z tytułu dywidend wypłacanych przez jedną z jej spółek zależnych z siedzibą we Francji, stosowana jest na podstawie art. 146 ust. 2 CGI do kwoty zaliczki należnej przy wypłacie owych dywidend na rzecz akcjonariuszy. Tymczasem przepisy art. 158a CGI sprzeciwiają się przyznaniu spółce dominującej zaliczenia na podatek z tytułu dywidend pochodzących od spółek zależnych mających siedzibę w innym państwie członkowskim, a w konsekwencji jakimkolwiek zaliczeniu na poczet wymaganej zaliczki, jeżeli owa spółka zależna wypłaca te dywidendy. W związku z tym w braku zaliczenia na podatek przyznanego z tytułu dywidend pochodzących od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, który

mógłby zmniejszyć wymagalną kwotę zaliczki, zapłać owej zaliczki przez tę spółkę dominującą, jako że cięży ona na kwocie wypłaconych sum, zmniejsza ponadto kwotę wypłaconych dywidend.

14 W tych okolicznościach Conseil d'État postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1a) Czy art. 56 [WE] i 43 [WE] należy interpretować w taki sposób, że sprzeciwia się one systemowi podatkowemu mającemu na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania dywidend w znaczeniu ekonomicznym, który:

- pozwala spółce dominującej odliczyć od zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, do zapłaty którego jest zobowiązana z tytułu wypłaty swoim akcjonariuszom dywidend wypłaconych jej przez spółki zależne, kwotę zaliczenia na poczet podatku zwiżanego z wypłat tych dywidend, jeżeli dywidendy te pochodzą od spółki zależnej z siedzibą we Francji,
- ale nie daje takiego uprawnienia w sytuacji, kiedy dywidendy pochodzą od spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim [...], ponieważ system ten w tym przypadku nie przyznaje zaliczenia podatku zwiżanego z wypłat tych dywidend przez ową spółkę zależną z tego względu, iż taki system sam w sobie stanowiłby naruszenie wobec tej spółki dominującej zasad swobodnego przepływu kapitału lub swobody przedsiębiorczości?

b) W przypadku odpowiedzi przeczącej na [niniejsze pytanie lit. a)], czy artykuły te należy interpretować w taki sposób, że jednakże sprzeciwia się takiemu systemowi w zakresie, w jakim należałoby również uwzględnić sytuację akcjonariuszy, ponieważ po zapłaconiu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych kwota dywidend otrzymanych od jej spółek zależnych, a następnie wypłaconych przez tę spółkę dominującą jej akcjonariuszom jest różna w zależności od umiejscowienia tych spółek zależnych we Francji czy w innym państwie członkowskim [...] w taki sposób, że system ten mógłby zniechęcać akcjonariuszy do inwestowania w spółkę dominującą, a tym samym mógłby skutkować utrudnieniem w pozyskiwaniu kapitału przez tę spółkę i mógłby również zniechęcać spółkę dominującą do inwestowania kapitału w spółki zależne mające swoje siedziby w innych państwach członkowskich niż Francja lub te do tworzenia spółek zależnych w tych państwach?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej [na pytanie pierwsze lit. a) i b)] oraz w sytuacji, gdyby art. 56 [WE] i 43 [WE] były interpretowane w taki sposób, że sprzeciwia się opisanemu powyżej systemowi zaliczek, oraz jeżeli w związku z tym organy administracji podatkowej miałyby co do zasady obowiązek dokonania zwrotu kwot pobranych na jego podstawie w zakresie, w jakim zostały one pobrane z naruszeniem przepisów prawa wspólnotowego, to czy w takim systemie, który jako taki nie powoduje przerzucenia podatku przez podatnika na osobę trzecią, prawo wspólnotowe sprzeciwia się temu:

a) by organy podatkowe mogły odmówić zwrotu kwot podatku zapłaconego przez spółkę dominującą na tej podstawie, że ów zwrot oznaczałby dla niej bezpodstawne wzbogacenie;

b) oraz w przypadku odpowiedzi przeczącej temu, aby okoliczności, że kwota zapłacona przez spółkę dominującą nie stanowi dla niej ani kosztu księgowego, ani podatkowego, a jedynie obciąża sumę kwot, które mogą zostać wypłacone akcjonariuszom, mogła być podniesiona w celu odmowy zwrotu tej kwoty zainteresowanej spółce?

3) Uwzględniając odpowiedź udzieloną na [pytania pierwsze i drugie], czy wspólnotowe zasady równoważności i skuteczności sprzeciwia się temu, by zwrot kwot, który mógłby zagwarantować zastosowanie takiego samego systemu podatkowego do dywidend wypłaconych

przez spółkę dominującą, niezależnie od tego, czy mają swe źródło w kwotach wypłacanych przez jej spółki zależne mające siedzibę we Francji, czy też w innym państwie członkowskim [...], być uzależnione, z zastrzeżeniem w odpowiednim przypadku postanowień konwencji dwustronnych mających zastosowanie pomiędzy [Republiką Francuską] a państwem członkowskim, w którym ma siedzibę owa spółka zależna, dotyczących wymiany informacji, od warunku przedstawienia przez podatnika dowodów, które znajdują się w jego wyłącznym posiadaniu, dotyczących, dla każdej spornej dywidendy, w szczególności rzeczywiście zastosowanej stawki opodatkowania oraz rzeczywiście zapłaconej kwoty podatku z tytułu zysków osiągniętych przez jego spółki zależne mające swój siedzibę w innych państwach członkowskich [...], podczas gdy w przypadku spółek zależnych mających swój siedzibę we Francji dowody te, znane organom podatkowym, nie są wymagane”.

W przedmiocie wniosku o ponowne otwarcie procedury ustnej

15 Pismami zwołanymi, odpowiednio, w dniach 7 stycznia i 2 lutego 2011 r., Accor i rząd francuski wystąpiły o ponowne otwarcie procedury ustnej.

16 Accor podniosła, że w pkt 73 i nast. opinii rzecznik generalny oparł się na argumentach wynikających z wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Zb. Orz. s. I-11753, które nie zostały poddane dyskusji stron.

17 Z kolei rząd francuski wyraził życzenie powrócenia w ramach drugiej rozprawy do argumentu, zgodnie z którym sporny w postępowaniu przed sądem krajowym mechanizm zwrotu z zaliczenia i zaliczki, mógł powodować ograniczenia swobodnego przepływu kapitału jedynie po stronie akcjonariuszy, który to argument został zawarty w pkt 82 jego pisemnych uwag oraz poddany został analizie w opinii rzecznika generalnego.

18 Ponadto rząd ten podnosi, że opinia rzecznika generalnego zawierała wskazówkę, która nie uwzględniała w pełni sposobu francuskiego prawa krajowego. W szczególności i po pierwsze, podczas gdy w ramach odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne rzecznik generalny uznał, że zwrot zaliczki przyznany jednej spółce uprzywilejowałby w sposób pośredni jej akcjonariuszy, to rząd francuski twierdzi, że majątek spółki jest odrębny od majątku jej akcjonariuszy. Po drugie, rząd francuski sprzeciwia się tezie, zgodnie z którą akcjonariusze nie dysponują w proceduralnym prawie francuskim skargą o zwrot, wskazując, że istnienie takiej skargi, do której dochodzi skarga z tytułu odpowiedzialności, wynika z obowiązku państw członkowskich do zwrotu, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii.

19 W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał może z urzędu, na wniosek rzecznika generalnego lub na wniosek stron zarządzić otwarcie procedury ustnej na nowo, stosownie do art. 61 regulaminu postępowania, jeżeli uzna, że sprawa nie została dostatecznie wyjaśniona lub że podstawę rozstrzygnięcia będzie argument, który nie był przedmiotem dyskusji stron (zob. wyroki: z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie C-284/06 *Burda*, Zb.Orz. s. I-4571, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-266/09 *Stichting Natuur en Milieu* i in., Zb.Orz. s. I-13119, pkt 27).

20 Z kolei statut Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz regulamin postępowania przed Trybunałem nie dają stronom możliwości przedstawiania uwag w odpowiedzi na opinię przedstawioną przez rzecznika generalnego (zob. ww. wyrok w sprawie *Stichting Natuur en Milieu* i in., pkt 28).

21 Jednakże w niniejszym postępowaniu Trybunał po wysłuchaniu rzecznika generalnego uznał, że dysponuje informacjami niezbędnymi, by odpowiedzieć na zadane pytania, oraz że strony wypowiedziały się na ich temat.

22 W związku z tym wniosek o otwarcie procedury ustnej na nowo należy oddalić.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

23 Przez pierwsze pytanie sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 TFUE i 63 TFUE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego mającym na celu uniknięcie podwójnego ekonomicznego opodatkowania dywidend, takim jak sporne w postępowaniu krajowym, które pozwalają spółce dominującej odliczyć od zaliczki, do zapłaty której jest zobowiązana przy redystrybucji swoim akcjonariuszom dywidend wypłaconych przez jej spółki zależne, kwoty zaliczenia związanego z wypłatą tych dywidend, jeżeli dywidendy te pochodzą od spółek zależnych mających siedzibę w tym państwie członkowskim, lecz nie przyznają tego uprawnienia, jeżeli dywidendy te pochodzą od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, ponieważ przepisy te w ostatnim z wymienionych przypadków nie dają prawa do zaliczenia podatku związanego z wypłatą tych dywidend przez ową spółkę zależną.

24 W pytaniu pierwszym lit. a) sąd krajowy pyta Trybunał o to, czy takie przepisy mogą stanowić ograniczenie swobody przepływu po stronie spółki dominującej.

25 W pytaniu pierwszym lit. b) sąd krajowy pyta, na wypadek odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze lit. a), o to, czy art. 49 TFUE i 63 TFUE sprzeciwiają się jednakże takim przepisom, ponieważ należy wziąć pod uwagę również sytuację akcjonariuszy.

26 Pomimo że pytanie pierwsze lit. b) zostało skierowane jedynie na wypadek odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze lit. a), to jednak należy stwierdzić, że pytanie dotyczyć może również uwzględnienia sytuacji akcjonariuszy zostało podniesione w celu zbadania istnienia ograniczenia po stronie samej spółki dominującej.

27 W rzeczywistości bowiem sąd krajowy pyta o to, czy art. 49 TFUE i 63 TFUE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, takiego jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym z tego powodu, iż zniechęcają one akcjonariuszy do inwestowania kapitału w spółce dominującej, wpływając w konsekwencji na pozyskiwanie kapitału przez tę spółkę, mogą w ten sposób zniechęcić tę spółkę do lokowania kapitału w spółkach zależnych położonych w innych państwach członkowskich lub do tworzenia w tych państwach takich spółek zależnych.

28 W związku z tym należy odpowiedzieć na obydwa cząstkowe pytania pierwszego.

W przedmiocie swobody mającej zastosowanie do niniejszej sprawy

29 Jako że sąd krajowy postawił pytanie odnoszące się zarówno do art. 49 TFUE, jak i art. 63 TFUE, w pierwszej kolejności należy ustalić, czy i w jakim stopniu krajowe uregulowanie, takie jak sporne w toczącym się przed nim postępowaniu, może wpływać na swobody gwarantowane w tych artykułach.

30 W tym zakresie należy przypomnieć, że traktowanie dywidend pod względem podatkowym może być objęte zakresem zarówno art. 49 TFUE dotyczącego swobody przedsiębiorczości, jak i art. 63 TFUE dotyczącego swobodnego przepływu kapitału (zob. wyrok z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawach połączonych C-436/08 i C-437/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische

Salinen, Zb.Orz. s. I?305, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 W odniesieniu do pytania, czy przepis krajowy wchodzi w zakres tej lub innej swobody przep?ywu, nale?y wzi?? pod uwag?, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, przedmiot danego ustawodawstwa (zob. ww. wyrok w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W tym zakresie orzeczono ju?, ?e przepisy krajowe, które nie maj? zastosowania tylko do takich udziałów kapita?owych, jakie pozwalaj? wywiera? niew?tpliwy wp?yw na decyzje spółki i na okre?lanie jej dzia?alno?ci, wchodzi w zakres postanowie? traktatu dotycz?cych swobody przedsi?biorczo?ci (zob. ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 37; wyrok z dnia 21 pa?dziernika 2010 r. w sprawie C?81/09 Idryma Typou, Zb.Orz. s. I?10161, pkt 47). Natomiast przepisy krajowe, które znajduj? zastosowanie do udziałów obj?tych jedynie w celu lokaty kapita?u bez zamiaru uczestniczenia w zarz?dzaniu przedsi?biorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, nale?y analizowa? wy??cznie w ?wietle swobodnego przep?ywu kapita?u (ww. wyrok w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W niniejszej sprawie sporny w post?powaniu przed s?dem krajowym system podatkowy spółek dominuj?cych zgodnie z art. 145 CGI mia? zastosowanie w trakcie lat 1999 i 2000 do spółek, które posiada?y co najmniej 10% kapita?u spółek zale?nych. Na rok 2001 owa wielko?? udziału zosta?a obni?ona do 5% kapita?u spółki zale?nej.

34 Z powy?szego wynika, ?e sporne uregulowanie krajowe mog?o by? stosowane nie tylko do spółek otrzymuj?cych dywidendy na podstawie udziału przyznaj?cego niew?tpliwy wp?yw na decyzje zale?nej spółki wyp?acaj?cej i pozwalaj?cego w ten sposób na okre?lenie jej dzia?alno?ci, ale równie? do spółek, które otrzymywa?y dywidendy na bazie udziału mniejszo?ciowego nieprzyznaj?cego takiego wp?ywu.

35 Je?eli chodzi o okoliczno?ci w post?powaniu przed s?dem krajowym, to nale?y zauwa?y?, po pierwsze, ?e postanowienie odsy?aj?ce nie zawiera informacji dotycz?cych charakteru udziału Accor w kapitale jej spółek zale?nych wyp?acaj?cych dywidendy.

36 Po drugie, Accor podnosi w uwagach przed?o?onych Trybuna?owi, ?e spór w post?powaniu przed s?dem krajowym dotyczy dywidend otrzymanych od spółek zale?nych maj?cych siedziby w innych pa?stwach cz?onkowskich ni? Republika Francuska, które to spółki zale?ne pozostaj? pod kontrol? Accor, podczas gdy rz?d francuski wspomina równie? o udziałach, które nie przyznaj? Accor niew?tpliwego wp?ywu na decyzje wyp?acaj?cych spółek zale?nych i nie pozwalaj? okre?li? ich dzia?alno?ci.

37 W tej kwestii nale?y przypomnie?, ?e w ramach procedury wspó?pracy ustanowionej w art. 267 TFUE to nie do Trybuna?u, lecz do s?du krajowego nale?y ustalenie okoliczno?ci le??cych u podstawy sporu oraz dokonanie oceny ich wp?ywu na rozstrzygni?cie, o którego wydanie zwrócono si? do tego s?du (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 16 wrze?nia 1999 r. w sprawie C?435/97 WWF i in., Rec. str. I?5613, pkt 32; z dnia 23 pa?dziernika 2001 r. w sprawie C?510/99 Tridon, Rec. s. I?7777, pkt 28; a tak?e z dnia 11 grudnia 2007 r. w sprawie C?291/05 Eind, Zb.Orz. s. I?10719, pkt 18).

38 W tych okoliczno?ciach z uwagi na przedmiot przepisów spornych w post?powaniu krajowym na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie? zarówno w ?wietle art. 49 TFUE, jak i w ?wietle art. 63 TFUE.

W przedmiocie swobody przedsi?biorczo?ci

39 Swoboda przedsi?biorczo?ci, któr? art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii i która oznacza dla nich dost?p do dzia?alno?ci na w?asny rachunek oraz mo?liwo?? jej wykonywania, jak równie? prawo tworzenia i zarz?dzania przedsi?biorstwami na tych samych warunkach, co okre?lone przez ustawodawstwo pa?stwa cz?onkowskiego po?o?enia przedsi?biorstwa dla jego obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 54 TFUE, przys?uguj?ce spó?kom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem pa?stwa cz?onkowskiego i maj?cym statutow? siedzib?, zarz?d lub g?ówny zak?ad na terytorium Unii Europejskiej prawo wykonywania dzia?alno?ci w danym pa?stwie cz?onkowskim za po?rednictwem spó?ki zale?nej, oddzia?u lub agencji (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 21 wrze?nia 1999 r. w sprawie C?307/97 Saint-Gobain?ZN, Rec. s. I?6161, pkt 35; z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C?471/04 Keller Holding, Zb.Orz. s. I?2107, pkt 29; a tak?e z dnia 12 wrze?nia 2006 r. w sprawie C?196/04 Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I?7995, pkt 41).

40 Nawet je?li, zgodnie z ich brzmieniem, przepisy traktatu dotycz?ce swobody przedsi?biorczo?ci maj? na celu zapewnienie korzy?ci w postaci krajowego traktowania w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, to jednak równie? sprzeciwiaj? si? one temu, by pa?stwo cz?onkowskie pochodzenia nak?ada?o ograniczenia na podejmowanie dzia?alno?ci w innym pa?stwie cz?onkowskim, przez jednego z jego obywateli lub przez spó?k? za?o?on? zgodnie z jego ustawodawstwem (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C?264/96 ICI, Rec. s. I?4695, pkt 21; ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 42).

41 W sprawie przed s?dem krajowym wiadomo, ?e sporne uregulowanie ustanawia odr?bne traktowanie dywidend wyp?acanych przez spó?k? zale?n? b?d?c? rezydentem i dywidend wyp?acanych przez spó?k? zale?n? nieb?d?c? rezydentem.

42 W ten sposób spó?ka dominuj?ca, która otrzymuje dywidendy od spó?ki b?d?cej rezydentem, korzysta w zwi?zku z tymi dywidendami z zaliczenia, które jest równe po?owie sum wyp?aconych z tytu?u dywidend przez ow? spó?k? zale?n? b?d?c? rezydentem, podczas gdy takie zaliczenie nie jest przyznawane z tytu?u dywidend wyp?acanych przez spó?k? zale?n? nieb?d?c? rezydentem.

43 W tym zakresie nale?y stwierdzi?, ?e z orzecznictwa wynika, i? pa?stwa cz?onkowskie, kszta?tuj?c swoje systemy podatkowe, a zw?aszcza gdy ustanawiaj? one mechanizm maj?cy s?u?y? zapobie?eniu lub zmniejszeniu opodatkowania kaskadowego, lub podwójnego opodatkowania ekonomicznego, powinny przestrzega? wymogów wynikaj?cych z prawa Unii, a w szczególno?ci wymogów okre?lonych przez przepisy traktatu dotycz?ce swobód przep?ywu (zob. ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 45).

44 Z orzecznictwa wynika zatem, ?e niezale?nie od tego, jaki przyj?to mechanizm w celu zapobie?enia lub zmniejszenia opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania ekonomicznego, zagwarantowane w traktacie swobody przep?ywu sprzeciwiaj? si? temu, by pa?stwo cz?onkowskie traktowa?o w sposób mniej korzystny dywidendy zagraniczne ni? dywidendy krajowe, chyba ?e odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie s? obiektywnie porównywalne, lub gdy jest ono uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C?315/02 Lenz, Zb.Orz. s. I?7063, pkt 20–49; z dnia 7 wrze?nia 2004 r. w sprawie C?319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I?7477, pkt 20–55; a tak?e ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 46).

45 W ?wietle przepisu podatkowego s?u??cego zapobie?eniu lub zmniejszeniu opodatkowania

wypłaconych zysków sytuacja spółki dominującej otrzymującej dywidendy zagraniczne jest porównywalna z sytuacją spółki dominującej otrzymującej dywidendy krajowe, ponieważ w obu przypadkach uzyskane dochody, co do zasady, będą stanowiły przedmiot opodatkowania kaskadowego (zob. ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 62).

46 Oczywiście, tak jak to podnosi rząd francuski, po pierwsze, spółka dominująca była zwolniona z podatku dochodowego od osób prawnych zarówno z tytułu dywidend otrzymywanych przez spółki będące rezydentami, jak i z tytułu dywidend pochodzących od spółek zależnych niebędących rezydentami, oraz po drugie, spółka ta nie mogła odliczyć zaliczenia podatku związanego z dywidendami wypłaconymi przez jej spółki zależne będące rezydentami od kwoty podatku od osób prawnych, do którego zapłaty była ponadto zobowiązana.

47 Niemniej jednak, tak jak to przyznaje również ten rząd, zaliczenia podatku były wykorzystywane przy redystrybucji otrzymanych dywidend. W ten sposób spółka dominująca mogła odliczyć owe zaliczenia na poczet podatku od zaliczki, do której zapłaty była zobowiązana przy wypłacie dywidend.

48 W związku z tym, przy jednoczesnym zwalnianiu z podatku dywidend otrzymywanych od spółek niebędących rezydentami po stronie spółki dominującej rzeczono państwo członkowskie poddaje je mniej korzystnemu traktowaniu niż dywidendy pochodzące od spółek będących rezydentami.

49 W rzeczywistości bowiem, w odróżnieniu od dywidend pochodzących od spółek będących rezydentami, przepisy sporne w postępowaniu przed sądem krajowym nie pozwalają zapobiec opodatkowaniu na poziomie wypłaconych spółki zależnej, podczas gdy od dywidend otrzymywanych zarówno od spółek zależnych będących rezydentami, jak i od spółek zależnych niebędących rezydentami pobierana jest zaliczka. W związku z tym, w odniesieniu do dywidend otrzymywanych przez spółki zależne będące rezydentami przy wypłacie dywidend zaliczenie odliczane jest od należnej zaliczki, przy czym owa zaliczka nie zmniejsza wysokości wypłaconych dywidend. Z kolei, jeżeli chodzi o dywidendy otrzymywane przez spółki zależne niebędące rezydentami w zakresie, w jakim spółka dominująca nie korzysta z zaliczenia w odniesieniu do tych dywidend, stosowanie zaliczki na poczet podatku skutkuje zmniejszeniem wysokości wypłaconych dywidend.

50 W tych okolicznościach spółka dominująca, otrzymująca dywidendy od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, zmuszona byłaby albo do wypłaty dywidend pomniejszonych o kwotę zaliczki, których wysokość w związku z tym byłaby mniejsza niż wysokość dywidend otrzymywanych od spółek mających siedzibę we Francji, albo, tak jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 48 opinii, do sięgnięcia do rezerw kapitałowych w celu uzyskania kwoty równej sumie, jaką należał zapłacić z tytułu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, powiększając w ten sposób wysokość wypłaconych dywidend.

51 Biorąc pod uwagę niekorzystne traktowanie dywidend otrzymywanych od spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim w porównaniu z traktowaniem, jakiemu podlegają dywidendy otrzymywane przez spółkę zależną będącą rezydentem, spółka dominująca może zostać zniechęcona do wykonywania działalności za pośrednictwem spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 18 września 2003 r. w sprawie C-168/01 *Bosal*, Rec. s. I-9409, pkt 27; ww. wyrok w sprawie *Keller Holding*, pkt 35).

52 Rząd francuski przyznaje, iż istnieje różnica w traktowaniu pomiędzy dywidendami wypłaconymi przez spółki zależne mające siedzibę we Francji a dywidendami wypłaconymi przez spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, jeżeli chodzi o możliwość odliczenia zaliczenia przez spółkę dominującą otrzymującą te dywidendy od należnej

zaliczki przy redystrybucji tych dywidend jej własnym akcjonariuszom, rzęd ten twierdzi jednak, że nie stanowi ona ograniczenia po stronie spółki dominującej.

53 Z jednej strony rząd francuski podnosi, że dokonanie zaliczenia podatku nie wynika z mocy prawa, lecz z niezależnej decyzji właściwych organów spółki dominującej, ponieważ to decyzja owej spółki dominującej o wypłacie dywidend otrzymanych przez francuską spółkę zależną pozwala na odliczenie od zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych zaliczenia podatku związanego z tymi dywidendami. Powołując się w szczególności na wyrok z dnia 27 stycznia 2000 r. w sprawie C-190/98 Graf, Rec. s. I-493, pkt 24, 25, rząd francuski dodaje, że ewentualny niekorzystny skutek spornych przepisów prawa krajowego zależy tym samym od decyzji właściwych organów spółki dominującej tak hipotetycznej, że trudno uznać, iż przepisy te stanowią ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.

54 Z drugiej strony zdaniem rzędu francuskiego, niezależnie od pochodzenia dywidend wydatek spółki dominującej byłby identyczny, ponieważ zaliczka pobierana jest od zysków wypłacanych akcjonariuszom.

55 Oto akcjonariusze niebędący rezydentami mogliby na podstawie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Republikę Francuską z pozostałymi państwami Unii uzyskać zwrot zaliczki pobranej przez spółkę dominującą wypłacającą dywidendy w taki sposób, że sporne w postępowaniu przed sądem krajowym uregulowanie nie ma niekorzystnego wpływu na ich sytuację.

56 Jeżeli chodzi o będących rezydentami akcjonariuszy spółki dominującej, rząd francuski uważa, że o ile brak zaliczenia podatku odliczanego od zaliczki należącej od tej spółki przy wypłacie przez nią dywidend otrzymanych od spółek zależnych niebędących rezydentami powinien być postrzegany jako przeszkoda w pozyskiwaniu kapitału od akcjonariuszy francuskich, o tyle jednak ograniczenie to dotyczy w każdym razie wyłącznie krajowego przepływu kapitału pomiędzy francuską spółką dominującą a jej francuskimi akcjonariuszami, niezawierając go jakiegokolwiek elementu zagranicznego i nieobjętego prawem Unii.

57 Argumentów tych nie można przyjąć.

58 Po pierwsze, o ile prawdą jest, że zaliczenie podatku związane z dywidendami wypłacanymi przez spółki będące rezydentami jest stosowane jedynie wówczas, gdy spółka dominująca postanowi o redystrybucji tych dywidend, o tyle jednak wiadomo, że zarówno takie odmienne traktowanie w zależności od miejsca siedziby spółki zależnej wypłacającej dywidendy, jak i możliwość odliczenia ewentualnego zaliczenia podatku od zaliczki należącej przy redystrybucji tych dywidend, wynikają bezpośrednio ze spornych w postępowaniu krajowym przepisów francuskich.

59 W związku z tym możliwość skorzystania z zaliczenia podatku, odliczanego od zaliczki w chwili redystrybucji dywidend, zależy nie od przyszłego i hipotetycznego zdarzenia po stronie spółki dominującej, lecz od okoliczności związanej z definicji z korzystaniem ze swobody przedsiębiorczości, to znaczy z miejscem siedziby jej spółki zależnej.

60 Po drugie, pomimo że, jak to stwierdza rząd francuski, uregulowanie sporne przed sądem krajowym nie miałooby skutków dla sytuacji akcjonariuszy niebędących rezydentami, okoliczności, że sporne przed sądem krajowym uregulowanie mogłoby stanowić przeszkodę w pozyskiwaniu kapitału przez spółkę dominującą od akcjonariuszy będących rezydentami, wystarcza dla potwierdzenia ograniczającego charakteru przepisów rzeczonego uregulowania.

61 W rzeczywistości bowiem okoliczności, iż akcjonariusze będący rezydentami mogły zostać

zniech?ceni do nabywania udziałów spółki dominującej z tego powodu, że dywidendy pochodzące od jej spółek zależnych mających siedzibę w państwie członkowskim innym niż Republika Francuska bądź mniejsze niż dywidendy pochodzące od spółek zależnych bądźcych rezydentami, może z kolei zniechęcić tę spółkę dominującą do wykonywania jej działalności za pośrednictwem spółek zależnych niebądźcych rezydentami.

62 Należy stwierdzić, że ponieważ taka sytuacja ma związek z wewnętrzwspólnotową wymianą handlową, może ona podlegać przepisom traktatu dotyczącym podstawowych swobód (ww. wyrok w sprawie Keller Holding, pkt 24), a ponieważ przepisy CGI niekorzystnie traktują na przykład podatkowej sytuacji wspólnotowej w porównaniu z sytuacjami czysto krajowymi, stanowi one ograniczenie zasadniczo zakazane przez przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości (zob. wyrok z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 32).

63 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości może być dopuszczalne jedynie wtedy, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. w szczególności wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 57). Tymczasem ani sąd krajowy, ani strony, które przedstawiły uwagi, nie wskazały elementów, które mogłyby uzasadniać rzeczone ograniczenia. Należy w związku z tym stwierdzić, że art. 49 TFUE sprzeciwia się uregulowaniu takiemu jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym.

W przedmiocie swobodnego przepływu kapitału

64 Uwagi sformułowane w poprzedzającym punkcie mają zastosowanie w ten sam sposób wówczas, gdy spółka dominująca otrzymała dywidendy na podstawie udziału, który nie przyznaje jej niewątpliwego wpływu na decyzje wypłacającej spółki zależnej i nie pozwala na określenie jej działalności.

65 W rzeczywistości bowiem odmienne traktowanie stwierdzone w pkt 41 niniejszego wyroku mogło skutkować zniechęceniem spółek dominujących mających siedzibę we Francji do inwestowania ich kapitału w spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim i wywoływać również skutek ograniczający względem spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich w zakresie, w jakim stanowi ono względem nich przeszkodę w pozyskiwaniu kapitału we Francji.

66 W zakresie, w jakim dochody kapitałowe pochodzenia zagranicznego są pod względem podatkowym traktowane w sposób mniej korzystny niż dywidendy wypłacane przez spółki zależne mające siedzibę we Francji, akcje spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich są mniej atrakcyjne dla spółek dominujących z siedzibę we Francji niż akcje spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim (zob. wyroki z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 35; ww. wyroki: w sprawie Manninen, pkt 22, 23; a także w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 64).

67 Z powyższego wynika, że odmienne traktowanie ustanowione przez przepisy sporne w postępowaniu przed sądem krajowym stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału zasadniczo zakazane przez art. 63 TFUE.

68 Tymczasem ani sąd krajowy, ani strony, które przedstawiły uwagi, nie odniosły się do powodów wskazanych w art. 65 TFUE ani do nadrzędnych względów interesu ogólnego mogących uzasadnić takie ograniczenie.

69 Z uwagi na powyższe na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 49 TFUE i 63 TFUE

sprzeciwiaj? si? przepisom pa?stwa cz?onkowskiego maj?cym na celu unikanie podwójnego opodatkowania ekonomicznego dywidend, takim jak sporne w post?powaniu przed s?dem krajowym, które pozwalaj? spółce dominuj?cej na odliczenie od zaliczki, do zap?aty której jest ona zobowi?zana przy wyp?acie swoim akcjonariuszom dywidend wyp?aconych przez jej spółki zależne, zaliczenia podatku zwi?zanego z wyp?at? dywidend, je?eli dywidendy te pochodz? od spółki zależnej maj?cej siedzib? w tym pa?stwie cz?onkowskim, lecz nie przyznaj? takiego uprawnienia, je?eli dywidendy pochodz? od spółki zależnej maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, poniewa? przepisy te nie daj? prawa w tym ostatnim przypadku do przyznania zaliczenia podatku zwi?zanego z wyp?at? tych dywidend przez rzeczon? spółk? zależn?.

W przedmiocie pytania drugiego

70 Przez pytanie drugie s?d krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy je?eli sporny w post?powaniu przed s?dem krajowym system podatkowy nie polega jako taki na przerzuceniu na osob? trzeci? podatku nale?nego przez podmiot zobowi?zany do jego zap?aty, to prawo Unii sprzeciwia si? temu, aby organ administracji odmówi? zwrotu kwot zap?aconych przez spółk? dominuj?c?, albo z tego powodu, ?e zwrot ten stanowi?by dla niej bezpodstawne wzbogacenie, albo z tego powodu, ?e kwota zap?acona przez spółk? dominuj?c? nie stanowi dla niej ani kosztu ksi?gowego, ani podatkowego, lecz obci??a jedynie sum? kwot, która mog?aby by? wyp?acona jej akcjonariuszom.

71 Nale?y przypomnie?, ?e prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w pa?stwie cz?onkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencj? i dope?nieniem praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa Unii w takim kształcie, jaki nada?a im wyk?adnia dokonana przez Trybuna? (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Giorgio, Rec. s. 3595, pkt 12; a tak?e z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach po??czonych C?397/98 i C?410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I?1727, pkt 84). Pa?stwo cz?onkowskie jest zatem zobowi?zane co do zasady do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii (wyrok z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach po??czonych od C?192/95 do C?218/95 Comateb i in., Rec. s. I?165, pkt 20; ww. wyrok w sprawie Metallgesellschaft i in., pkt 84; z dnia 2 pa?dziernika 2003 r. w sprawie C?147/01 Weber's Wine World i in., Rec. s. I?11365, pkt 93; a tak?e ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 202).

72 Niemniej jednak zgodnie z utrwalonym orzecnictwem prawo Unii nie sprzeciwia si? temu, aby krajowy system prawny odmawia? zwrotu podatków nienale?nie pobranych, w sytuacji gdyby zwrot ten powodowa? bezpodstawne wzbogacenie osób maj?cych do niego prawo (wyroki: z dnia 24 marca 1988 r. w sprawie 104/86 Komisja przeciwko W?ochom, Rec. s. 1799, pkt 6; z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C?343/96 Dilexport, Rec. s. I?579, pkt 47; z dnia 21 wrze?nia 2000 r. w sprawach po??czonych C?441/98 i C?442/98 Michailidis, Rec. s. I?7145, pkt 31; a tak?e z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C?309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I?2283, pkt 41). W zwi?zku z tym ochrona praw gwarantowanych w tej dziedzinie przez porz?dek prawny Unii, nie wymaga zwrotu podatków, op?at i danin pobranych z naruszeniem prawa Unii, je?eli zostanie wykazane, ?e osoba domagaj?ca si? tego zwrotu w rzeczywisto?ci przerzuci?a je na inne podmioty (zob. ww. wyrok w sprawie Comateb i in., pkt 21; a tak?e wyrok z dnia 6 wrze?nia 2011 r. w sprawie C?398/09 Lady & Kid i in., dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 18).

73 Niemniej jednak, tak jak to wynika z orzecnictwa, poniewa? taka odmowa zwrotu stanowi ograniczenie prawa podmiotowego wywodz?cego si? z unijnego porz?dku prawnego, nale?y j? interpretowa? w sposób ?cis?y (ww. wyroki: w sprawie Weber's Wine World i in., pkt 95; a tak?e w sprawie Lady & Kid i in., pkt 20).

74 W ten sposób z pkt 20 i 25 ww. wyroku w sprawie Lady & Kid i in. wynika, ?e jedyny wyj?tek od prawa do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii dotyczy przypadku, w którym

nienależny podatek został bezpośrednio przerzucony przez podatnika na nabywcę.

75 W niniejszej sprawie sąd krajowy stwierdza, że sporny system dotyczący zaliczki płaconej przez spółkę dominującą przy okazji wypłaty dywidend, a nie podatku pobranego przy sprzedaży towarów, nie polega na przerzuceniu tej zaliczki na osoby trzecie, takie jak nabywca, o którym mowa w ww. orzecznictwie.

76 W tych okolicznościach na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że prawo Unii sprzeciwia się temu, aby w sytuacji, gdy krajowy system podatkowy, taki jak sporny w postępowaniu przed sądem krajowym, nie polega, jako taki, na przerzuceniu na osobę trzecią podatku nienależnie zapłaconego przez jego płatnika, państwo członkowskie odmawiało zwrotu kwot zapłaconych przez spółkę dominującą z tego powodu, że ów zwrot stanowiłby dla niej bezpodstawne wzbogacenie, albo z tego powodu, że kwota zapłacona przez spółkę zależną nie stanowi dla niej ani kosztu księgowego, ani podatkowego, lecz obciąża sumę kwot, które mogłyby zostać wypłacone jej akcjonariuszom.

W przedmiocie pytania trzeciego

77 Przez trzecie pytanie prejudycjalne sąd krajowy usiłuje ustalić, czy zasady równoważności i skuteczności sprzeciwiają się temu, aby zwrot spółce dominującej kwot, który mógłby zagwarantować stosowanie tego samego systemu podatkowego do dywidend wypłacanych przez jej spółki zależne z siedzib we Francji i do dywidend wypłacanych przez spółki zależne tej spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich, które następnie wypłacone są przez tę spółkę zależną, był uzależniony od warunku, iż podatnik przedstawi dowody, które tylko on posiada i które dotyczą w odniesieniu do każdej spornej dywidendy, w szczególności faktycznie zastosowanej stawki opodatkowania i kwoty rzeczywiście zapłaconego podatku od zysków osiągniętych przez spółki zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich, podczas gdy w odniesieniu do spółek zależnych z siedzib we Francji informacje te, znane administracji, nie są wymagane.

78 W tym zakresie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w myśl zasady współpracy wyrażonej w art. 4 TUE sądy krajowe mają obowiązek zapewnić ochronę sądową uprawnień podmiotów prawa wynikających z prawa Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 grudnia 1976 r. w sprawie 33/76 Rewe Zentralfinanz i Rewe-Zentral, Rec. s. 1989, pkt 5; w sprawie 45/76 Comet, Rec. s. 2043, pkt 12; z dnia 19 czerwca 1990 r. w sprawie C-213/89 Factortame i in., Rec. s. I-2433, pkt 19; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-432/05 Unibet, Zb.Orz. s. I-2271, pkt 38).

79 W braku uregulowań unijnych w danej dziedzinie, do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy wyznaczenie właściwych sądów oraz uregulowanie trybów odwołań do nich, mających zapewnić ochronę praw jednostek wynikających z prawa Unii w taki sposób, aby, po pierwsze, zasady te nie byłyby mniej korzystne od zasad dotyczących podobnych rodzajów w prawie krajowym (zasada równoważności), a po drugie, aby nie czyniły one wykonywania praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności) (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 203 i przytoczone tam orzecznictwo).

80 Do sądu krajowego należy również ustalenie, w jaki sposób w praktyce należy naprawić naruszenie zakazu ograniczeń w swobodzie przedsiębiorczości i w swobodnym przepływie kapitału.

81 Tymczasem pytanie trzecie oznacza według sądu krajowego, że, w przypadku gdy stwierdzi się ograniczenie swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału, w celu zagwarantowania równego traktowania otrzymujących dywidendy pochodzące od spółek

zależnych z siedzib? we Francji i otrzymuj?cych dywidendy pochodz?ce od spółek zależnych z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, nale?y przyzna? tym ostatnim zaliczenie podatku, z którego korzystaj? ci pierwsi.

82 Nale?y przypomnie?, ?e organy podatkowe pa?stw cz?onkowskich maj? prawo domagania si? od podatnika wszelkich dowodów, które wydaj? si? im konieczne dla oceny kwestii, czy spe?nione s? przes?anki korzy?ci podatkowej przewidziane przez dane przepisy i czy ??dana korzy?? mo?e w zwi?zku z tym zosta? przyznana (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 pa?dziernika 2002 r. w sprawie C?136/00 Danner, Rec. s. I?8147, pkt 50; z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C?422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. s. I?6817, pkt 43; z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C?318/07 Persche, Zb.Orz. s. I?359, pkt 54; ww. wyrok w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 95; a tak?e wyrok z dnia 30 czerwca 2011 r. w sprawie C?262/09 Meilicke i in., dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 45).

83 W tym zakresie spółka Accor podnosi, ?e system zaliczenia podatkowego opiera si? tylko na samym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych wyp?acaj?cej spółki zależnej, poniewa? zaliczenie podatku zawsze b?dzie wynosi? 50% wyp?acanych dywidend. W zwi?zku z tym Accor twierdzi, ?e wystarczy?oby przedstawienie dowodu, ?e wyp?acaj?ca spółka zależna zosta?a opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych w pa?stwie cz?onkowskim jej siedziby.

84 Komisja, przyznaj?c, ?e s?uszne by?oby uwzgl?dnienie podatku zap?aconego przez spółk? zależn? w pa?stwie cz?onkowskim jej siedziby, twierdzi, ?e w ramach systemu spornego w post?powaniu przed s?dem krajowym kwota podatku zap?aconego nie odpowiada ?ci?le kwocie zaliczenia podatku oraz ?e wystarczy?ce by?oby odniesienie si? do stawek opodatkowania w pa?stwie cz?onkowskim spółki zależnej.

85 Rz?d francuski i rz?d Zjednoczonego Królestwa uwa?aj?, ?e w celu naprawy rzekomego dyskryminacyjnego wp?ywu systemu spornego w post?powaniu przed s?dem krajowym nale?a?oby zastosowa? zaliczenie podatku, którego wysoko?? pozwoli?aby zneutralizowa? podatek zap?acony w pa?stwie cz?onkowskim siedziby spółki zależnej i który powinien by? obliczony na podstawie kwoty podatku, jak? zosta?y opodatkowane w tym pa?stwie zyski le??ce u podstaw dywidend wyp?acanych przez spółk? zależn?. Rz?d francuski podnosi, ?e system zaliczenia podatku i zaliczki polega na z?agodzeniu podwójnego opodatkowania ekonomicznego wyp?acanych dywidend w poszanowaniu wymogu neutralno?ci podatkowej oraz ?e owo z?agodzenie podwójnego opodatkowania ekonomicznego uwzgl?dnia poziom podatku dochodowego od osób prawnych, któremu rzeczywi?cie podlegaj? francuskie spółki zależne. W ten sposób, zdaniem tego rz?du, zaliczenie podatku nie mo?e przekroczy? kwoty podatku dochodowego od osób prawnych pobranego wed?ug stawki zwyk?ej od zysków le??cych u podstaw wyp?acanych dywidend, oraz, w przypadku gdy zyski le??ce u podstaw wyp?acanych dywidend opodatkowane by?y po stawce obni?onej, tak ?e zaliczenie podatku przekracza wysoko?? zap?aconego podatku dochodowego od osób prawnych, zaliczka staje si? wymagalna do wysoko?ci nadwy?ki zaliczenia podatku nad podatkiem dochodowym od osób prawnych.

86 Do s?du krajowego, jako jedyne s?du kompetentnego w sprawach interpretacji prawa krajowego, nale?y odpowied? na pytanie, w jakim zakresie sporny w post?powaniu przed s?dem krajowym system opiera si? na tym, ?e kwota podatku zap?aconego od zysków le??cych u podstaw wyp?aty dywidend ?ci?le odpowiada kwocie zaliczenia podatku.

87 Niemniej jednak nale?y wyja?ni?, ?e o ile z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e prawo Unii zobowi?zuje pa?stwo cz?onkowskie, które stosuje system unikania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym w przypadku dywidend wyp?aconych na rzecz rezydentów przez spółki b?d?ce rezydentami, do traktowania w taki sam sposób dywidend wyp?aconych rezydentom przez

spółki niebędące rezydentami (zob. ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 72), to jednak prawo to nie zobowiązuje państw członkowskich do uprzywilejowania podatników, którzy zainwestowali w spółki zagraniczne, względem podatników, którzy zainwestowali w spółki krajowe (zob. podobnie wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 39, 40; a także ww. wyrok w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 89).

88 W ten sposób orzeczono, że prawo Unii nie zakazuje państwu członkowskiemu zapobiegania opodatkowaniu kaskadowemu dywidend otrzymanych przez spółkę będącą rezydentem poprzez stosowanie zasad, które zwalniają owe dywidendy z opodatkowania, jeżeli są wypłacone przez spółkę będącą rezydentem, unikając za pomocą metody zaliczenia opodatkowania kaskadowego rzeczonych dywidend, jeżeli są wypłacone przez spółkę niebędącą rezydentem, o ile jednak stawka podatkowa dotycząca dywidend zagranicznych nie jest wyższa od stawki podatkowej stosowanej do dywidend krajowych oraz o ile podatek podlegający zaliczeniu jest co najmniej równy kwocie zapłaconej w państwie członkowskim spółki dokonującej wypłaty, a nie wyższy od kwoty opodatkowania stosowanej w państwie członkowskim spółki otrzymującej wypłaty (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 48, 57; a także w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 86; postanowienie z dnia 23 kwietnia 2008 r. w sprawie C-201/05 Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2875, pkt 39).

89 Trybunał orzekł już, że jeżeli dochody będące podstawą wypłaty dywidend zagranicznych podlegają w państwie członkowskim siedziby spółki dokonującej wypłaty niśszemu podatkowi niż podatek pobrany przez państwo członkowskie spółki otrzymującej wypłaty, państwo to powinno przyznać całkowitą ulgę podatkową, odpowiadającą podatkowi zapłaconemu przez spółkę dokonującą wypłaty w państwie członkowskim jej siedziby (ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 51; a także w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 87).

90 Natomiast gdy dochody te podlegają w państwie członkowskim siedziby spółki dokonującej wypłaty podatkowi wyższemu od podatku pobranego przez państwo członkowskie spółki otrzymującej wypłaty, wówczas to ostatnie państwo jest zobowiązane do przyznania ulgi podatkowej jedynie w wysokości kwoty podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego zapłaconemu przez spółkę otrzymującą wypłaty. Państwo to nie jest zobowiązane do dokonania zwrotu różnicy, czyli kwoty zapłaconej w państwie spółki dokonującej wypłaty, która przewyższa podatek podlegający zapłaconemu w państwie członkowskim spółki otrzymującej dywidendy (zob. ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 52; w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 88).

91 W odniesieniu do systemu spornego w postępowaniu przed sądem krajowym, jeżeli państwo członkowskie miałooby przyznać otrzymującym dywidendy pochodzące od spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim zaliczenie podatku stanowiące niezmiennie pewną kwotę tych dywidend, tak jak tego żąda Accor, prowadzioby to do przyznania tym dywidendom korzystniejszego traktowania niż traktowanie, z którego korzystają dywidendy pochodzące z pierwszego państwa członkowskiego, jeżeli stawka podatku, jakiej podlegała spółka wypłacająca te dywidendy w państwie członkowskim jej siedziby, byłaby niższa niż stawka podatku zastosowana w pierwszym państwie członkowskim.

92 W związku z tym państwo członekowskie powinno mieć możliwość ustalenia kwoty podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w państwie członkowskim siedziby spółki wypłacającej, która ma stanowić przedmiot zaliczenia podatku przyznanego otrzymującej spółce dominującej.

93 W tych okolicznościach koszty administracyjne, a w szczególności okoliczności, iż krajowy organ podatkowy bada informacji dotyczących podatku, który rzeczywiście obciąża zyski spółki wypłacającej dywidendy w jej państwie członkowskim, nie mogą zostać uznane ani za nadmierne, ani za naruszające zasady równowagi i skuteczności.

94 W rzeczywistości bowiem, odnosząc się, po pierwsze, do zasady równowagi, sąd krajowy sam stwierdza, że w odniesieniu do dywidend wypłacanych przez spółki zależne mające siedzibę we Francji informacje dotyczące rzeczywiście zastosowanej stawki podatku i kwoty rzeczywiście zapłaconego podatku są znane organowi podatkowemu.

95 Po drugie, tak jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 102 opinii, z orzecznictwa przypomnianego w pkt 82 niniejszego wyroku wynika, że prawo Unii nie sprzeciwia się temu, iż to w pierwszej kolejności do danej spółki dominującej należy będzie przedstawienie właściwych dowodów.

96 Pomimo że spółka otrzymująca dywidendy sama nie dysponuje wszystkimi informacjami dotyczącymi podatku dochodowego od osób prawnych pobranego od dywidend wypłacanych przez spółkę mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, to jednak co do zasady takie informacje są znane tej ostatniej spółce. W tych okolicznościach wszelkie trudności po stronie spółki dominującej w dostarczeniu wymaganych informacji dotyczących podatku zapłaconego przez spółkę zależną wypłacającą dywidendy są związane nie z ich wewnętrzną złożonością, lecz z brakiem ewentualnej współpracy ze strony dysponującej nimi spółki zależnej. W związku z tym oszacowanie przepływu informacji, jakie napotyka spółka dominująca, nie jest problemem, za który miałyby odpowiadać dane państwo członkowskie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 98).

97 Ponadto w przeciwieństwie do tego, co twierdzi Accor, okoliczności, że organ podatkowy może skorzystać z mechanizmu wzajemnej pomocy przewidzianego przez dyrektywę Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15), zmienioną przez dyrektywę Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. (Dz.U. L 76, s. 1, zwana dalej „dyrektywą 77/799”), nie oznacza, że jest on zobowiązany do zwolnienia spółki dominującej otrzymującej dywidendy z dostarczenia mu dowodu zapłaty podatku przez spółkę dokonującą wypłaty w innym państwie członkowskim (zob. ww. wyroki: w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt 100; a także w sprawie Meilicke i in., pkt 50).

98 W rzeczywistości bowiem, skoro dyrektywa 77/799 przewiduje uprawnienie krajowych organów podatkowych do zwracania się o informacje, których nie mogą same uzyskać, Trybunał stwierdza, że odniesienie w art. 2 ust. 1 dyrektywy 77/799 do słowa „może” wskazuje na to, iż o ile organy te mają możliwość zwracania się z wnioskiem o informacje do właściwych organów innego państwa członkowskiego, o tyle zwrócenie się z takim wnioskiem nie jest w żaden sposób obowiązkowe. Do każdego z państw członkowskich należy dokonanie oceny konkretnych przypadków, w których brak jest informacji dotyczących czynności dokonanych przez podatników mających siedzibę na jego terytorium, oraz podjęcie decyzji, czy w tych przypadkach uzasadnione jest wystąpienie z wnioskiem o informacje do innego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 32; ww. wyroki: w sprawie Persche, pkt 65; w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, pkt

101; w sprawie Meilicke i in., pkt 51).

99 Je?eli chodzi o przestrzeganie zasady skuteczno?ci, to po pierwsze nale?y podnie??, ?e wymagane dowody powinny umo?liwi? organom podatkowym pa?stwa cz?onkowskiego opodatkowania skontrolowanie w sposób jasny i precyzyjny, czy zosta?y spe?nione przes?anki uzyskania korzy?ci podatkowej, jednak?e nie powinny one przybiera? specjalnej formy, tak aby ocena nie by?a dokonywana w sposób zbyt formalistyczny (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Meilicke i in., pkt 46).

100 Po drugie, do s?du krajowego nale?y zbadanie, czy dowody dotycz?ce rzeczyw?cie zastosowanej stawki opodatkowania i rzeczyw?cie zap?aconej kwoty podatku od zysków le??cych u podstaw wyp?aty dywidend, nie s? praktycznie niemo?liwe lub nadmiernie utrudnione w uzyskaniu, w szczególno?ci z uwagi na przepisy pa?stwa cz?onkowskiego siedziby spó?ki wyp?acaj?cej dotycz?ce unikania podwójnego opodatkowania, rejestracji podatku dochodowego do zap?aty, a tak?e przechowywania dokumentów administracyjnych i ksi?gowych.

101 ??danie przedstawienia takich dowodów powinno ponadto nast?pi? w okresie ustawowego przechowywania dokumentów administracyjnych lub ksi?gowych, jaki zosta? przewidziany przez prawo pa?stwa cz?onkowskiego siedziby spó?ki zale?nej. Tak jak podnosi Accor, nie mo?na od niej wymaga?, aby w celu skorzystania z zaliczenia podatku przedstawi?a dokumenty, które obejmuj? okres przekraczaj?cy konsekwentnie d?ugo?? ustawowego obowi?zkowego okresu przechowywania dokumentów administracyjnych i ksi?gowych.

102 Z uwagi na powy?sze na pytanie trzecie nale?y odpowiedzie?, i? zasady równowa?no?ci i skuteczno?ci nie sprzeciwiaj? si? temu, by zwrot kwot spó?ce dominuj?cej, który móg?by zagwarantowa? stosowanie tego samego systemu podatkowego do dywidend wyp?acanych przez jej spó?ki zale?ne maj?ce siedzib? we Francji i do dywidend wyp?acanych przez spó?ki zale?ne tej spó?ki maj?ce siedziby w innych pa?stwach cz?onkowskich, które nast?pnie wyp?acane s? przez t? spó?k? dominuj?c?, by? uzale?niony od warunku przedstawienia przez p?atnika dowodów, które znajduj? si? w jego wy??cznym posiadaniu, dotycz?cych, dla ka?dej spornej dywidendy, w szczególno?ci rzeczyw?cie zastosowanej stawki opodatkowania oraz rzeczyw?cie zap?aconej kwoty podatku z tytu?u zysków osi?gni?tych przez jej spó?ki zale?ne maj?ce swoj? siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich, tak?e wówczas gdy w przypadku spó?ek zale?nych maj?cych siedzib? we Francji dowody te, znane organom podatkowym, nie s? wymagane. Niemniej jednak przedstawienia takich dowodów mo?na domaga? si? jedynie wówczas, gdy przedstawienie dowodu na zap?at? podatku przez spó?ki zale?ne maj?ce siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich nie oka?e si? praktycznie niemo?liwe lub nadmiernie uci??liwe z uwagi w szczególno?ci na przepisy prawne tych pa?stw cz?onkowskich dotycz?ce zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, rejestracji podatku dochodowego od osób prawnych, który nale?y zap?aci?, a tak?e przechowywania dokumentów administracyjnych. Do s?du krajowego nale?y zbadanie, czy warunki te zosta?y spe?nione w tocz?cym si? przed nim post?powaniu.

W przedmiocie kosztów

103 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Artyku?y 49 TFUE i 63 TFUE sprzeciwiaj? si? przepisom pa?stwa cz?onkowskiego maj?cym na celu unikanie podwójnego opodatkowania ekonomicznego dywidend, takim jak sporne w post?powaniu krajowym, które pozwalaj? spó?ce dominuj?cej na odliczenie od zaliczki, do której zap?aty jest ona zobowi?zana przy wyp?acie swoim akcjonariuszom**

dywidend wypłaconych przez jej spółki zależne, zaliczenia podatku związanego z wypłatą dywidend, jeżeli dywidendy te pochodzą od spółki zależnej mającej siedzibę w tym państwie członkowskim, lecz nie przyznaje takiego uprawnienia, jeżeli dywidendy pochodzą od spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, ponieważ przepisy te nie dają prawa w tym ostatnim przypadku do przyznania zaliczenia podatku związanego z wypłatą tych dywidend przez rzeczony spółkę zależną.

2) Prawo Unii sprzeciwia się temu, aby w sytuacji, gdy krajowy system podatkowy, taki jak sporny w postępowaniu przed sądem krajowym, nie polega, jako taki, na przerzuceniu na osobę trzecią podatku nienależnie zapłaconego przez jego płatnika, państwo członkowskie odmawiało zwrotu kwot zapłaconych przez spółkę dominującą z tego powodu, że ów zwrot stanowiłby dla niej bezpodstawne wzbogacenie, albo z tego powodu, że kwota zapłacona przez spółkę zależną nie stanowi dla niej ani kosztu księgowego, ani podatkowego, lecz obciąża sumę kwot, które mogłyby zostać wypłacone jej akcjonariuszom.

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

Podpisy

* Język postępowania: francuski.