

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 13 marca 2014 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 63 TFUE – Swobodny przepływ kapitału – Artykuł 49 TFUE – Swoboda przedsiębiorcy – Podatek dochodowy od osób fizycznych – Mechanizm obliczania maksymalnej dopuszczalnej stawki podatków bezpośrednich na podstawie wysokości dochodów – Umowa dwustronna o unikaniu podwójnego opodatkowania – Opodatkowanie dywidend wypłacanych przez spółkę z siedzibą w innym państwie członkowskim i podlegających już opodatkowaniu u źródła – Nieuwzględnienie lub częściowe uwzględnienie podatku zapłaconego w tym innym państwie członkowskim przy obliczaniu maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania – Artykuł 65 TFUE – Ograniczenie – Względny uzasadniający

W sprawie C-375/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal administratif de Grenoble (Francja) postanowieniem z dnia 26 lipca 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 sierpnia 2012 r., w postępowaniu:

Margaretha Bouanich

przeciwko

Directeur des services fiscaux de la Drôme,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, E. Juhász, A. Rosas (sprawozdawca), D. Šváby i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu M. Bouanich przez adwokatów A. Jouanjana oraz S. Fouquet-Chabert,
- w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa oraz J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez J. Beeko, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Urzędu Nadzoru EFTA przez X. Lewisa, G. Mathisena oraz A. Steinarsdóttir, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE, 63 TFUE i 65 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy M. Bouanich a directeur des services fiscaux de la Drôme (dyrektorem służb podatkowych w Drôme, zwanym dalej „organem podatkowym”) dotyczącego odmowy przez ten organ wyczerpania podatku u źródła zapłaconego przez M. Bouanich w Szwecji do określonej kwoty podatków bezpośrednich branych pod uwagę przy obliczaniu maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania na podstawie dochodów.

Ramy prawne

Prawo francuskie

3 Artykuł 1 code général des impôts (ordynacji podatkowej, zwanej dalej „CGI”), w brzmieniu wynikającym z art. 74 loi no 2005-1719 du 30 décembre 2005 (ustawy nr 2005-1719 z dnia 30 grudnia 2005 r.) (JORF z dnia 31 grudnia 2005 r., s. 20597), mający zastosowanie do podatków zapłaconych w 2006 r. od dochodów osiągniętych w 2005 r., przewidywał, że podatki bezpośrednio zapłacone przez podatnika nie mogą przekraczać 60% jego dochodów.

4 Artykuł 11 loi no 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (ustawy nr 2007-1223 z dnia 21 sierpnia 2007 r. w sprawie wspierania pracy, zatrudnienia i siły nabywczej) (JORF z dnia 22 sierpnia 2007 r., s. 13945), mający zastosowanie do podatków zapłaconych w latach 2007 i 2008 od dochodów osiągniętych, odpowiednio, w latach 2006 i 2007, zmienił art. 1 CGI w ten sposób, że od tego momentu zapłacone przez podatnika podatki bezpośrednio nie mogły przekraczać 50% jego dochodów.

5 Przesłanki zastosowania tej maksymalnej dopuszczalnej stawki podatków bezpośrednich określone są w art. 1649-0A CGI i obejmują w szczególności prawo do zwrotu części pobranego podatku, przekraczającego próg określony w art. 1 CGI (zwany dalej „tarczą podatkową”).

6 Artykuł 1649-0A ust. 1–5 CGI, zmieniony ustawą nr 2005-1719, mający zastosowanie do prawa do zwrotu przysługującego w 2007 r. na podstawie dochodów za rok 2005, przewidywał:

„1. Prawo do zwrotu części podatków przekraczającego próg, o którym mowa w art. 1, podatnik nabywa dnia 1 stycznia roku następującego po roku, w którym zapłaci podatek należny.

[...]

2. Podatkami, które należy uwzględnić przy obliczaniu prawa do zwrotu – z zastrzeżeniem, że nie podlegają one odliczeniu w przypadku danego rodzaju dochodów od podatku dochodowego, że zostały zapłacone we Francji oraz że chodzi o wymienione w lit. a) i b) podatki, które zostały zadeklarowane zgodnie z prawem – są:

- a) podatek dochodowy;
- b) podatek majątkowy;
- c) podatek od nieruchomości zabudowanych oraz od nieruchomości niezabudowanych

związanych z głównym miejscem zamieszkania podatnika [...];

d) podatek z tytułu zamieszkiwania nieruchomości położony na rzecz władz regionalnych i lokalnych [...].

3. Podatki, o których mowa w ust. 2, są pomniejszane o zwroty podatku dochodowego lub obniżeń uzyskane w roku pojęcia tych podatków.

[...]

4. Dochód, który należy wziąć pod uwagę przy ustalaniu prawa do zwrotu, obejmuje dochód osiągnięty przez podatnika w roku poprzedzającym zapłatę podatków, z wyjątkiem dochodów innych niż gotówkowe, które nie podlegają podatkowi dochodowemu na podstawie art. 15 pkt II. Składa się on z:

a) dochodu podlegającego podatkowi dochodowemu po odliczeniu kosztów uzyskania przychodu [...];

b) dochodu podlegającego podatkowi zryczaścowanemu;

c) dochodu zwolnionego z podatku dochodowego osiągniętego w trakcie tego samego roku we Francji lub poza Francją [...].

5. Dochód, o którym mowa w ust. 4, jest pomniejszany o:

a) straty, których odliczenie jest dopuszczalne na mocy art. 156 pkt I;

b) kwoty świadczeń alimentacyjnych odliczonych na podstawie art. 156 pkt II ppkt 2;

c) składki lub premie odliczone na podstawie art. 163w”.

7 Artykuł 1649^{0A} ust. 1–5 CGI, zmieniony loi no 2008⁷⁷⁶ du 4 août 2008 de modernisation de l'économie (ustawa nr 2008⁷⁷⁶ z dnia 4 sierpnia 2008 r. o modernizacji gospodarki) (JORF z dnia 5 sierpnia 2008 r., s. 12471), mający zastosowanie do prawa do zwrotu przysługującego w latach 2008 i 2009 na podstawie dochodów, odpowiednio, za lata 2006 i 2007, stanowi:

„1. Prawo do zwrotu części podatku przekraczającej próg, o którym mowa w art. 1, podatnik nabywa dnia 1 stycznia drugiego roku następującego po roku, w którym osiągnięte dochody, o których mowa w ust. 4.

[...]

2. Następujące podatki – z zastrzeżeniem, że zostały one zapłacone we Francji oraz, po pierwsze, w odniesieniu do podatków innych niż wymienione w lit. e) i f), o ile nie zostały one odliczone w przypadku danego rodzaju dochodów od podatku dochodowego, i po drugie, w odniesieniu do podatków wymienionych w lit. a) b) i e), o ile zostały one zadeklarowane zgodnie z prawem – są uwzględniane przy ustalaniu prawa do zwrotu:

a) podatek dochodowy należny z tytułu dochodów, o których mowa w ust. 4;

b) podatek majątkowy za rok następujący po roku, w którym zostały osiągnięte dochody, o których mowa w ust. 4;

- c) podatek od nieruchomości [...];
- d) podatek z tytułu zamieszkiwania nieruchomości [...];
- e) składowki i opłaty przewidziane w art. [...] kodeksu zabezpieczenia społecznego [...];
- f) składowki i opłaty przewidziane w art. [...] kodeksu zabezpieczenia społecznego [...].

3. Podatki, o których mowa w ust. 2, są pomniejszane o zwroty pobranego podatku dochodowego lub obniżeńki uzyskane w roku następującym po roku osiągnięcia dochodów, o których mowa w ust. 4.

[...]

4. Dochód, który należy wziąć pod uwagę przy ustalaniu prawa do zwrotu, obejmuje dochód osiągnięty przez podatnika, z wyjątkiem dochodów innych niż gotówkowe, które nie podlegają podatkowi dochodowemu na podstawie art. 15 pkt II. Składa się on z:

- a) dochodów netto podlegających podatkowi dochodowemu [...];
- b) dochodów podlegających podatkowi zryczaśtowanemu;
- c) dochodów zwolnionych z podatku dochodowego osiągniętych w trakcie tego roku we Francji lub poza Francją [...].

5. Dochód, o którym mowa w ust. 4, jest pomniejszany o:

[...]

d) podatki równoważne z podatkami, o których mowa w ust. 2 lit. a), e) i f), jeżeli zostały one zapłacone za granicą”.

Francusko-szwedzka umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania

8 Artykuł 10 ust. 1 i 2 umowy pomiędzy Republiką Francuską a Królestwem Szwecji o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu unikaniu opodatkowania w dziedzinie podatków od dochodu i majątku, podpisanej w Sztokholmie w dniu 27 listopada 1990 r. (zwanej dalej „umową francusko-szwedzką”), stanowi:

„1. Dywidendy wypłacone przez spółkę, która jest rezydentem umawiającego się państwa, rezydentowi innego umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie.

2. Dywidendy te opodatkowywane są także w umawiającym się państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy jest rezydentem, zgodnie z ustawodawstwem tego państwa. Jednakże jeżeli osoba, która otrzymuje dywidendy, jest ich rzeczywistym beneficjentem, podatek tak ustalony nie może przekroczyć 15[%] kwoty dywidend brutto [...]”.

9 Artykuł 23 tej umowy przewiduje:

„Podwójnego opodatkowania unika się następujący sposób:

1. Jeżeli chodzi o Francję:

- a) dochody pochodzące ze Szwecji, które podlegają opodatkowaniu lub podlegają

opodatkowaniu jedynie w tym państwie członkowskim zgodnie z postanowieniami tej umowy, są uwzględniane przy obliczaniu podatku francuskiego, jeżeli ich beneficjent jest francuskim rezydentem, i nie są one zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie prawa francuskiego. W tym wypadku podatek szwedzki nie podlega odliczeniu od tych dochodów, lecz beneficjent korzysta z prawa do zaliczenia na poczet podatku francuskiego. Owo zaliczenie jest równe:

[...]

ii) w przypadku dochodu, o którym mowa w art. 10 ust. 2 [...], kwocie podatku zapłaconego w Szwecji na podstawie postanowień tych artykułów; zaliczenie to nie może jednak przekroczyć kwoty podatku francuskiego odpowiadającego tym dochodom.

[...]”.

10 Uregulowanie dotyczące tarczy podatkowej zostało uchylone w dniu 1 stycznia 2013 r. na mocy art. 30 loi no 2011-900, du 29 juillet 2011, de finances rectificatives pour 2011 (ustawy nr 2011-900 z dnia 29 lipca 2011 r. w sprawie korekty finansów na 2011 r.) (JORF z dnia 30 lipca 2011 r., s. 12969).

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 W czasie w sprawie dla okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym M. Bouanich, francuska rezydentka podatkowa, była akcjonariuszem Ratos AB, spółki notowanej na giełdzie, z siedzibą w Szwecji.

12 Margaretha Bouanich zadeklarowała za lata 2005, 2006 i 2007 dochód kapitałowy brutto, odpowiednio, w kwotach 812 148 EUR, 3 303 998 EUR i 677 082 EUR. Według postanowienia odsyłającego dochód ten pochodzi zasadniczo z dywidend wypłaconych przez Ratos AB.

13 Na podstawie art. 10 umowy francusko-szwedzkiej dywidendy te zostały w Szwecji opodatkowane u źródła podatkiem w wysokości 121 426 EUR w 2005 r., 692 296 EUR w 2006 r. i 119 130 EUR w 2007 r.

14 Zgodnie z art. 23 ust. 1 umowy francusko-szwedzkiej przy obliczaniu podatku dochodowego, jakim M. Bouanich została opodatkowana we Francji, francuski organ podatkowy wyczerpywał dywidendy pochodzące ze Szwecji do podstawy opodatkowania za lata 2005, 2006 i 2007.

15 Po obliczeniu kwoty brutto podatku dochodowego poprzez zastosowanie do podstawy opodatkowania stawki progresywnej na mocy art. 23 ust. 1 lit. a) pkt ii) umowy francusko-szwedzkiej organ podatkowy zastosował w odniesieniu do wspomnianej kwoty zaliczenie na poczet podatku w wysokości równej podatkowi u źródła, jakim M. Bouanich została opodatkowana w Szwecji.

16 Po zastosowaniu tego zaliczenia oraz różnych innych odliczeń od podatku M. Bouanich miała zapłacić kwotę netto tytułem podatku dochodowego w wysokości 19 730 EUR za rok 2005 oraz 48 130 EUR za rok 2006. Za rok 2007 nie pozostał do zapłaty żaden podatek.

17 Następnie M. Bouanich zwróciła się o umożliwienie jej skorzystania z prawa do zwrotu wynikającego z zastosowania tarczy podatkowej.

18 We wnioskach o zwrot podatku do podatków branych pod uwagę w celu zastosowania tarczy podatkowej M. Bouanich wyczerpywała kwotę zaliczenia na poczet podatku odpowiadającą

podatkowi u ród? a zap?aconemu od dywidend pochodz?cych ze Szwecji. Ta metoda obliczenia zosta? a jednak odrzucona przez organ podatkowy z tego wzgl?du, ?e by? to podatek zap?acony we Francji.

19 W trzech kolejnych skargach dotycz?cych obliczenia prawa do zwrotu przys?uguj?cego w latach 2007, 2008 i 2009 w wyniku zastosowania tarczy podatkowej, odpowiednio, za lata 2005, 2006 i 2007 M. Bouanich zwraca? a si? do tribunal administratif de Grenoble o w??czenie kwoty równej podatkowi u ród? a zap?aconemu od dywidend pochodz?cych ze Szwecji, czyli, odpowiednio, 121 426 EUR, 265 069 EUR i 59 565 EUR, do ??cznej kwoty podatków branych pod uwag? przy obliczaniu maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania.

20 Zdaniem M. Bouanich art. 1 i 1649?0A CGI, w brzmieniu maj?cym zastosowanie do prawa do zwrotu przys?uguj?cego w 2007 r. na podstawie dochodów za 2005 r., sk?oni?y organ podatkowy do wy??czenia z kwoty b?d?cej podstaw? obliczenia maksymalnej stawki opodatkowania ca?o?ci podatku zap?aconego u ród? a w Szwecji od tych dochodów. Te same przepisy, zmienione ustaw? nr 2008?776, maj?ce zastosowanie do prawa do zwrotu przys?uguj?cego w latach 2008 i 2009, i które, zamiast przewidywa? ich dodanie do ??cznej kwoty podatków obj?tych obliczeniem, zezwalaj? na odliczenie podatku zap?aconego u ród? a od dochodów uwzgl?dnianych przy ustalaniu prawa do zwrotu, ograniczaj? zdaniem M. Bouanich wynikaj?c? st?d ulg? podatkow? do po?owy ulgi, jaka przys?ugiwa?aby w przypadku, gdyby dywidendy by?y wyp?acane przez spółk? z siedzib? we Francji.

21 Przed s?dem odsy?aj?cym M. Bouanich podnosi, ?e przepisy francuskie stanowi? przeszkod? dla gwarantowanych przez traktat FUE swobody przedsi?biorczo?ci i swobodnego przep?ywu kapita?u.

22 W tych okoliczno?ciach, po po??czeniu trzech skarg z?o?onych przez M. Bouanich, tribunal administratif de Grenoble postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. [49 TFUE, 63 TFUE i 65 TFUE] sprzeciwiaj? si? przepisom takim jak [rozpatrywane] w post?powaniu g?ównym, na podstawie których, je?eli rezydent jednego z pa?stw cz?onkowskich Unii Europejskiej b?d?cy akcjonariuszem spółki maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim Unii otrzymuje dywidendy opodatkowywane w dwóch pa?stwach i je?eli kwestia podwójnego opodatkowania jest regulowana poprzez dokonanie w pa?stwie [zamieszkania] zaliczenia na poczet podatku w tej samej wysoko?ci co podatek zap?acony w pa?stwie spółki wyp?acaj?cej, mechanizm obliczania maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania w wysoko?ci 60% lub 50% dochodów osi?gni?tych w danym roku nie uwzgl?dnia lub cz??ciowo nie uwzgl?dnia podatku zap?aconego w tym [drugim] pa?stwie?

2) W razie odpowiedzi twierd?cej: czy takie ograniczenie mo?e by? uzasadnione b?d? to konieczno?ci? zachowania spójno?ci systemu podatkowego, b?d? to zrównowa?onym rozdzia?em [w?adztwa podatkowego] pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, b?d? te? innym nadrz?dnym wzgl?dem interesu ogólnego?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

23 Poprzez pytania prejudycjalne, które nale?y zbada? ??cznie, s?d odsy?aj?cy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 49 TFUE, 63 TFUE i 65 TFUE sprzeciwiaj? si? przepisom pa?stwa cz?onkowskiego, na podstawie których, je?eli rezydent tego pa?stwa cz?onkowskiego b?d?cy akcjonariuszem spółki maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim otrzymuje dywidendy opodatkowywane w dwóch pa?stwach i je?eli kwestia podwójnego opodatkowania jest regulowana poprzez dokonanie w pa?stwie zamieszkania zaliczenia na poczet podatku w tej samej wysoko?ci

co podatek zapłacony w państwie spółki wypłacony, mechanizm obliczania maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania różnymi podatkami bezpośrednimi w wysokości określonego procentu dochodów osiągniętych w danym roku nie uwzględnia lub częściowo nie uwzględnia podatku zapłaconego w państwie spółki wypłacony.

W przedmiocie swobody, której dotyczy niniejsza sprawa

24 W pytaniach prejudycjalnych odniesiono się zarówno do art. 49 TFUE, jak i do art. 63 TFUE i 65 TFUE, a zatem należy ustalić, czy rozpatrywane przepisy krajowe wchodzi w zakres swobody przedsiębiorczości, swobodnego przepływu kapitału, czy też obydwóch swobód.

25 Margaretha Bouanich, rzędy francuski i Zjednoczonego Królestwa, a także Komisja Europejska twierdzi, że swoboda, której dotyczy postępowanie główne, jest swobodny przepływ kapitału, ustanowiony w art. 63 TFUE. Zdaniem Urzędu Nadzoru EFTA ze względu na fakt, że podważane przepisy krajowe mają zastosowanie bez względu na wielkość udziału w kapitale, od którego wypłacane są dywidendy, niezależnie od kwestii, czy udział ten pozwala na wywieranie niewątpliwego wpływu na decyzje spółki i określanie przez akcjonariuszy jej działalności, podważane przepisy objęte są zakresem stosowania zarówno art. 49 TFUE, jak i art. 63 TFUE. Należy zatem równolegle zbadać ich zastosowanie.

26 W tym względzie należy przypomnieć, że traktowanie dywidend pod względem podatkowym może być objęte zakresem art. 49 TFUE, dotyczącego swobody przedsiębiorczości, i art. 63 TFUE, dotyczącego swobodnego przepływu kapitału (zob. wyroki: 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; z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 89; a także z dnia 28 lutego 2013 r. w sprawie C-168/11 Beker, pkt 23).

27 W odniesieniu do kwestii, czy przepis krajowy wchodzi w zakres tej lub innej swobody przepływu, należy wziąć pod uwagę, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, przedmiot danego przepisu (ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 90 i przytoczone tam orzecznictwo; a także w sprawie Beker, pkt 24).

28 W tym zakresie Trybunał orzekł już, że przepisy krajowe, które mają zastosowanie jedynie do udziałów pozwalających na wywieranie niewątpliwego wpływu na decyzje spółki i na określanie jej działalności, wchodzi w zakres zastosowania art. 49 TFUE dotyczącego swobody przedsiębiorczości (zob. wyrok z dnia 25 października 2012 r. w sprawie C-387/11 Komisja przeciwko Belgii, pkt 34; ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 91 i przytoczone tam orzecznictwo; a także w sprawie Beker, pkt 25). Natomiast przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie do udziałów objętych jedynie w celu lokaty kapitału, bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, należy analizować wyłącznie w świetle swobodnego przepływu kapitału (zob. ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 34; w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 92 i przytoczone tam orzecznictwo; a także w sprawie Beker, pkt 26).

29 W niniejszej sprawie rozpatrywane przepisy krajowe mają zastosowanie niezależnie od wielkości udziałów w spółce. Jak podniósł rząd francuski, zastosowanie tych przepisów nie zależy od wielkości udziałów w spółce niebędącej rezydentem i nie ogranicza się do sytuacji, w których udziałowiec może wywierać niewątpliwą wpływ na decyzje danej spółki i określać jej działalność.

30 W konsekwencji, ponieważ przepisy te odnoszą się do dywidend pochodzących z państwa członkowskiego, przedmiot owych przepisów nie pozwala na ustalenie, czy są one w sposób

przeważający objęte art. 49 TFUE, czy też art. 63 TFUE. W takich okolicznościach Trybunał uwzględni okoliczności faktyczne sprawy celem ustalenia, czy sytuacja leży u podstaw sporu w postępowaniu głównym jest objęta jednym czy drugim ze wskazanych postanowień (www. wyroki: w sprawie *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pkt 93, 94 i przytoczone tam orzecznictwo; w sprawie *Beker*, pkt 27, 28).

31 Tymczasem ani postanowienie odsyłające, ani akta sprawy przedłożone Trybunałowi nie dostarczają informacji w tym zakresie. Tak więc należy stwierdzić, że przepisy krajowe takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym mogą odnosić się zarówno do swobodnego przepływu kapitału, jak i do swobody przedsiębiorczości, a zatem należy je analizować w świetle i art. 63 TFUE i 65 TFUE, i art. 49 TFUE.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

32 Zdaniem M. Bouanich, Urzędu Nadzoru EFTA i Komisji tarcza podatkowa jest mniej korzystna dla dochodów pochodzących z dywidend otrzymywanych od spółek będących rezydentami w państwie członkowskim innym niż Republika Francuska (dywidend tzw. przychodzących) w porównaniu z dochodami pochodzącymi z dywidend wypłacanych przez spółki z siedzibą we Francji.

33 Zdaniem wyżej wymienionych, ponieważ podatek u źródła pobrany poza Francją nie jest uwzględniany lub jest tylko częściowo uwzględniany w celu obliczenia podatku dochodowego, który może podlegać zwrotowi na rzecz podatnika korzystającego z tarczy podatkowej, kwota odpowiadająca podatkowi u źródła pobranemu w innym państwie obcym a ostatecznie tego podatnika, co systematycznie zwiększa obciążenia podatkowe od dywidend przychodzących w porównaniu z obciążeniami podatkowymi nakładanymi na dywidendy wypłacane przez spółki z siedzibą we Francji.

34 To niekorzystne traktowanie na gruncie podatkowym dywidend przychodzących sprawia, że inwestowanie przez osoby fizyczne zamieszkałe we Francji w spółki z siedzibą w państwie członkowskim innym niż Republika Francuska jest mniej atrakcyjne niż inwestowanie w spółki francuskie.

35 Rzeczy francuski i Zjednoczonego Królestwa utrzymują natomiast, że przepisy francuskie dotyczące tarczy podatkowej nie stwarzają ograniczeń dla swobodnego przepływu kapitału, ponieważ Republika Francuska nie wykonywała swoich kompetencji podatkowych w sposób dyskryminujący.

36 Zdaniem wspomnianych rządów odmowa przez Republikę Francuską włączenia podatku u źródła zapłaconego w Szwecji do rocznej kwoty podatków bezpośrednich zapłaconych przez podatnika jest jedynie niedogodnością spowodowaną równoległym wykonywaniem kompetencji podatkowych przez Królestwo Szwecji i Republikę Francuską. Swobodny przepływ kapitału nie nakłada na państwo członkowskie obowiązku zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu dywidend w wymiarze prawnym wynikającemu z umowy dwustronnej, jeżeli obydwa państwa strony umowy mają prawo opodatkowania rozpatrywanego dochodu. Odwołując się do wyroku z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 *Kerckhaert i Morres*, Zb.Orz. s. I-10967, rząd Zjednoczonego Królestwa utrzymuje, że różnica w traktowaniu spowodowana rocznym, zgodnym z prawem wykonywaniem przez dwa państwa członkowskie ich kompetencji podatkowych nie stanowi ograniczenia podstawowych swobód, o ile wykonywanie to nie ma charakteru dyskryminacyjnego.

37 W tym względzie na wstępie należy podkreślić, że sprawa w postępowaniu głównym dotyczy nie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, ale krajowego traktowania pod względem

podatkowym we Francji dywidend wypłacanych przez spółkę z siedzibą w Szwecji, do celów zastosowania mechanizmu obliczania maksymalnej dopuszczalnej stawki różnych podatków bezpośrednich.

38 Sprawa ta dotyczy w rezultacie różnicy w traktowaniu w zakresie stosowania tarczy podatkowej pomiędzy z jednej strony podatnikiem będącym rezydentem danego państwa członkowskiego Unii, który pobiera dywidendy od spółki z siedzibą w tym państwie, a z drugiej strony podatnikiem będącym rezydentem tego samego państwa członkowskiego i akcjonariuszem spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, który pobiera dywidendy opodatkowane w dwóch państwach, przy czym kwestia podwójnego opodatkowania jest regulowana poprzez dokonanie w państwie zamieszkania zaliczenia na poczet podatku w tej samej wysokości co podatek zapłacony w państwie spółki wypłacającej.

39 Sprawa w postępowaniu głównym różni się w konsekwencji od tej, w której został wydany ww. wyrok w sprawie Kerckhaert i Morres. W ramach przepisów krajowych rozpatrywanych w sprawie, w której został wydany ten wyrok, nie dokonano bowiem żadnego rozróżnienia pomiędzy dywidendami z akcji spółek z siedzibą na terytorium danego państwa a dywidendami z akcji spółek z siedzibą w innym państwie członkowskim, które były przedmiotem podatku pobranego u źródła w tym drugim państwie członkowskim, ponieważ zgodnie z tymi przepisami dywidendy te podlegały w zakresie podatku dochodowego takiej samej jednolitej stawce podatkowej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 17). W takich okolicznościach Trybunał orzekł, że niekorzystne skutki, które mogłyby wynikać z zastosowaniem systemu opodatkowania dochodów takiego jak system rozpatrywany w sprawie, w której został wydany wspomniany wyrok, wynikają z równoległego wykonywania przez dwa państwa członkowskie ich kompetencji podatkowych (ww. wyrok w sprawie Kerckhaert i Morres, pkt 20).

40 Aby odpowiedzieć na pierwsze z przedstawionych pytań, należy dokonać rozróżnienia pomiędzy z jednej strony zastosowaniem zaliczenia na poczet podatku wynikającego z umowy francusko-szwedzkiej a z drugiej strony zastosowaniem tarczy podatkowej rozpatrywanej w sprawie w postępowaniu głównym, ponieważ stanowi one dwie odrębne ulgi podatkowe.

41 Zastosowanie we Francji zaliczenia na poczet podatku w odniesieniu do podatku pobranego u źródła w Szwecji wynika bowiem z umowy francusko-szwedzkiej i wpisuje się w ramy równoległego opodatkowania przez Szwecję i Republikę Francuską dochodów kapitałowych pochodzących ze Szwecji. Republika Francuska zastrzegła sobie prawo do opodatkowania dochodów pochodzących ze Szwecji i stosuje zaliczenie na poczet podatku w celu ograniczenia, a nawet uniknięcia podwójnego opodatkowania.

42 Natomiast mechanizm taki jak tarcza podatkowa nie ma związku z równoległym wykonywaniem kompetencji podatkowych i dotyczy wyłącznie kompetencji podatkowych Republiki Francuskiej. Celem i skutkiem tego mechanizmu podatkowego jest obniżenie poziomu opodatkowania dochodów, w zakresie których to państwo członkowskie wykonuje swe władztwo podatkowe.

43 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że do środków zakazanych przez art. 63 ust. 1 TFUE zaliczają się, jako ograniczenia w przepływie kapitału, środki mogące zniechęcać osoby niebędące rezydentami do dokonania inwestycji w danym państwie członkowskim lub mogące zniechęcać osoby będące rezydentami w tym państwie członkowskim do dokonywania inwestycji w innych państwach (wyrok z dnia 10 maja 2012 r. w sprawach połączonych od C-338/11 do 347/11 Santander Asset Management SGIC i in., pkt 15 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W związku z powyższym należy zbadać, czy przepisy podatkowe rozpatrywane w sprawie

w postępowaniu gównym, ze wzgl?du na ró?nic? w traktowaniu pomi?dzy podatnikami pobieraj?cymi dywidendy od spółki z siedzib? we Francji a podatnikami pobieraj?cymi dywidendy od spółki z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, s? dyskryminuj?ce i mog? zniech?ci? tych drugich do korzystania z prawa do swobodnego przep?ywu kapita?u.

45 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dyskryminacja w dziedzinie podatków polega na tym, ?e stosuje si? ró?ne zasady do porównywalnych sytuacji lub ?e stosuje si? t? sam? zasad? do ró?nych sytuacji (zob. wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C?279/93 Schumacker, Rec. s. I?225, pkt 30; z dnia 22 marca 2007 r. w sprawie C?383/05 Talotta, Zb.Orz. s. I?2555, pkt 18; a tak?e z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C?182/06 Lakebrink i Peters?Lakebrink, Zb.Orz. s. I?6705, pkt 27). W konsekwencji ró?nica w traktowaniu dwóch kategorii podatników mo?e by? zakwalifikowana jako dyskryminacja w rozumieniu traktatu, je?eli sytuacje tych kategorii podatników s? porównywalne odno?nie do rozpatrywanych zasad podatkowych (wyrok z dnia 1 grudnia 2011 r. w sprawie C?253/09 Komisja przeciwko W?grom, Zb.Orz. s. I?12391, pkt 51).

46 Nale?y zatem zbada?, czy ró?nica w traktowaniu pomi?dzy akcjonariuszem opodatkowanym we Francji, który pobiera dywidendy od spółki z siedzib? w tym pa?stwie cz?onkowskim, a innym akcjonariuszem opodatkowanym w ten sam sposób we Francji, ale pobieraj?cym dywidendy od spółki z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, w niniejszej sprawie w Szwecji, dotyczy sytuacji obiektywnie porównywalnych.

47 A zatem, jak podnie?li Urz?d Nadzoru EFTA i Komisja, w zwi?zku z tym, ?e Republika Francuska z jednej strony opodatkowuje dywidendy przychodz?ce pobierane przez M. Bouanich na podstawie art. 10 ust. 1 i art. 23 umowy francusko?szwedzkiej i w??cza te dywidendy do podstawy opodatkowania M. Bouanich we Francji do celów obliczenia podatku dochodowego, a z drugiej strony uwzgl?dnia te dywidendy do celów zastosowania maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania przewidzianej w art. 1 i 1649–0A CGI, podatnik ten znajduje si? w takiej samej sytuacji jak podatnik pobieraj?cy dywidendy od spółki z siedzib? we Francji.

48 W konsekwencji osoby pobieraj?ce dywidendy od spółki z siedzib? we Francji i osoby pobieraj?ce dywidendy od spółki z siedzib? w Szwecji znajduj? si? w sytuacjach obiektywnie porównywalnych w zakresie ich zobowi?za? podatkowych.

49 Co do dywidend, które akcjonariusz zamieszka?y we Francji pobiera od spółki z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, jak Królestwo Szwecji, które to dywidendy zosta?y opodatkowane podatkiem u ?ród?a w tym drugim pa?stwie oraz w??czone s? do podstawy opodatkowania we Francji, ró?nica w traktowaniu w zakresie zastosowania tarczy podatkowej wynika z tego, ?e obliczenie prawa do zwrotu kwoty podatków bezpo?rednich przekraczaj?cej maksymaln? dopuszczaln? stawk? opodatkowania nie uwzgl?dnia podatku u ?ród?a pobranego w Szwecji. Ten brak uwzgl?dnienia jest ca?kowity w przypadku tarczy podatkowej w wersji, która mia?a zastosowanie do roku 2007 na podstawie dochodów za rok 2005, i tylko cz??ciowy w przypadku tego mechanizmu zmienionego ustaw? nr 2008?776, która mia?a zastosowanie do lat 2008 i 2009 na podstawie dochodów za lata 2006 i 2007.

50 Jak wynika z akt sprawy przed?o?onych Trybuna?owi, prawo do zwrotu kwoty podatku przekraczaj?cej próg ustanowiony w art. 1 CGI jest okre?lone w oparciu o u?amek, którego licznik stanowi kwota podatków bezpo?rednich obci??aj?cych podatnika, a mianownik – suma dochodów osi?gni?tych przez tego podatnika w roku poprzedzaj?cym rok zap?aty wspomnianych podatków.

51 W sprawie w postępowaniu gównym, w odniesieniu do tarczy podatkowej, która mia?a zastosowanie do roku 2007, podatek zap?acony przez M. Bouanich w Szwecji w ?aden sposób nie zosta? uwzgl?dniony przy obliczaniu maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania podatkiem bezpo?rednim w wysoko?ci 60% dochodów osi?gni?tych przez ni? w 2005 r. Z jednej

strony kwota uwzględnionych podatków bezpodatnych nie obejmowała kwoty zaliczenia na poczet podatku odpowiadającej podatkowi urodła pobranemu przez Królestwo Szwecji. Z drugiej strony uwzględnione dochody obejmowały kwotę brutto dywidend pobranych przez M. Bouanich, w związku z czym z kwoty wspomnianego podatku pobranego urodła.

52 Te dwie operacje doprowadziły do obniżenia licznika i podwyższenia mianownika ułamka wyrażającego stosunek pomiędzy podatkami bezpodatnymi a dochodami, utworzonego w celu zastosowania tarczy podatkowej, a w konsekwencji do obniżenia, nawet do zera, kwoty podatków bezpodatnych przekraczającej maksymalną dopuszczalną stawkę opodatkowania w wysokości 60% w przypadku podatników zamieszkałych we Francji, którzy, tak jak M. Bouanich, pobierają dywidendy z zagranicznego urodła.

53 Jak wyjaśniła Komisja, mechanizm obliczania maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania wynikający z ustawy nr 2008-776, mający zastosowanie w 2008 r. do dochodów osiągniętych w 2006 r., zlikwidował ograniczenie swobodnego przepływu kapitału w zakresie, w jakim wynikało ono z dochodów uwzględnianych przy obliczaniu maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania. Odtąd bowiem w kwocie dochodów podlegających opodatkowaniu ujętych w mianowniku ułamka utworzonego w celu obliczenia tarczy podatkowej uwzględniano jedynie dywidendy netto, niezależnie od pochodzenia tych dywidend. Natomiast podatku urodła pobranego w Szwecji wciś nie uwzględniano w sumie podatków znajdujących się w liczniku tego ułamka i rodzycy prawo do zwrotu na podstawie art. 1 i 1649-0A CGI.

54 Wyłączenie podatku zapłaconego w Szwecji z sumy podatków uwzględnianych przy stosowaniu tarczy podatkowej stanowi niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym podatników takich jak M. Bouanich, którzy mieszkają we Francji i pobierają dywidendy od spółek z siedzibą w Szwecji.

55 W okolicznościach takich jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym takie niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym może zniechęcić osoby fizyczne, podlegające zasadniczo podatkowi dochodowemu we Francji, do inwestowania kapitału w spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim. Ponieważ przesłanki zastosowania tarczy podatkowej względem podatników francuskich, którzy zainwestowali kapitał w innym państwie członkowskim, są bardziej restrykcyjne niż przesłanki stosowane w sytuacji o charakterze krajowym, okoliczności ta może tak wywierać skutek ograniczający względem spółek z siedzibą w państwie członkowskim innym niż Republika Francuska w zakresie, w jakim przesłanki te stanowią dla wspomnianych spółek przeszkodę w gromadzeniu kapitału we Francji.

56 W takich okolicznościach należy stwierdzić, że przepisy takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, ze względu na różnicę w traktowaniu, jaką wprowadzają pomiędzy podatnikami będącymi rezydentami w zależności od tego, czy pobierają oni dywidendy od spółki z siedzibą na terytorium krajowym, czy też od spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, stanowią ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału, zakazane co do zasady przez art. 63 TFUE.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości

57 Artykuł 49 TFUE wymaga usunięcia ograniczeń swobody przedsiębiorczości. A zatem, nawet jeżeli brzmienie postanowień traktatu odnoszących się do swobody przedsiębiorczości wskazuje, że mają one na celu zapewnienie możliwości korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednocześnie stoją one na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało podejmowanie działań w innym państwie członkowskim przez swego obywatela lub spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem

(zob. wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 31; z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie C-371/10 National Grid Indus, Zb.Orz. s. I-12273, pkt 35).

58 Z utrwalonego orzecznictwa wynika także, że wszelkie środki, które zakazują korzystania z tej swobody, utrudniają ją lub czynią mniej atrakcyjnym, należy uważać za jej ograniczenia (zob. wyrok z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-380/11 DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., pkt 33).

59 Różnica w traktowaniu pod względem podatkowym dywidend pobieranych przez podatników zamieszkających w państwie członkowskim, w zależności od miejsca siedziby spółki wypłacającej, taka jak wynika z przepisów rozpatrywanych w postępowaniu głównym i która została wyjaśniona w pkt 49, 51 i 52 niniejszego wyroku, może stanowić ograniczenie swobody przedsiębiorczości, co do zasady zakazane przez art. 49 TFUE, ponieważ czyni ona mniej atrakcyjnym podejmowanie działań przez obywatela pierwszego państwa członkowskiego w drugim państwie członkowskim.

60 Z powyższego wynika, że przepisy takie jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym stanowią także ograniczenie zakazane co do zasady przez art. 49 TFUE.

W przedmiocie istnienia uzasadnienia

61 Na mocy art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE art. 63 TFUE nie narusza prawa państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników, którzy nie znajdują się w takiej samej sytuacji ze względu na miejsce inwestowania kapitału.

62 Należy jednak podnieść, że odstępstwo przewidziane w art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, które należy interpretować ściśle, samo jest ograniczone przez art. 65 ust. 3 TFUE, zgodnie z którym przepisy krajowe określone w art. 65 ust. 1 TFUE „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płaćności w rozumieniu art. 63 [TFUE]” (zob. wyroki: z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 28; z dnia 20 maja 2008 r. w sprawie C-194/06 Orange European Smallcap Fund, Zb.Orz. s. I-3747, pkt 58).

63 Należy zatem odróżnić odmienne traktowanie dozwolone na mocy art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE od dyskryminacji zakazanej w ust. 3 tego artykułu. Z orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że aby krajowe przepisy podatkowe, które wprowadzają rozróżnienie pomiędzy podatnikami ze względu na miejsce inwestowania kapitału, mogły zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, niezbędną jest, by różnica w traktowaniu dotyczyła sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub by była ona uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego (zob. podobnie wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 43; ww. wyroki: w sprawie Manninen, pkt 29; w sprawie Orange European Smallcap Fund, pkt 59).

64 W pkt 47 i 48 niniejszego wyroku stwierdzono już, że odmiennie pod względem podatkowym traktowanie, przewidziane przez przepisy francuskie rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym w odniesieniu do dywidend od spółek z siedzibą w innych państwach członkowskich, odnosi się do sytuacji obiektywnie porównywalnych.

65 W takich okolicznościach ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału lub w swobodzie przedsiębiorczości, takie jak wynikające z przepisów rozpatrywanych w postępowaniu głównym, jest dopuszczalne tylko w przypadku, gdy jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu

ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie do zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędnym do jego osiągnięcia (zob. ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 42; wyrok z dnia 1 grudnia 2011 r. w sprawie C-250/08 Komisja przeciwko Belgii, Zb.Orz. s. I-12341, pkt 51; podobnie ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 54, 55).

66 A zatem należy zbadać, czy ograniczenie rozpatrywane w postępowaniu głównym może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, na które powołują się poszczególne rzędy, które przedstawiły Trybunałowi uwagi, a które związane są z koniecznością zachowania spójności francuskiego systemu podatkowego, a także z zapewnieniem równowagi rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy Republiką Francuską a Królestwem Szwecji.

W przedmiocie konieczności zachowania spójności systemu podatkowego

67 Zdaniem rzędu francuskiego celem tarczy podatkowej jest zapewnienie, aby podatki bezpośrednio nie miały charakteru konfiskacyjnego lub w nadmierny sposób nie obciążały pewnej kategorii podatników w stosunku do ich możliwości. Zważywszy na ten cel, zdaniem wspomnianego rzędu istnieje bezpośredni związek pomiędzy z jednej strony przyznaną ulgą podatkową, czyli zwrotem podatnikowi części podatków zapłaconych we Francji, która to część przekracza próg określony w art. 1 CGI, a z drugiej strony wyrównaniem tej ulgi przez podatki bezpośrednio zapłacone przez podatnika we Francji.

68 Zdaniem rzędu francuskiego nie istnieje natomiast żaden bezpośredni związek pomiędzy podatkiem zapłaconym za granicą a zwrotem tego podatku przez państwo francuskie.

69 W tym względzie należy podnieść, że Trybunał wprowadził już orzeczenie, iż konieczność zapewnienia spójności systemu podatkowego może uzasadniać przepisy ograniczające swobody podstawowe (zob. ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo), jednak aby teza oparta na takim uzasadnieniu została przyjęta, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego (zob. ww. wyroki: w sprawie Manninen, pkt 42; a także w sprawach połączonych Santander Asset Management SGIC i in., pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo), przy czym bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany z punktu widzenia celu spornego uregulowania (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 44; z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 72; ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 58).

70 Jak podniosła Komisja, w celu zbadania ewentualnego uzasadnienia rozpatrywanych przepisów należy dokonać rozróżnienia pomiędzy z jednej strony zastosowaniem zaliczenia na poczet podatku wynikającego z umowy francusko-szwedzkiej a z drugiej strony przyznaniem prawa do zwrotu podatku wynikającego z zastosowania tarczy podatkowej.

71 W odniesieniu do zaliczenia na poczet podatku wynikającego z umowy francusko-szwedzkiej istnieje bezpośredni związek pomiędzy przyznaną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego, w postaci podatku pobranego u źródła przez Królestwo Szwecji od dochodów kapitałowych pochodzących ze Szwecji.

72 Natomiast w odniesieniu do tarczy podatkowej nie istnieje związek pomiędzy ulgą podatkową w postaci zwrotu podatku, jaki może wynikać dla podatnika z zastosowania tego mechanizmu, a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego.

73 Ulga podatkowa wynikająca z zastosowania tarczy podatkowej nie jest bowiem wyrównywana przez żadne obciążenie podatkowe, ponieważ celem i skutkiem tego mechanizmu podatkowego jest obniżenie poziomu opodatkowania dochodów, w zakresie których Republika Francuska wykonuje swe obowiązki podatkowe.

74 Jak podniósł Urząd Nadzoru EFTA, kwota podatku zwróconego w wyniku zastosowania tarczy podatkowej zależy od całkowitej kwoty podatków bezpośrednich zapłaconych przez podatnika oraz od okoliczności, czy kwota ta przekracza próg określony w CGI. Ulga podatkowa rozpatrywana w postępowaniu głównym przyznawana jest nie w zależności od określonego pobranego podatku, ale wyjątkowo wtedy, gdy kwota zapłacona z tytułu wszystkich danych podatków przekracza określony procent rocznych dochodów podatników. Z powyższego wynika, że nie istnieje żaden bezpośredni związek pomiędzy rozpatrywaną ulgą podatkową a określonym obciążeniem podatkowym.

W przedmiocie konieczności zapewnienia zrównoważonego rozdziału w budżecie podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi

75 W odniesieniu do konieczności zapewnienia zrównoważonego rozdziału w budżecie podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi rząd francuski podnosi, że w ramach umowy francusko-szwedzkiej kaźde z dwóch państw sygnatariuszy zrzeka się części podatku, jak mogłoby pobrać, gdyby nie było związane tą umową. Z jednej strony Królestwo Szwecji zgodziło się na ograniczenie do 15% stawki podatku pobieranego u źródła od dywidend wypłaconych francuskiemu rezydentowi podatkowemu. Z drugiej strony Republika Francuska zgodziła się na zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu tych dywidend poprzez zaliczenie na poczet podatku francuskiego podatku pobranego u źródła w Szwecji.

76 Zdaniem rzędu francuskiego mechanizm tarczy podatkowej uwzględnia wspomniany system umowny i konieczność wyeliminowania podwójnego opodatkowania, do którego zobowiązała się Republika Francuska jako państwo zamieszkania podatnika. A zatem przy obliczaniu podatków, w przypadku których można zastosować maksymalną dopuszczalną stawkę opodatkowania, uwzględnia się tylko kwotę podatków bezpośrednich zapłaconych we Francji, po dokonaniu zaliczenia na poczet podatku w wysokości podatku u źródła zapłaconego w Szwecji.

77 Celem tarczy podatkowej z samej jej natury jest ograniczenie wykonywania kompetencji podatkowych Republiki Francuskiej poprzez zastosowanie do całkowitej kwoty podatków bezpośrednich teoretycznie należnych od podatnika w tym państwie członkowskim maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania odpowiadającej części (60% lub 50%) osiągniętych przez niego dochodów. Ponieważ mechanizm ten objęty jest wyjątkowo kompetencjami wspomnianego państwa członkowskiego, przy obliczaniu zwrotu, z którego może skorzystać podatnik, należy uwzględnić wyjątkowo podatki zapłacone we Francji.

78 Rząd francuski twierdzi, że uwzględnienie w tym obliczeniu podatków zapłaconych za granicą zobowiązuje państwo zamieszkania podatnika do poniesienia całkowitego zwrotu podatku, który przyczynił się nie do wpływów podatkowych tego państwa, lecz do wpływów podatkowych innego państwa członkowskiego, które jest państwem źródła dochodów.

79 Podobnie Zjednoczone Królestwo utrzymuje, że ze zrównoważonego rozdziału w budżecie podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi wynika, iż państwo członkowskie ma prawo do wykonywania swego budżetu podatkowego w zakresie opodatkowania działalności podejmowanej na jego własnym terytorium i nie ma obowiązku uwzględniania wykonywania przez inne państwo członkowskie jego budżetu podatkowego. Zdaniem tego rzędu zmuszenie Republiki Francuskiej do dodania, przy obliczaniu maksymalnej dopuszczalnej stawki

opodatkowania określonej w art. 1 CGI, do całkowitej kwoty podatków zapłaconych przez podatnika we Francji ewentualnego podatku u źródła zapłaconego w Szwecji wymagałoby uwzględnienia przez Republikę Francuską wykonywania przez Królestwo Szwecji jego władztwa podatkowego i prowadziłoby do zwrotu podatnikowi całości podatku u źródła zapłaconego w Szwecji.

80 Z takim uzasadnieniem nie sposób się jednak zgodzić.

81 Uzasadnienie dotyczące konieczności zapewnienia zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi może bowiem zostać przyjęte w szczególności wtedy, gdy celem danego systemu podatkowego jest zapobieganie zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługujących mu kompetencji podatkowych w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (zob. wyroki: z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 42; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 54; z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 66; z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-284/09 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-9879, pkt 77).

82 W niniejszym przypadku kwestia rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy Republiką Francuską a Królestwem Szwecji jest uregulowana w umowie francusko-szwedzkiej, w której uzgodniono, że każde z tych państw ma prawo do opodatkowania dywidend, do których prawo zostało nabyte i które zostały pobrane na jego terytorium. W tym kontekście Republika Francuska zachowała prawo do opodatkowania dochodów kapitałowych pochodzących ze Szwecji i zgodziła się na zaliczenie na poczet podatków w celu zmniejszenia skutków tego podwójnego opodatkowania, z korzyścią dla podatników zamieszkających we Francji. Owo państwo członkowskie dobrowolnie zgodziło się zatem na taki rozdział władztwa podatkowego, jaki wynika z postanowień samej umowy francusko-szwedzkiej.

83 Ten mechanizm rozdziału opodatkowania przewidziany w umowie francusko-szwedzkiej nie może jednak uzasadniać ograniczenia wynikającego ze stosowania przepisów dotyczących tarczy podatkowej.

84 W tym zakresie należy przypomnieć, że choć zgodnie z utrwalonym orzecznictwem państwa członkowskie, w ramach umów dwustronnych mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania, mają swobodę ustalania czynników norm kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych, to jednak taki rozdział kompetencji podatkowych nie zezwala państwom członkowskim na stosowanie przepisów sprzecznych ze swobodami przepływu zagwarantowanymi przez traktat. W rzeczywistości, jeżeli chodzi o wykonywanie władztwa podatkowego rozdzielonego w ten sposób w ramach umów dwustronnych zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu, państwa członkowskie są zobowiązane do przestrzegania zasad Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 Groot, Rec. s. I-11819, pkt 93, 94; z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. s. I-923, pkt 49, 50; z dnia 12 grudnia 2013 r. w sprawie C-303/12 Imfeld i Garcet, pkt 41, 42).

85 Zwrot podatku przyznany na mocy tarczy podatkowej jest ulgą podatkową przewidzianą przez przepisy francuskie, która ogranicza obciążenie podatkowe podatników poprzez zastosowanie systemu obliczania maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania, gwarantującego zwrot części zapłaconego podatku, przekraczającej określony procentowo próg. Taki mechanizm obliczania maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania nie ma wpływu na możliwość opodatkowania przez Republikę Francuską działalności wykonywanej na jej terytorium i tym bardziej nie ogranicza możliwości opodatkowania przez to państwo dochodów osiągniętych w innym państwie członkowskim.

86 Tak więc w odniesieniu do przesłanek stosowania tego mechanizmu podatkowego nie pojawia się kwestia jakiegokolwiek rozdziału w adztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi.

87 W tych okolicznościach ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału i ograniczenie swobody przedsiębiorczości wynikające z przepisów krajowych takich jak bądce przedmiotem sprawy głównej nie mogły być uzasadnione ani konieczności zachowania spójności krajowego systemu podatkowego, ani konieczności zapewnienia rozdziału w adztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi.

88 A zatem na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, iż art. 49 TFUE, 63 TFUE i 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których, jeżeli rezydent tego państwa członkowskiego, bądźcy akcjonariuszem spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, otrzymuje dywidendy opodatkowywane w dwóch państwach i jeżeli kwestia podwójnego opodatkowania jest regulowana poprzez dokonanie w państwie zamieszkania zaliczenia na poczet podatku w tej samej wysokości co podatek zapłacony w państwie spółki wypłacającej, mechanizm obliczania maksymalnych dopuszczalnych stawek różnych podatków bezpośrednich w wysokości określonego procentu dochodów osiągniętych w danym roku nie uwzględnia lub częściowo nie uwzględnia podatku zapłaconego w państwie spółki wypłacającej.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuły 49 TFUE, 63 TFUE i 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których, jeżeli rezydent tego państwa członkowskiego, bądźcy akcjonariuszem spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, otrzymuje dywidendy opodatkowywane w dwóch państwach i jeżeli kwestia podwójnego opodatkowania jest regulowana poprzez dokonanie w państwie zamieszkania zaliczenia na poczet podatku w tej samej wysokości co podatek zapłacony w państwie spółki wypłacającej, mechanizm obliczania maksymalnych dopuszczalnych stawek różnych podatków bezpośrednich w wysokości określonego procentu dochodów osiągniętych w danym roku nie uwzględnia lub częściowo nie uwzględnia podatku zapłaconego w państwie spółki wypłacającej.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.