

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 7 września 2017 r.

* Język postępowania: francuski. prejudycjalne – Podatki bezpośrednie – Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału – Pobór podatku u źródła – Dyrektywa 90/435/EWG – Artykuł 1 ust. 2 – Artykuł 5 ust. 1 – Zwolnienie – Dywidendy wypłacone przez spółkę zależną będącą rezydentem na rzecz spółki dominującej niebędącej rezydentem, której bezpośrednimi lub pośrednimi właścicielami są rezydenci państw trzecich – Domniemanie – Oszustwo podatkowe, unikanie opodatkowania i nadużycie podatkowe

W sprawie C-6/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (Francja) postanowieniem z dnia 30 grudnia 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 stycznia 2016 r., w postępowaniu:

Eqiom SAS, dawniej Holcim France SAS,

Enka SA

przeciwko

Ministre des Finances et des comptes publics,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, A. Arabadjiev i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,
rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: V. Giacobbo-Peyronnel, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 listopada 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Eqiom SAS i Enka SA przez adwokata R. Albertiego,
- w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa oraz S. Ghiandoni, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu duńskiego przez C. Thorninga i M. Wolff, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega oraz R. Kanitza, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez A. Rubia Gonzáleza oraz V. Ester Casas,

działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez E. De Bonisa, avvocato dello Stato,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz L. Pamukcu, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 19 stycznia 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 i 63 TFUE oraz art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 1990, L 225, s. 6), zmienionej dyrektywą Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. (Dz.U. 2004, L 7, s. 41) (zwanej dalej „dyrektywą 90/435”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Eqiom SAS, dawniej Holcim France SAS, następcą prawnym spółki Euro Stockage, oraz Enka SA a francuskim organem podatkowym w przedmiocie odmowy zwolnienia przez ten organ z poboru podatku u źródła dywidend wypłaconych przez Euro Stockage na rzecz Enki, spółki dominującej Euro Stockage.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motywy trzeci i piąty dyrektywy 90/435 mają następujące brzmienie:

„Istniejące przepisy podatkowe, które regulują stosunki pomiędzy spółkami dominującymi i spółkami zależnymi różnych państw członkowskich, znacznie się różnią i są, ogólnie rzecz ujmując, mniej korzystne niż te, które są stosowane pomiędzy spółkami dominującymi i zależnymi tego samego państwa członkowskiego; współpraca między spółkami różnych państw członkowskich jest tym samym utrudniona, w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego; niezbędną jest zatem wyeliminowanie tych niedogodności przez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania, który ułatwiłby konsolidację spółek [na szczeblu wspólnotowym];

[...]

ponadto niezbędne jest, w celu zapewnienia neutralności fiskalnej, aby zyski podzielone [wypłacone] przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej były zwolnione z podatku potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu”.

4 Artykuł 1 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Każde państwo członkowskie stosuje przepisy niniejszej dyrektywy w odniesieniu do:

podziału [wypłaty] zysków, które spółki [tego] państwa członkowskiego otrzymują od spółek zależnych innego państwa członkowskiego,

podziału [wypłaty] zysków spółek zależnych danego [tego] państwa członkowskiego do [dokonanej na rzecz] spółek w innych państwach członkowskich.

[...]

2. Niniejsza dyrektywa nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom”.

5 Artykuł 5 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu [...]”.

Prawo francuskie

6 Code général des impôts (powszechny kodeks podatkowy), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwany dalej „CGI”), w art. 119 bis ust. 2 akapit pierwszy stanowi:

„Zyski, o których mowa w art. 108–117 bis, podlegają podatkowi pobieranemu u źródła według stawki określonej w art. 187¹, jeżeli są wypłacane osobom niebędącym rezydentami podatkowymi lub niemającym siedziby na terytorium Francji. Sposoby i warunki stosowania tego przepisu określa dekret”.

7 Artykuł 119 ter CGI przewiduje:

„1. Pobór podatku u źródła przewidziany w art. 119 bis ust. 2 nie ma zastosowania do dywidend wypłaconych osobie prawnej spełniającej przesłanki wymienione w ust. 2 niniejszego artykułu przez spółkę lub podmiot podlegający podatkowi dochodowemu od osób prawnych według zwykłej stawki.

2. Aby skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w ust. 1, osoba prawna powinna uzasadnić wobec dłużnika lub osoby, która zapewnia wypłatę tych dochodów, że to ona jest faktycznym beneficjentem dywidend i że spełnia następujące przesłanki:

a) jej rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w państwie członkowskim Wspólnoty Europejskiej i nie jest ona uznawana za rezydenta podatkowego poza terytorium Wspólnoty w rozumieniu umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem trzecim;

b) posiada jedną z form prawnych wymienionych w wykazie ustanowionym zarządzeniem ministra właściwego ds. gospodarki zgodnie z załącznikiem do [dyrektywy 90/435];

c) posiada bezpośrednio i nieprzerwanie od co najmniej dwóch lat udział wynoszący co najmniej 25% w kapitale osoby prawnej wypłacającej dywidendy lub zobowiązuje się zachować ten udział nieprzerwanie przez okres co najmniej dwóch lat i wyznaczyć, jak w dziedzinie podatków obrotowych, przedstawiciela odpowiedzialnego za zapłatę podatku u źródła, o którym mowa w ust. 1 w wypadku niedochowania tego zobowiązania;

wielkość udziału przewidziana w poprzednim akapicie zostaje obniżona do 20% dla dywidend wypłaconych w okresie między 1 stycznia 2005 r. a 31 grudnia 2006 r., do 15% dla dywidend wypłaconych w okresie między 1 stycznia 2007 r. a 31 grudnia 2008 r. oraz do 10% dla dywidend wypłaconych od dnia 1 stycznia 2009 r.;

d) w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę faktycznego zarządu, podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych tego państwa bez możliwości wyboru i bez zwolnienia.

[...]

2 bis. Przepisy ust. 1 mają zastosowanie do dywidend wypłaconych stałym udziałom osób prawnych spełniających przesłanki ustanowione w ust. 2, jeżeli te stałe udziały znajdują się we Francji lub w innym państwie członkowskim Wspólnoty Europejskiej.

3. Przepisy ust. 1 nie znajdują zastosowania, gdy dywidendy są wypłacane na rzecz osoby prawnej kontrolowanej bezpośrednio lub pośrednio przez jeden lub więcej podmiotów z siedzibą w państwach niebędących członkami Wspólnoty, chyba że taka osoba prawna udowodni, że głównym lub jednym z głównych celów naczynia udziałów nie było skorzystanie z przepisów ust. 1.

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

8 Egiom, dawniej Holcim France, następnie prawny Euro Stockage, spółka prawa francuskiego, jest spółką zależną Enki, spółki prawa luksemburskiego, która posiada w nim 100% udziałów. Dziewięćdziesiąt dziewięć procent udziałów w tej ostatniej spółce posiada Waverley Star Investments Ltd, spółka prawa cypryjskiego, sama w pełni kontrolowana przez Campsores Holding SA, spółką z siedzibą w Szwajcarii.

9 W latach 2005 i 2006 Euro Stockage wypłaciła dywidendy na rzecz swojej spółki dominującej, Enki. Po zbadaniu ksiąg rachunkowych tej pierwszej spółki francuski organ podatkowy nałożył na spółkę podatek u źródła przewidziany w art. 119 bis ust. 2 CGI.

10 Obie te spółki zwróciły się wówczas o przyznanie zwolnienia z poboru podatku u źródła przewidzianego w art. 119 ter tego kodeksu. Organ podatkowy odmówił jednak przyznania zwolnienia na podstawie art. 119 ter ust. 3 powyższego kodeksu, który przewiduje, iż takie zwolnienie nie znajduje zastosowania, gdy dywidendy są wypłacane na rzecz osoby prawnej kontrolowanej bezpośrednio lub pośrednio przez jeden lub więcej podmiotów z siedzibą w państwach niebędących członkami Unii Europejskiej, chyba że taka osoba prawna udowodni, że głównym lub jednym z głównych celów naczynia udziałów nie było korzystanie z tego zwolnienia.

11 Wskazane spółki wniosły skargę do tribunal administratif de Montreuil (sądu administracyjnego w Montreuil, Francja) o zwolnienie z poboru podatku u źródła. Ponieważ ich skarga została oddalona wyrokiem z dnia 28 kwietnia 2011 r., wniosły one apelację do cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjnego sądu administracyjnego w Wersalu, Francja), który tę apelację oddalił.

12 Spółki te wniosły następnie skargę do Conseil d'État (rady państwa, Francja), podnosząc, że sporne przepisy podatkowe są niezgodne z pierwotnym prawem Unii oraz z dyrektywą 90/435.

13 W tych okolicznościach Conseil d'État (rada państwa) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w przypadku gdy w uregulowaniu krajowym państwa członkowskiego korzysta się w prawie wewnątrzkrajowym z uprawnienia wskazanego w art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435, możliwe jest przeprowadzenie kontroli aktów prawnych i porozumień, za pomocą których to uprawnienie

jest wykonywane, w ramach której punktem odniesienia jest prawo pierwotne Unii Europejskiej?

2) Czy przepisy art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435, które przyznają państwowym czy państwowym szerokim margines uznania przy określaniu przepisów »mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom«, należy interpretować w ten sposób, że uniemożliwiają one przyjęcie przez państwo czy państwowe uregulowania wykluczającego zwolnienie z podatku dywidend wypłacanych osobie prawnej kontrolowanej bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub więcej rezydentów państw niebędących państwami Unii, chyba że ta osoba prawna udowodni, że głównym lub jednym z głównych celów takiego udziału nie było korzystanie z tego zwolnienia?

3) a) W przypadku gdyby zgodnie z prawem Unii wspomnianego powyżej uregulowania dotyczącego przeciwdziałania nadużyciom należało również ocenić w świetle postanowień traktatu, czy należy zbadać też zgodnie z prawem Unii, uwzględniając cel rozpatrywanych przepisów, w świetle postanowień art. 49 TFUE, chociaż spółka otrzymująca wypłatę dywidend w wyniku takiego udziału, którego jednym z głównych celów jest skorzystanie ze zwolnienia z podatku, jest kontrolowana bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub kilku rezydentów państw trzecich, którzy nie mogą powołać się na swobodę przedsiębiorczości?

b) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na powyższe pytanie: czy zgodnie z tym należy zbadać w świetle art. 63 TFUE?

4) Czy wyżej wymienione postanowienia należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym wykluczającym zwolnienie z opodatkowania podatkiem pobieranym u źródła dywidend wypłacanych przez spółkę państwa członkowskiego spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim, jeżeli dywidendy te są przysporzeniem na rzecz osoby prawnej kontrolowanej bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub kilku rezydentów państw niebędących państwami Unii Europejskiej, chyba że zainteresowana osoba prawna udowodni, że głównym lub jednym z głównych celów takiego udziału nie było korzystanie z tego zwolnienia?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

14 Poprzez swoje pytania, które należy przeanalizować szczególnie, sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy z jednej strony art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435, a z drugiej strony art. 49 lub 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie krajowym przepisom podatkowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, które uzależniają przyznanie korzyści podatkowej przewidzianej w art. 5 ust. 1 tej dyrektywy – czyli zwolnienie z poboru podatku u źródła dywidend wypłacanych przez spółkę zależną będącą rezydentem spółce dominującej niebędącej rezydentem, jeżeli ta spółka dominująca jest kontrolowana bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub kilku rezydentów państw trzecich – pod warunkiem że owa spółka dominująca udowodni, iż głównym lub jednym z głównych celów takiego udziału nie było korzystanie z tego zwolnienia.

W przedmiocie stosowania postanowień traktatu

15 Ponieważ zadane pytania dotyczą zarówno przepisów dyrektywy 90/435, jak i postanowień traktatu, a zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wszystkie środki krajowe w ramach dziedziny będącej przedmiotem wyczerpującej harmonizacji na szczeblu Unii powinny być oceniane w świetle tych przepisów harmonizujących, a nie postanowień prawa pierwotnego (wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo), na wstępie konieczne jest ustalenie, czy art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 dokonuje takiej harmonizacji.

16 W tym względzie należy stwierdzić, iż z brzmienia tego przepisu wyrażenie wynika, że nie ma to miejsca.

17 Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 przyznaje bowiem wyjącznie państwom członkowskim uprawnienie do stosowania przepisów krajowych lub postanowień opartych na umowach mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom. Wynika stąd, że przepisy takie mogą zatem być oceniane w świetle prawa pierwotnego Unii.

18 Z powyższego wynika, że przepis krajowy, taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, wydany w celu wdrożenia art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435, może być oceniany w świetle nie tylko przepisów tej dyrektywy, ale także w ramach postanowień prawa pierwotnego.

W przedmiocie art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435

19 Tytułem wstępu należy uściślić, iż nie kwestionowano z jednej strony, że spółki w postępowaniu głównym podlegają dyrektywie 90/435, a z drugiej strony, że zyski wypłacone w sprawie w postępowaniu głównym wchodzi w zakres stosowania art. 5 ust. 1 tej dyrektywy.

20 Dyrektywa 90/435 – jak wynika w szczególności z jej motywu trzeciego – poprzez wprowadzenie wspólnego systemu podatkowego ma na celu wyeliminowanie wszelkich niedogodności we współpracy między spółkami różnych państw członkowskich w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a także ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu Unii. Dyrektywa ta służy w ten sposób zapewnieniu neutralności w aspekcie podatkowym wypłaty zysków przez spółkę z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz jej spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim (wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Wereldhave Belgium i in., C-448/15, EU:C:2017:180, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 W tym celu motyw piąty rzeczony dyrektywy stanowi, że niezbędne jest, w celu zapewnienia neutralności podatkowej, aby zyski wypłacone przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej były zwolnione z podatku pobieranego u źródła dochodu.

22 Na tej podstawie, w celu unikania podwójnego opodatkowania, art. 5 ust. 1 tej dyrektywy ustanawia zasadę zakazu poboru podatku u źródła od zysków wypłaconych przez spółkę zależną z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 października 1996 r., Denkavit i in., C-283/94, C-291/94 i C-292/94, EU:C:1996:387, pkt 22; a także z dnia 25 września 2003 r., Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, pkt 83).

23 Zakazując państwom członkowskim poboru podatku u źródła od zysków wypłaconych przez spółkę zależną będącą rezydentem na rzecz spółki dominującej niebędącej rezydentem, art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 ogranicza kompetencje państw członkowskich w odniesieniu do opodatkowania zysków wypłaconych przez spółki mające siedzibę na ich terytorium na rzecz spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 1 października 2009 r., Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, pkt 38).

24 Państwa członkowskie nie mogą zatem jednostronnie wprowadzać restrykcyjnych środków, uzależniając w ten sposób prawo do zwolnienia z poboru podatku u źródła przewidziane w tymże art. 5 ust. 1 od spełnienia różnych przesłanek (zob. podobnie postanowienie z dnia 4 czerwca 2009 r., KBC Bank i Beleggen, Riscokapitaal, Beheer, C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Jednakże art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 przewiduje, że dyrektywa ta nie stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisów krajowych lub postanowień opartych na umowach mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom.

26 Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 24 i 25 opinii, wprowadzenie art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 odzwierciedla ogólną zasadę prawa Unii, zgodnie z którą nikt nie może powoływać się na prawa przewidziane w porządku prawnym Unii w sposób stanowiący ich nadużycie lub oszustwo, jednak jako przepis ustanawiający odstępstwo od przepisów podatkowych ustanowionych na mocy tej dyrektywy powinien być on interpretowany ściśle (zob. podobnie wyrok z dnia 25 września 2003 r., Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, pkt 86).

27 Zatem uprawnienia przyznanego państwom członkowskim przez art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 do stosowania w regulowanej przez nią dziedzinie przepisów krajowych lub postanowień opartych na umowach mających na celu zapobieganie oszustwom i nadużyciom nie mogą na interpretować w sposób wykraczający poza samo brzmienie tego przepisu (zob. podobnie wyrok z dnia 25 września 2003 r., Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, pkt 86).

28 W tym względzie należy stwierdzić, że z brzmienia tego przepisu wynika, iż dopuszcza on wyjącznie stosowanie przepisów krajowych lub postanowień opartych na umowach „niezbędnych” w tym celu.

29 Powstaje zatem pytanie, czy krajowe przepisy podatkowe, takie jak bądące przedmiotem postępowania główne, spełniają ten wymóg niezbędności.

30 W tym kontekście należy przypomnieć, że aby uznać przepisy krajowe za mające na celu unikanie oszustw podatkowych oraz nadużyć, szczególnym celem tych przepisów powinno być ustanowienie przeszkody dla zachowań polegających na tworzeniu, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, struktur całościowo sztucznych, w celu nienależnego skorzystania z ulgi podatkowej (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 55; a także z dnia 5 lipca 2012 r., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, pkt 40).

31 Ogólne domniemanie oszustw i nadużyć nie może uzasadniać ani środka podatkowego naruszającego cele dyrektywy, ani środka podatkowego naruszającego wykonywanie swobody podstawowej gwarantowanej traktatem (wyroki: z dnia 26 września 2000 r., Komisja/Belgia, C-478/98, EU:C:2000:497, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 5 lipca 2012 r., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, pkt 38).

32 Aby zbadać, czy dana transakcja ma na celu oszustwo i nadużycia, właściwe władze krajowe nie mogą ograniczyć się do stosowania wyjącznie wcześniej określonych kryteriów ogólnych, lecz muszą każdorazowo dokonać całościowej oceny danej transakcji. Ustanowienie środka podatkowego o zakresie ogólnym, który by automatycznie wykluczał niektóre kategorie podatników z możliwości uzyskania korzyści podatkowych, bez zobowiązania organów podatkowych do przedstawienia przynajmniej wskazówki na dowód lub poszlak oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania, wykraczałoby poza to, co jest niezbędne do unikania oszustw i nadużyć (zob. podobnie wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Euro Park Service, C-14/16,

33 W niniejszym przypadku należy stwierdzić, że szczególnym celem przepisów spornych w postępowaniu głównym nie jest wyłączenie z korzyści podatkowych czysto sztucznych struktur sformowanych w celu nienależnego skorzystania z tej ulgi, lecz w sposób ogólny objęcie każdej sytuacji, w której spółka dominująca kontrolowana bezpośrednio lub pośrednio przez rezydentów państw trzecich ma siedzibę, z jakiegokolwiek przyczyny, poza terytorium Francji.

34 Jak bowiem stwierdził rzecznik generalny w pkt 27 i 28 opinii, sama okoliczność, że spółka będąca rezydentem Unii jest kontrolowana bezpośrednio lub pośrednio przez rezydentów państw trzecich, nie oznacza istnienia czysto sztucznej struktury, pozbawionej realiów gospodarczych, utworzonej wyłącznie w celu nienależnego skorzystania z ulgi podatkowej.

35 Ponadto należy wyjaśnić, że taka spółka w każdym wypadku podlega przepisom podatkowym państwa członkowskiego, na którego terytorium ma siedzibę (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r., Lankhorst-Hohorst, C-324/00, EU:C:2002:749, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Zatem uzależniając zwolnienie z poboru podatku u źródła zysków wypłaconych przez spółkę zależną będącą rezydentem jej spółce dominującej niebędącej rezydentem od warunku, aby ta spółka dominująca udowodniła, że głównym lub jednym z głównych celów sformowania udziałów nie było korzystanie z tego zwolnienia, bez zobowiązania organów podatkowych do przedstawienia przynajmniej wskazówki na dowód braku istotnych względów gospodarczych, względnie poszlak oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania, sporne w postępowaniu głównym przepisy ustanawiają ogólne domniemanie oszustwa i nadużycia i naruszają cel ustanowiony przez dyrektywę 90/435, czyli zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu zysków wypłaconych przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej.

37 Interpretacji tej nie podważa okoliczność, że dana spółka dominująca jest kontrolowana bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub kilku rezydentów państw trzecich. W tym względzie wystarczy stwierdzić, że z żadnego przepisu dyrektywy 90/435 nie wynika, aby pochodzenie udziałowców spółek będących rezydentami na terytorium Unii miało wpływ na prawo tych spółek do powoływania się na korzyści podatkowe przewidziane przez ową dyrektywę.

38 Mając na względzie powyższe rozważania, należy stwierdzić, iż art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie krajowym przepisom podatkowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, które uzależniają przyznanie korzyści podatkowej przewidzianej w art. 5 ust. 1 tej dyrektywy – czyli zwolnienie z poboru podatku u źródła dywidend wypłaconych przez spółkę zależną będącą rezydentem jej spółce dominującej niebędącej rezydentem, jeżeli ta spółka dominująca jest kontrolowana bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub kilku rezydentów państw trzecich – pod warunkiem że udowodni ona, iż głównym lub jednym z głównych celów sformowania udziałów nie było korzystanie z tego zwolnienia.

W przedmiocie swobody mającej zastosowanie

39 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że kwestia traktowania dywidend pod względem podatkowym może być objęta zakresem zarówno swobody przedsiębiorczości, jak i swobodnego przepływu kapitału (wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W odniesieniu do pytania, czy przepis krajowy wchodzi w zakres tej lub innej swobody przepływu, należy wziąć pod uwagę przedmiot danego ustawodawstwa (wyrok z dnia 15

wrzeńnia 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W tym zakresie Trybunał uznał już, że gdy ustawodawstwo krajowe ma znajdować zastosowanie wyłącznie do tych udziałów w kapitale spółki, które pozwalają ich posiadaczowi wywierać określony wpływ na decyzje tej spółki i określa jej działalność, wówczas wchodzi ono w zakres swobody przedsiębiorczości. 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 swobody przepływu kapitału (wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że przepisy podatkowe sporne w postępowaniu głównym miały zastosowanie w trakcie lat 2005 i 2006 do spółek, które posiadały co najmniej 20% kapitału spółek zależnych. Postanowienie to nie zawiera natomiast informacji dotyczących celu tych przepisów.

43 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 42 opinii, taki udział kapitałowy nie musi oznaczać, że spółka będąca jego posiadaczem ma określony wpływ na decyzje spółki wypłacającej dywidendy (zob. podobnie wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r., Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, pkt 20).

44 W takich okolicznościach należy uwzględnić okoliczności faktyczne sprawy celem ustalenia, czy sytuacja leżąca u podstaw sporu w postępowaniu głównym jest objęta jedną czy drugą ze swobód przepływu (zob. podobnie wyrok z dnia 13 listopada 2012 r., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 93, 94).

45 W odniesieniu do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym z akt sprawy przekazanych Trybunałowi wynika, że w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych Enka posiadała cały kapitał francuskiej spółki zależnej, Euro Stockage.

46 Należy zatem stwierdzić, że taki udział przyznawał tej pierwszej spółce określony wpływ na decyzje drugiej spółki, pozwalając jej określać jej działalność. Przepisy krajowe mające zastosowanie do tych udziałów należy zatem zbadać w świetle swobody przedsiębiorczości.

47 W tym kontekście należy wyjaśnić, że wbrew temu, co twierdzi rząd francuski, okoliczność, iż spółka dominująca będąca rezydentem państwa członkowskiego innego niż Republika Francuska jest kontrolowana bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub kilku rezydentów państw trzecich, nie pozbawia tej spółki prawa do powoływania się na powyższe swobodę.

48 Trybunał orzekł już bowiem, że z żadnego przepisu prawa Unii nie wynika, aby pochodzenie udziałowców – osób fizycznych lub prawnych – spółek mających siedzibę w Unii miało wpływ na to prawo, bowiem na mocy art. 54 TFUE status spółki Unii oparty jest na lokalizacji jej siedziby i tworzącym ją porządku prawnym, a nie na przynależności państwowej jej wspólników (wyrok z dnia 1 kwietnia 2014 r., Felixstowe Dock and Railway Company i in., C-80/12, EU:C:2014:200, pkt 40).

49 W postępowaniu głównym jest bezsporne, że dana spółka dominująca jest spółką mającą siedzibę w Unii. W konsekwencji spółka ta może powoływać się na swobodę przedsiębiorczości.

50 Oceny tej nie podważaj argumenty zawarte w pkt 99 i 100 wyroku z dnia 13 marca 2007 r., *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161), ponieważ w odróżnieniu od sytuacji w sprawie, w której wydano ten wyrok, w postępowaniu głównym spółka dominująca zachowuje stosunek kontroli nad spółką zależną.

51 W świetle powyższego na zadane pytania należy odpowiedzieć w świetle swobody przedsiębiorczości.

W przedmiocie swobody przedsiębiorczości

52 Swoboda przedsiębiorczości, której art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii, oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia przedsiębiorstw i zarządzania nimi na tych samych warunkach co warunki określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego siedziby dla jego obywateli. Zgodnie z art. 54 TFUE obejmuje ona przysługującą spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutowy siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (wyrok z dnia 17 lipca 2014 r., *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 W odniesieniu do traktowania w przyjmującym państwie członkowskim z orzecznictwa Trybunału wynika, iż ponieważ art. 49 akapit pierwszy zdanie drugie TFUE w sposób wyraźny pozostawia podmiotom gospodarczym swobodę wyboru odpowiedniej formy prawnej, w jakiej zamierzają one wykonywać działalność w innym państwie członkowskim, nie należy ograniczać tego wyboru poprzez dyskryminujące przepisy podatkowe (wyrok z dnia 17 maja 2017 r., X, C-68/15, EU:C:2017:379, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

54 Ponadto za ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy również uznać wszelkie przepisy, które uniemożliwiają korzystanie z tej swobody, utrudniają je lub ograniczają jego atrakcyjność (wyrok z dnia 8 marca 2017 r., *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

55 Z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że tylko gdy spółka zależna będzie rezydentem wypłaca zyski spółce dominującej niebędącej rezydentem, która jest kontrolowana bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub kilku rezydentów państw trzecich, korzystanie ze zwolnienia z poboru podatku u źródła jest uzależnione od warunku, aby ta spółka dominująca wykazała, iż głównym lub jednym z głównych celów sącucha udziałów nie było skorzystanie z tego zwolnienia. Natomiast jeżeli taka spółka zależna wypłaca zyski na rzecz spółki dominującej będącej rezydentem, również kontrolowanej bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub kilku rezydentów państw trzecich, ta spółka dominująca będąca rezydentem może korzystać z tego zwolnienia, nie podlegając takiemu warunkowi.

56 Takie odmienne traktowanie może zniechęcać spółkę dominującą niebędącą rezydentem do prowadzenia działalności we Francji za pośrednictwem spółki zależnej mającej siedzibę w tym państwie członkowskim, a zatem stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

57 Takie ograniczenie można uznać za dopuszczalne tylko w przypadku, gdy dotyczy ono sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeżeli jest ono uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego uznanym przez prawo Unii. W tej ostatniej sytuacji ograniczenie to powinno ponadto być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przez nie celu i nie wykracza poza to, co jest niezbędną do jego osiągnięcia (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, pkt 26, 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

58 W odniesieniu do porównywalnego charakteru sytuacji spółki będącej rezydentem i spółki niebędącej rezydentem, które otrzymują dywidendy od spółki zależnej będącej rezydentem, należy wyjaśnić, że zwolnienie z podatku u źródła zysków wypłaconych przez spółkę zależną jej spółce dominującej ma na celu, jak wskazano w pkt 22 niniejszego wyroku, uniknięcie podwójnego opodatkowania lub opodatkowania kaskadowego tych zysków.

59 Wprawdzie w odniesieniu do środków przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania opodatkowaniu kaskadowemu bądź podwójnemu opodatkowaniu zysków wypłaconych przez spółkę będącą rezydentem lub uogodzenia takiego opodatkowania Trybunał uznał, że akcjonariusze, na rzecz których zysk jest wypłacony, będący rezydentami, niekoniecznie znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji akcjonariuszy, na rzecz których zysk jest wypłacony, a którzy są rezydentami innego państwa członkowskiego, jednak wyjaśnia te, że gdy państwo członkowskie wykonuje swą kompetencję podatkową nie tylko wobec akcjonariuszy będących rezydentami, lecz także wobec akcjonariuszy niebędących rezydentami, w odniesieniu do dywidend, które otrzymują oni od spółki będącej rezydentem, sytuacja tych akcjonariuszy niebędących rezydentami upodabnia się do sytuacji akcjonariuszy będących rezydentami (wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r., Denkavit Internationaal i Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, pkt 34, 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

60 W sprawie w postępowaniu głównym, ponieważ Republika Francuska postanowiła wykonywać przysługującą jej kompetencję podatkową w odniesieniu do zysków wypłaconych przez spółkę zależną będącą rezydentem spółce dominującej niebędącej rezydentem, należy uznać, że ta spółka dominująca niebędąca rezydentem znajduje się w sytuacji porównywalnej z sytuacją spółki dominującej będącej rezydentem.

61 W odniesieniu do uzasadnienia i proporcjonalności ograniczenia Republika Francuska podnosi, że jest ono uzasadnione zarówno celem zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, jak i celem skutecznego zapewnienia równowagi podziału kompetencji podatkowych między państwa członkowskie.

62 W szczególności owo państwo członkowskie twierdzi, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego mają na celu uniemożliwienie praktyki zwanej „treaty shopping”, która polega na opracowywaniu konstrukcji, poprzez które spółki mające siedzibę w państwie trzecim obchodzą stosowanie stawki podatku u źródła od dywidend pochodzenia krajowego przewidzianej przez prawo francuskie lub umowy zawartej pomiędzy państwem trzecim a Republiką Francuską w celu poboru niższej stawki opodatkowania przewidzianej przez umowę między innym państwem członkowskim a tym samym państwem trzecim, za pomocą zwolnienia z poboru podatku u źródła między państwami członkowskimi przewidzianego przez dyrektywę 90/435.

63 W tym względzie należy stwierdzić, po pierwsze, że cel zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania oraz cel skutecznego zapewnienia równowagi podziału kompetencji podatkowych między państwa członkowskie są powołane (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo), a po drugie, że mogą one, jako że stanowią nadrzędne względy interesu ogólnego, uzasadniać

ograniczenie jednej ze swobód przepływu gwarantowanych traktatem (wyrok z dnia 8 marca 2017 r., Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo).

64 Należy jednak stwierdzić, że cel zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, powoływany czy to na podstawie art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435, czy to jako uzasadnienie ograniczenia prawa pierwotnego, ma ten sam zakres. Zatem rozważania w pkt 30–36 niniejszego wyroku mają zastosowanie także w odniesieniu do tej swobody.

65 W konsekwencji cel zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania przywołany przez Republikę Francuską w sprawie w postępowaniu głównym nie może uzasadniać ograniczenia swobody przedsiębiorczości.

66 Mając na względzie powyższe rozważania, na zadane pytania należy odpowiedzieć, iż art. 1 ust. 2 dyrektywy 90/435 z jednej strony oraz art. 49 TFUE z drugiej strony należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie krajowym przepisom podatkowym, takim jak b/d/ce przedmiotem postępowania głównego, które uzależniają przyznanie korzyści podatkowej przewidzianej w art. 5 ust. 1 tej dyrektywy – czyli zwolnienie z poboru podatku u źródła dywidend wypłaconych przez spółkę zależną b/d/c? rezydentem spółce dominującej niebędącej rezydentem, jeżeli ta spółka dominująca jest kontrolowana bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub kilku rezydentów państw trzecich – pod warunkiem że owa spółka dominująca udowodni, iż głównym lub jednym z głównych celów takiego udziału nie było korzystanie z tego zwolnienia.

W przedmiocie kosztów

67 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 Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, zmienionej dyrektywą Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r., z jednej strony oraz art. 49 TFUE z drugiej strony należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie krajowym przepisom podatkowym, takim jak b/d/ce przedmiotem postępowania głównego, które uzależniają przyznanie korzyści podatkowej przewidzianej w art. 5 ust. 1 tej dyrektywy – czyli zwolnienie z poboru podatku u źródła dywidend wypłaconych przez spółkę zależną b/d/c? rezydentem spółce dominującej niebędącej rezydentem, jeżeli ta spółka dominująca jest kontrolowana bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub kilku rezydentów państw trzecich – pod warunkiem że owa spółka dominująca udowodni, iż głównym lub jednym z głównych celów takiego udziału nie było korzystanie z tego zwolnienia.

Podpisy