

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 4 października 2018 r.(*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Artykuły 49 i 63 oraz art. 267 akapit trzeci TFUE – Opodatkowanie kaskadowe – Odmienne traktowanie w zależności od państwa członkowskiego, w którym siedzibę ma spółka zależna – Zwrot nienależnie pobranej zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych – Wymogi dotyczące dowodów uzasadniających taki zwrot – Ograniczenie uprawnienia do zwrotu – Dyskryminacja – Sąd krajowy orzekający w ostatniej instancji – Obowiązek przedstawienia pytań prejudycjalnych

W sprawie C-416/17

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 10 lipca 2017 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez J.F. Brakelanda oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca,

przeciwko

Republique Francuskiej, reprezentowanej przez E. de Moustier, A. Alidière i D. Colasa, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, K. Lenaerts, prezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego piętej izby, E. Levits (sprawozdawca), M. Berger i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: M.A. Gaudissart, zastępca sekretarza,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 czerwca 2018 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 lipca 2018 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Europejska wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że utrzymuje w mocy dyskryminacyjne traktowanie i nieproporcjonalny względem francuskich spółek dominujących otrzymujących dywidendy od zagranicznych spółek zależnych w odniesieniu do prawa do zwrotu podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii, tak jak jest ono interpretowane

przez Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyły na mocy art. 49, 63 i art. 267 akapit trzeci TFUE, jak również na mocy zasad równoważności i skuteczności.

Ustawodawstwo krajowe

2 W brzmieniu obowiązującym latami podatkowymi rozpatrywanymi w sprawie, w której wydano wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), art. 146 ust. 2 code général des impôts (kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI”) stanowi:

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

3 Zgodnie z art. 158 bis I CGI, w brzmieniu obowiązującym w latach podatkowych rozpatrywanych w sprawie zakończony wyrokiem z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581):

„Osoby, które otrzymują dywidendy wypłacone 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 powyżej kwot 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”.

4 Artykuł 223 sexies ust. 1 akapit pierwszy CGI, w brzmieniu mającym zastosowanie do wypłaty zysków od dnia 1 stycznia 1999 r., stanowi:

„[...] [J]eżeli zysk wypłacony przez spółkę odliczany jest od kwot, od których spółka ta nie podlegała 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. 158 bis [...]. Zaliczka ta jest należna z tytułu wypłat dywidend dających prawo do odliczenia podatku przewidzianego w art. 158 bis niezależnie do tego, kto był ich beneficjentem”.

Okoliczności powstania sporu

Wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)

5 W roku 2001 Accor, spółka prawa francuskiego, wniosła do francuskich organów podatkowych o zwrot zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych zapłaconej w związku z redystrybucją dywidend otrzymanych od spółek zależnych z siedzibą w innych

państwach członkowskich. Wniosek o zwrot był związany z faktem, że – tylko w przypadku dywidend pochodzących od spółek zależnych będących rezydentami, przy ich redystrybucji – spółka dominująca mogła korzystać z odliczenia od zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, do którego zapłaty była zobowiązana, zaliczenia podatku związanego z wypłatą dywidend. W następstwie oddalenia tego wniosku przez organ podatkowy Accor wniósł skargę przed francuskimi sądami administracyjnymi.

6 Rozpatrując wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przedstawiony przez Conseil d'État (radę stanu, Francja), Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), stwierdził na wstępie w pkt 49, że w odróżnieniu od dywidend pochodzących od spółek zależnych będących rezydentami, ustawodawstwo francuskie nie pozwala zapobiec opodatkowaniu na poziomie wypłacającej spółki zależnej niebędącej rezydentem, podczas gdy od dywidend otrzymywanych zarówno od spółek zależnych będących rezydentami, jak i od spółek zależnych niebędących rezydentami są w momencie redystrybucji pobierane zaliczki.

7 Trybunał doszedł w związku z tym do wniosku w pkt 69 tego wyroku, że tego rodzaju różnica w traktowaniu między dywidendami wypłacanymi przez spółkę zależną będącą rezydentem a spółką zależną niebędącą rezydentem była sprzeczna z art. 49 i 63 TFUE.

8 Następnie w pkt 92 owego wyroku Trybunał orzekł, że państwo członkowskie powinno mieć możliwość ustalenia kwoty podatku dochodowego od osób prawnych zapłaconego w państwie członkowskim siedziby spółki wypłacającej, która to kwota ma stanowić przedmiot zaliczenia podatku przyznanego otrzymującej spółce dominującej, i że w związku z tym nie wystarczy wykazać, że spółka wypłacająca dywidendy została opodatkowana w państwie członkowskim siedziby od zysków leżących u podstaw wypłacanych dywidend, bez dostarczenia informacji dotyczących charakteru i stawki podatku faktycznie obciążającego rzeczony zysk.

9 Trybunał dodał w pkt 99 i 101 tego wyroku, że wymagane dowody powinny umożliwić organom podatkowym państwa członkowskiego opodatkowania sprawdzenie w sposób jasny i precyzyjny, czy spełnione są warunki uzyskania korzyści podatkowej, oraz że wniosek o przedstawienie tych dowodów musi nastąpić w okresie ustawowego przechowywania dokumentów administracyjnych i księgowych, jaki został przewidziany przez prawo państwa członkowskiego siedziby spółki zależnej, przy czym nie można wymagać przedstawienia dokumentów, które obejmują okres znacznie przekraczający długość tego okresu.

10 Trybunał orzekł w związku z tym, co następuje:

„1) Artykuły 49 [...] i 63 TFUE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego mającym na celu unikanie podwójnego opodatkowania ekonomicznego dywidend, takim jak sporne w postępowaniu krajowym, które pozwalają spółce dominującej na odliczenie od zaliczki, do której zapłaty jest ona zobowiązana przy wypłacie swoim akcjonariuszom dywidend wypłacanych 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 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 związanego z wypłatą tych dywidend przez rzeczony spółkę zależną.

[...]

3) Zasady równoważności 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, być uzależnione od warunku przedstawienia przez podatnika dowodów, które znajdują się w jego wyłącznym posiadaniu, dotyczących, dla każdej spornej dywidendy, w szczególności rzeczywistocie zastosowanej stawki opodatkowania oraz rzeczywistocie 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 we Francji dowody te, znane organom podatkowym, nie są wymagane. Niemniej jednak przedstawienia 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 dotyczących 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”.

Wyroki Conseil d'État (rady stanu)

11 W następstwie wydania wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Conseil d'État (rada stanu) w wyrokach z dnia 10 grudnia 2012 r.: Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) i Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210) (zwanymi dalej „wyrokami rady stanu”), ustaliła warunki zwrotu zaliczek na poczet podatku od dochodów kapitałowych pobranych z naruszeniem prawa Unii.

12 Co się tyczy, po pierwsze, zakresu zwrotu zaliczek na poczet podatku od dochodów kapitałowych, Conseil d'État (rada stanu) orzekła, co następuje:

– w przypadku gdy dywidenda wypłacona francuskiej spółce dominującej przez jedną z jej spółek zależnych z siedzibą w innym państwie członkowskim nie została opodatkowana na szczeblu tej ostatniej spółki, podatku zapłaconego przez spółkę pośrednio zależną, która osiągnęła zysk będący podstawą wypłaconych dywidend, nie należy uwzględnić dla celów określenia zaliczki podlegającej zwrotowi spółce dominującej [wyroki Conseil d'État (rady stanu) z dnia 10 grudnia 2012 r.: Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, pkt 29; Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, pkt 24];

– w przypadku gdy spółka wypłacająca dywidendy uiściła w państwie członkowskim rzeczywisty podatek według stawki wyższej niż stawka podstawowa podatku francuskiego, czyli 33,33%, kwota odliczenia podatkowego, do której może mieć ona prawo, należy ograniczyć do jednej trzeciej otrzymanych przez nią i wypłaconych dywidend. [wyroki Conseil d'État (rady stanu) z dnia 10 grudnia 2012 r.: Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, pkt 44; Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, pkt 40];

13 Po drugie, jeżeli chodzi o dowody na poparcie wniosków o zwrot, Conseil d'État (rada stanu) stwierdziła:

– możliwości powoływania się na deklaracje dotyczące zaliczki w celu określenia kwoty dywidend otrzymanych od spółek zależnych z siedzibą w innym państwie członkowskim [wyroki Conseil d'État (rady stanu) z dnia 10 grudnia 2012 r.: Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, pkt 24, 25; a także Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, pkt 19, 20];

– konieczność posiadania wszystkich dowodów uzasadniających wniosek o zwrot jest przez cały czas trwania postępowania, przy czym upływ ustawowego terminu przechowywania nie

zwalnia z tego obowiązku [wyroki Conseil d'État (rady stanu) z dnia 10 grudnia 2012 r.: Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, pkt 35; Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, pkt 31].

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

14 W następstwie wyroków Conseil d'État (rady stanu) Komisja otrzymała kilka skarg dotyczących warunków zwrotu zaliczek na poczet podatku od dochodów kapitałowych zapłaconych przez spółki francuskie, które otrzymały dywidendy zagraniczne.

15 Wymiana informacji między Komisją a Republiką Francuską nie była zdaniem Komisji zadowalająca, w związku z czym skierowała ona do władz francuskich w dniu 27 listopada 2014 r. wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym wskazała, że niektóre warunki dotyczące zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych przewidziane w wyrokach Conseil d'État (rady stanu) mogą stanowić naruszenia prawa Unii.

16 Ponieważ Republika Francuska zakwestionowała w swej odpowiedzi z dnia 26 stycznia 2015 r. przedstawione jej zarzuty, Komisja przedstawiła w dniu 29 kwietnia 2016 r. uzasadnioną opinię, wzywając Republikę Francuską do przyjęcia środków w celu zastosowania się do niej w terminie dwóch miesięcy od dnia otrzymania tej opinii.

17 Ponieważ Republika Francuska podtrzymała swoje stanowisko w odpowiedzi z dnia 28 czerwca 2016 r. Komisja, wniosła niniejszą skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego na podstawie art. 258 TFUE.

W przedmiocie skargi

18 Na poparcie skargi Komisja podnosi cztery zarzuty, z których pierwsze trzy dotyczą naruszenia art. 49 i 63 TFUE w rozumieniu nadanym im przez Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), jak również zasady równoważności i skuteczności, a czwarty dotyczy naruszenia art. 267 akapit trzeci TFUE.

W przedmiocie zarzutu pierwszego, dotyczącego naruszenia art. 49 i 63 TFUE ze względu na ograniczenie prawa do zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych wynikające z braku uwzględnienia opodatkowania spółek pośrednio zależnych z siedzibą w państwie członkowskim innym niż Republika Francuska

Argumentacja stron

19 Komisja uważa, że wyroki Conseil d'État (rady stanu) nie usunęły stwierdzonej przez Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), niezgodności francuskich przepisów z art. 49 i 63 TFUE. Zgodnie bowiem z wyrokami Conseil d'État (rady stanu) opodatkowanie spółek pośrednio zależnych niebędących rezydentami, od których pochodzą dywidendy leżące u podstaw dywidend wypłaconych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem spółce dominującej bądźcej rezydentem, nie jest uwzględniane do celów zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych zapłaconej przez spółkę dominującą w przypadku wypłaty dywidend. Tymczasem w ramach udziałów czysto wewnętrznym podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym byłoby zneutralizowane, jako że operacja wypłaty dywidend między spółką pośrednio zależną i spółką zależną daje prawo do zaliczenia na poczet podatku kwoty równej kwocie zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych należnego w związku z tą wypłatą.

20 Ponadto taka różnica w traktowaniu w zależności od miejsca siedziby spółki po prostu zależnej wypłacającej dywidendy nie może być obiektywnie uzasadniona.

21 Po pierwsze, brak w prawie francuskim pojęcia „spółki po prostu zależnej” nie może stanowić podstawy nieuwzględnienia opodatkowania zysków leżących u podstaw dywidend wypłacanych przez spółkę po prostu zależną niebędącą rezydentem spółce dominującej za pośrednictwem jej spółki zależnej, gdy prowadziłoby to do ryzyka zbyt formalistycznego stosowania mechanizmu zaliczenia na poczet podatku. Ponadto chodziłoby o traktowanie dywidend w zależności od ich pochodzenia, a nie w zależności od podmiotów występujących w związku udziałów. W tym względzie okoliczności, że spółka zależna skorzystała ze zwolnienia z podatku, jest bez znaczenia, ponieważ początkowo dywidendy wypłacane przez spółkę po prostu zależną były przedmiotem opodatkowania.

22 Następnie, jako że zapłata zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych w przypadku wypłaty dywidend stanowi obowiązek nałożony przez przepisy francuskie, nie można twierdzić, że dodatkowe obciążenie podatkowe nakładane na dywidendy wypłacane przez spółkę będącą rezydentem, które wywodzi się z wcześniejszej wypłaty dywidend między spółką zależną i spółką po prostu zależną – niebędącymi rezydentami – ma swe źródło w przepisach ich państwa członkowskiego.

23 Wreszcie, Komisja podnosi, że Republika Francuska nie może uchylić się od obowiązku zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym w przypadku wypłaty dywidend mających źródło w zyskach osiągniętych przez spółkę po prostu zależną niebędącą rezydentem pod pretekstem, że nie należy do niej dostosowywanie jej systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich. Od Republiki Francuskiej nie jest bowiem wymagane dostosowanie jej systemu podatkowego, lecz jedynie stosowanie go w identyczny sposób, niezależnie od pochodzenia wypłacanych dywidend.

24 Republika Francuska nie kwestionuje, że warunki zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, określone w wyrokach rady stanu, nie pozwalają na zneutralizowanie opodatkowania dywidend wypłacanych przez spółkę po prostu zależną niebędącą rezydentem. Jednakże podnosi ona, że francuski system zapewnia zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu jedynie na poziomie każdej spółki wypłacającej dywidendy. Państwo członkowskie ma swobodę organizowania własnego systemu opodatkowania, o ile nie prowadzi on do dyskryminacji, a zatem państwo to nie ma obowiązku dostosowania własnego systemu podatkowego do innych państw członkowskich.

25 Tymczasem w niniejszej sprawie francuskie przepisy podatkowe nie pozwalają na zaliczenie na poczet podatku należnego od spółki dominującej podatków zapłaconych przez jej spółki po prostu zależne będące rezydentami. Zaliczenie podatkowe jest bowiem udzielane spółce dominującej jedynie w odniesieniu do opodatkowania zysków spółki zależnej wypłacającej dywidendy. Zatem na Republice Francuskiej nie ciąży obowiązek zapewnienia uwzględnienia, w ramach obliczania zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, podatku ponoszonego przez wypłacającą dywidendy spółkę po prostu zależną niebędącą rezydentami.

26 Okoliczności, że wypłata dywidend przez spółkę po prostu zależną na rzecz spółki zależnej była przedmiotem opodatkowania, stanowi zatem konsekwencję zastosowania przepisów podatkowych nieobowiązujących w Republice Francuskiej, których korygowanie nie leży w gestii tego państwa.

27 Ponadto, ponieważ system francuski mający na celu eliminację podwójnego opodatkowania nie bierze pod uwagę spółek po prostu zależnych, nałożenie podatku należnego w przypadku

wypłaty dywidend jest możliwe jedynie w odniesieniu do spółki, która otrzymuje owe dywidendy. Innymi słowy, chodzi o stosunek binarny pomiędzy dwoma podmiotami, wypłacającym i otrzymującym, przy czym w przypadku redystrybucji przez spółkę pośredniczącą spółka pośrednio zależna jest wówczas uważana za spółkę zależną spółki pośredniczącej.

28 W tych okolicznościach francuski system należy odróżnić od brytyjskiego systemu zryczałtowanego podatku dochodowego od osób prawnych (*Advance Corporation Tax*) rozpatrywanego w sprawach, w których zapadły wyroki z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), i z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). W istocie system francuski nie uwzględnia podatku należnego ze strony spółek pośrednio zależnych, niezależnie od tego, czy są one rezydentami czy nie, jako że opiera się on na logice zagodzenia opodatkowania i braku opodatkowania grupowego.

Ocena Trybunału

29 W ramach pierwszego zarzutu Komisja podnosi, że wynikająca z wyroków Conseil d'État (rady stanu) niemożność uwzględnienia, dla celów zwrotu zaliczki należnej od spółki dominującej bądźcej rezydentem we Francji w związku z wypłatą dywidend, podatku od zysków leżących u podstaw tych dywidend, osiągniętych przez spółkę pośrednio zależną tej spółki mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, w sytuacji gdy zostały one redystrybuowane na rzecz tej spółki dominującej za pośrednictwem spółek zależnych niebędących rezydentami, nie pozwala usunąć niezgodności francuskiego mechanizmu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu z art. 49 i 63 TFUE, jak stwierdził Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

30 W pkt 69 owego wyroku Trybunał orzekł, że art. 49 i 63 TFUE sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego mającym na celu unikanie podwójnego opodatkowania ekonomicznego dywidend, które pozwalają spółce dominującej na odliczenie od zaliczki, do której zapłaty jest ona zobowiązana przy wypłacie swoim akcjonariuszom dywidend wypłaconych przez jej spółkę zależną, zaliczenia podatku związanego z wypłatą dywidend, jeżeli dywidendy te pochodzą od spółki zależnej mającej siedzibę w tym państwie członkowskim, lecz nie przyznają takiego uprawnienia, jeżeli dywidendy zostały wypłacone przez spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, ponieważ tego rodzaju wypłata nie prowadzi w tego rodzaju przypadku do przyznania zaliczenia podatku związanego z wypłatą tych dywidend przez rzeczony spółkę zależną.

31 Jak podkreśla Komisja, wykonanie przez Conseil d'État (radę stanu) wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), skutkuje tym, że spółka dominująca bądźca rezydentem, otrzymująca dywidendy wypłacone przez jedną z jej spółek zależnych mających siedzibę w innym państwie członkowskim, otrzymuje zwrot zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych należnej z powodu redystrybucji tych dywidend jej akcjonariuszom, uwzględniając opodatkowanie tych dywidend wyłącznie na poziomie spółki zależnej. Natomiast wcześniejsze opodatkowanie tych dywidend, na poprzednim szczeblu w ramach udziałów po stronie spółki pośrednio zależnej, nie jest uwzględniane dla celów określenia kwoty zwrotu.

32 W tym względzie Republika Francuska nie zakwestionowała tego, że w czysto krajowym ramach udziałów francuski system zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym prowadzi mechanicznie do uwzględnienia podatku od dywidend wypłaconych na każdym szczeblu w ramach udziałów. Każda wypłata dywidend przez spółkę zależną daje bowiem prawo do odliczenia podatku, które to odliczenie spółka dominująca może zaliczyć na poczet zaliczki, do zapłaty której jest zobowiązana jako spółka zależna w związku z redystrybucją tych dywidend na rzecz własnej spółki dominującej, gdzie zaliczka jest równa

odliczeniu podatku. Rozpatrywany system zapobiega zatem podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym wypłacanych zysków poprzez przyznanie odliczenia podatku spółce dominującej, która kompensuje zaliczkę należną w związku z wypłacanymi przez nią zyskami.

33 Natomiast w ramach transgranicznej wypłaty dywidend ograniczenie – przy obliczaniu zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych należnej w przypadku redystrybucji przez otrzymującą spółkę dominującą będącą rezydentem – dotyczy opodatkowania tych dywidend u wypłacającej spółki zależnej niebędącej rezydentem skutkuje, w przypadku gdy zyski leżące u podstaw dywidend zostały osiągnięte przez spółkę pośrednio zależną, mniej korzystnym traktowaniem rzeczonych dywidend niż w wypadku udziałów czysto krajowych.

34 Jeżeli bowiem dywidendy wypłacane przez spółkę zależną niebędącą rezydentem na rzecz spółki dominującej będącej rezydentem były zwolnione z podatku w państwie członkowskim siedziby spółki zależnej, kwota zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych należnej w przypadku redystrybucji wynosi zero, ponieważ podatek od dywidend nie istnieje na szczeblu spółki zależnej. Nieuwzględnienie efektywnego opodatkowania, któremu podlegały zyski leżące u podstaw dywidend wypłaconych wcześniej, na niższym szczeblu udziałów, a mianowicie przez spółkę pośrednio zależną na rzecz spółki zależnej, utrzymuje w ten sposób podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków.

35 Jak podniosła Republika Francuska, obecnie obowiązuje prawo Unii nie przewiduje ogólnych kryteriów rozdziału między państwa członkowskie kompetencji dotyczących zniesienia podwójnego opodatkowania w obrębie Unii. W związku z tym każde państwo członkowskie ma swobodę w zakresie kształtowania swego systemu opodatkowania wypłacanych zysków, o ile jednak system ów nie zawiera środków dyskryminujących zakazanych na mocy traktatu FUE (zob. podobnie wyrok z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2012:707, pkt 40).

36 Należy przypomnieć, że na gruncie przepisów podatkowych, takich jak przepisy, których warunki stosowania zostały zakwestionowane przez Komisję, skutek zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków, sytuacja spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy zagraniczne jest porównywalna z sytuacją spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy krajowe, bowiem w obu przypadkach uzyskane dochody co do zasady będą stanowiły przedmiot opodatkowania kaskadowego (wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 62; z dnia 15 września 2011 r., *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 45; a także z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 37).

37 Tymczasem art. 49 i 63 TFUE zobowiązuje państwo członkowskie, które stosuje system zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym w przypadku dywidend wypłaconych na rzecz rezydentów przez spółki będące rezydentami, do traktowania w taki sam sposób dywidend wypłaconych rezydentom przez spółki niebędące rezydentami (wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 72; z dnia 10 lutego 2011 r., *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 60; a także *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 38), chyba że odmienne traktowanie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (wyroki: z dnia 15 września 2011 r., *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 44; a także z dnia 11 września 2014 r., *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, pkt 69).

38 Ponadto podniesiony przez Republikę Francuską argument oparty na braku pojęcia „spółki

pośrednio zależnej” we francuskim systemie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu nie jest właściwy, biorąc pod uwagę cel rozpatrywanych przepisów, a także mechanizm przyjęty celem ich realizacji.

39 Nawet jeżeli bowiem udzielenie zaliczenia na poczet podatku jest przewidziane jedynie w ramach stosunku binarnego pomiędzy spółką dominującą i jej spółką zależną, nie zmienia to faktu, że rozpatrywany system podatkowy zapobiega podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym zysków wypłacanych przez spółki pośrednio zależne bądźce rezydentami w związku z udzielaniem, kolejno na wszystkich szczeblach właściwa udziałów spółek z siedzibą we Francji, rozpatrywanego przywileju podatkowego.

40 Republika Francuska podkreśla, że niekorzystne skutki, które mogą wynikać z równoległego wykonywania kompetencji podatkowych przysługujących różnym państwom członkowskim, nie stanowi ograniczenia swobód przepływu, jeżeli wykonywanie tych kompetencji nie ma charakteru dyskryminującego.

41 Prawdą jest, iż z okoliczności, że dane państwo członkowskie jest państwem siedziby spółki otrzymującej dywidendy, nie może dla niego wynikać obowiązek kompensowania obciążenia podatkowego wynikającego z opodatkowania kaskadowego stosowanego wyjątkowo przez państwo członkowskie siedziby spółki wypłacającej te dywidendy, skoro to pierwsze państwo członkowskie nie opodatkowuje ani w inny sposób nie uwzględnia po stronie spółek z siedzibą na jego terytorium otrzymanych dywidend (zob. podobnie wyrok z dnia 11 września 2014 r., *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, pkt 84).

42 Jednakże, jak wynika z pkt 39 niniejszego wyroku, omawiana niekorzystna sytuacja podatkowa wynika z francuskich przepisów podatkowych. W istocie, ustawodawstwo to opodatkowuje, w drodze zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, redystrybuując zysków, które zostały już opodatkowane, ale pozwala wyeliminować to podwójne opodatkowanie w wymiarze ekonomicznym, jeżeli redystrybuowane zyski były początkowo opodatkowane po stronie spółki pośrednio zależnej bądźcej rezydentem. Natomiast te same przepisy opodatkowują redystrybuując zysków pochodzących pierwotnie od spółki pośrednio zależnej niebędcej rezydentem, nawet jeżeli dochody te zostały już opodatkowane w państwie członkowskim, w którym ma siedzibą ta spółka pośrednio zależna, bez uwzględnienia tego opodatkowania dla celów wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym wynikającego z ustawodawstwa francuskiego.

43 Republika Francuska była zatem zobowiązana – celem wyeliminowania stwierdzonej w ten sposób dyskryminacji w stosowaniu tego mechanizmu podatkowego służącego zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym wypłacanych dywidend – do uwzględnienia wcześniejszego opodatkowania wypłacanych zysków wynikających z wykonywania kompetencji podatkowych państwa członkowskiego źródła dywidend, w granicach swoich kompetencji podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 11 września 2014 r., *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, pkt 86), bez względu na szczebel właściwa udziałów, na jakim miało miejsce opodatkowanie, to jest u spółki zależnej czy też u spółki pośrednio zależnej.

44 Jak bowiem wynika z pkt 82 wyroku Trybunału z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), w związku z sentencją wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), do państwa członkowskiego, które zezwala spółce bądźcej rezydentem i otrzymującej dywidendy od innej spółki bądźcej rezydentem na odliczenie od kwoty podlegającej zapłacie przez tę pierwszą spółkę z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych kwoty tego podatku zapłaconego przez drugą spółkę, należy udzielenie takiego uprawnienia spółce bądźcej rezydentem i otrzymującej

dywidendy od spółki niebędącej rezydentem w zakresie podatku związanego z wypłacanymi zyskami, niezależnie od tego, czy został on zapłacony przez bezpośredni czy też pośredni spółką zależną pierwszej z wskazanych spółek.

45 W związku z tym różnica między rozpatrywanym w niniejszej sprawie francuskim mechanizmem opartym na przyznaniu zaliczenia i mechanizmem Zjednoczonego Królestwa rozpatrywanym w sprawach, w których zapadły wyroki z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), i z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), nie dotyczy zasady przypomnianej w poprzednim punkcie. W rzeczywistości bowiem różnica ta dotyczy jedynie techniki podatkowej stosowanej do osiągnięcia tego samego celu, to jest wyeliminowania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym wypłacanych zysków. Każde państwo członkowskie ma swobodę w zakresie kształtowania swego systemu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym wypłacanych zysków, o ile system ów nie zawiera środków dyskryminujących zakazanych na mocy traktatu FUE (zob. podobnie wyrok z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, pkt 40).

46 Z powyższego wynika, że odmawiając uwzględnienia, przy obliczaniu zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych zapłaconego przez spółkę dominującą będącą rezydentem z tytułu dywidend wypłacanych przez spółkę niebędącą rezydentem za pośrednictwem spółki zależnej niebędącej rezydentem, podatku od zysków leżącego u podstaw tych dywidend poniesionego przez tę spółkę pośrednio zależną niebędącą rezydentem w państwie członkowskim, w którym ma ona siedzibę – mimo że krajowy mechanizm zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym pozwala, w przypadku całkowitego wewnętrznego udziału, na neutralizowanie opodatkowania dywidend wypłacanych przez spółkę na każdym szczeblu udziału uczestnictwa – Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciąży na mocy art. 49 i 63 TFUE.

W przedmiocie zarzutu drugiego, dotyczącego nieproporcjonalności wymogów w zakresie dowodów w celu uzasadnienia prawa do zwrotu nienależnie pobranego podatku od dochodów kapitałowych

Argumentacja stron

47 Drugi zarzut Komisji obejmuje trzy części.

48 W pierwszej części tego zarzutu Komisja podnosi, że wymóg zgodności między dokumentami księgowymi dotyczącymi wypłacanych dywidend i protokołami z walnych zgromadzeń spółek zależnych stwierdzających zysk w postaci wypłacalnych dywidend niezwykle utrudnia, a wręcz uniemożliwia dowód przynależności do danego wyniku księgowego wypłacanych dywidend, ponieważ protokoły walnych zgromadzeń zawierają często środki rachunkowe obejmujące przeniesienia z poprzednich lat.

49 W ramach drugiej części zarzutu drugiego Komisja podnosi, że poprzez uzależnienie prawa do zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych od złożenia wstępnej deklaracji zaliczki wskazujących kwoty zaliczki zapłacone w związku z redystrybucją dywidend wyroki Conseil d'État (rady stanu) w praktyce zlikwidowały to prawo. Ma to miejsce w szczególności w przypadku spółek, które nie zażądały zaliczenia na poczet podatku od dywidend pochodzących od spółek zależnych niebędących rezydentami przed ogłoszeniem wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

50 Jako że zgodnie z przepisami francuskimi spółki będące rezydentami nie mogą korzystać z zaliczenia na poczet podatku w związku z zaliczką należną od wypłaty dywidend pochodzących

od spółki zależnej niebędącej rezydentem, od spółek tych nie może być wymagane, by uwzględniały te dywidendy w swoich deklaracjach zaliczki.

51 Wreszcie, trzecia część tego zarzutu opiera się na twierdzeniu, że poprzez wskazanie, iż upływ ustawowego okresu przechowywania dokumentów nie zwalnia spółki ubiegającej się o zwrot zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych pobranej niezgodnie z prawem z obowiązku przedstawienia wszystkich dowodów mogących uzasadnić jej wniosek, wyroki Conseil d'État (rady stanu) niezwykle utrudniają, a wręcz uniemożliwiają dowód zapłaty podatku przez spółkę zależną niebędącą rezydentem w odniesieniu do wypłaconych dywidend.

52 Na wstępie Republika Francuska podkreśla, że wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), wyraźnie wyjaśnił, że zwroty zaliczki były uzależnione od tego, czy skarżące spółki przedstawiły dowód, z wykorzystaniem wszelkich środków, na okoliczność uiszczenia przez ich spółki zależne podatków w państwach członkowskich ich siedziby.

53 W tym kontekście wyroki Conseil d'État (rady stanu) odznaczają się szczególnie otwartym podejściem, ponieważ sąd ten zaakceptował wszelkie formy dokumentów umożliwiających spółkom wykazanie stawki podatku ponoszonego przez ich spółki zależne niebędące rezydentami.

54 Po pierwsze, Republika Francuska przypomina, że zgodnie z wyrokami Conseil d'État (rady stanu) dowód na okoliczność, że podnoszone obciążenie podatkowe obejmuje dywidendy odpowiadające danemu okresowi księgowemu, nie był wymagany. Brany pod uwagę jest zatem podatek zapłacony z tytułu dywidend jako całość, bez uwzględnienia lat obrotowych, z których dywidendy te pochodzą.

55 Ponadto okoliczność, że w sprawach, w których wydano wyroki Conseil d'État (rady stanu), sąd ten oparł się na protokołach z walnego zgromadzenia akcjonariuszy spółek zależnych niebędących rezydentami, wynika z tego, że tego rodzaju dokumenty zostały sędziemu przedstawione przez zainteresowane spółki w celu udowodnienia wysokości stawki podatkowej od wypłaconych dywidend.

56 Po drugie, Republika Francuska podkreśla, że formularze zaliczki technicznie umożliwiają określenie kwoty podatku zapłaconego z tytułu redystrybucji dywidend pochodzących od spółek zależnych niebędących rezydentami. Ponadto, jako że zapłaćta zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych jest należąca jedynie w przypadku redystrybucji, dywidendy, w przypadku których wymagany jest dowód kwoty podatku, są siłą rzeczy tymi dywidendami, które były przedmiotem takiej redystrybucji.

57 Po trzecie, w wyrokach Conseil d'État (rady stanu) nie ustanowiono wymogu przedstawienia dowodów nieobjętych ustawowym okresem przechowywania. Conseil d'État (rada stanu) oparła swą ocenę na dokumentach złożonych przez zainteresowane spółki. W każdym razie do podatnika, który złożył skargę w sprawie podatkowej, należy zachowanie dokumentów koniecznych dla celów wykazania zasadności wniosku a) do zakończenia postępowania administracyjnego lub postępowania sądowego, niezależnie od ustawowego okresu ich przechowywania.

Ocena Trybunału

— *Uwagi wstępne*

58 Z jednej strony należy przypomnieć, że organy podatkowe państwa członkowskiego mają prawo domagać się od podatnika wszelkich dowodów, które wydają się im konieczne dla oceny

kwestii, czy spełnione są przesłanki korzyści podatkowej przewidziane przez dane przepisy i czy dana korzyść może w związku z tym zostać przyznana (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 października 2002 r., Danner, C-136/00, EU:C:2002:558, pkt 50; z dnia 26 czerwca 2003 r., Skandia i Ramstedt, C-422/01, EU:C:2003:380, pkt 43; z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 54; z dnia 10 lutego 2011 r., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 95; z dnia 30 czerwca 2011 r., Meilicke i in., C-262/09, EU:C:2011:438, pkt 45; a także z dnia 15 września 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 82).

59 Z drugiej strony, aby usunąć w praktyce niezgodność przepisów francuskich z art. 49 i 63 TFUE, w rozumieniu nadanym im przez Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581), Trybunał orzekł, że państwo członkowskie 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, i że w związku z tym nie wystarczy wykazać, że spółka wypłacająca dywidendy została opodatkowana w państwie członkowskim siedziby od zysków leżących u podstaw wypłacanych dywidend, bez dostarczenia informacji dotyczących charakteru i stawki podatku faktycznie obciążającego rzeczne zyski (wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 92).

– *W przedmiocie części pierwszej zarzutu*

60 Należy wskazać, że w skardze, w celu wykazania, że Republika Francuska nakłada nieproporcjonalne wymogi w zakresie przeprowadzenia dowodu, nakładając wymóg zgodności między dokumentami księgowymi dotyczącymi wypłaconych dywidend i protokołami z walnych zgromadzeń w spółkach zależnych stwierdzającymi zyski w postaci wypłaconych dywidend, Komisja odwołuje się do pkt 43 i 56 wyroku Conseil d'État (rady stanu) z dnia 10 grudnia 2012 r., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), dotyczących badania kwot podlegających zwrotowi w latach 1999–2001.

61 Wynika z tego, że Komisja nie podważa konieczności przedłożenia przez spółkę dominującą, która zamierza uzyskać zwrot zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych pobranej niezgodnie z prawem, dowodów dotyczących, w odniesieniu do każdej dywidendy, faktycznie zastosowanej stawki podatkowej i kwoty podatku faktycznie zapłaconego z tytułu zysków osiągniętych przez spółki zależne niebędące rezydentami.

62 Tymczasem z wyroku Conseil d'État (rady stanu) z dnia 10 grudnia 2012 r., Accor, (FR:CESSR:2012:317075.20121210), nie wynika, że sąd ów chciał ograniczyć dowód na okoliczność, że kwoty, dla których zostały złożone wnioski o zwrot, rzeczywiście dotyczą wypłaconych dywidend do przedstawienia protokołów z walnych zgromadzeń w spółkach zależnych stwierdzających tego rodzaju wypłat.

63 Choć bowiem w wyroku tym wskazano te dokumenty, nic nie pozwala stwierdzić, że uznanie prawa do zwrotu nienależnie pobranej zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych jest w sposób konieczny uzależnione od ich przedstawienia.

64 W tym względzie należy przypomnieć, że w ramach postępowania o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego na podstawie art. 258 TFUE na Komisji spoczywa obowiązek wykazania istnienia zarzucanego uchybienia poprzez przedłożenie Trybunałowi wszystkich dowodów niezbędnych do zweryfikowania przez niego istnienia tego uchybienia (wyrok z dnia 28 stycznia 2016 r., Komisja/Portugalia, C-398/14, EU:C:2016:61, pkt 47).

65 W świetle powyższych rozważań Komisja nie wywodzi z tego, że spoczywającego na niej

ci??aru dowodu, w zwi?zku z czym pierwsza cz??? zarzutu drugiego nie mo?e zosta? uwzgl?dniona.

– *W przedmiocie cz???ci drugiej zarzutu*

66 Komisja podnosi, ?e prawo francuskie, tak jak zosta?o ono zastosowane w wyrokach Conseil d'État (rady stanu), a konkretnie ograniczenie wynikaj?ce z wymogu zg?aszania deklaracji zaliczki na poczet podatku od dochodów kapita?owych, a tak?e mo?liwo?? powo?ania si? na wybory spółki dominuj?cej przy zap?acie zaliczki na poczet podatku od dochodów kapita?owych w ramach jej deklaracji, stanowi naruszenie zasad równowa?no?ci i skuteczno?ci.

67 W tym wzgl?dzie jest bezsporne, ?e aby usun?? niezgodno?? przepisów francuskich z art. 49 i 63 TFUE, w rozumieniu nadanym im przez Trybuna? w wyroku z dnia 15 wrze?nia 2011 r., Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), Republika Francuska powinna zwróci? zaliczki na poczet podatku od dochodów kapita?owych zap?acone przez spółki b?d?ce rezydentami przy redystrybucji dywidend pochodz?cych od ich spółek zale?nych nieb?d?cych rezydentami, uwzgl?dniaj?c podatek od zysków le??cy u podstaw tych dywidend poniesiony w pa?stwie siedziby tych spółek zale?nych, w granicach stawki podatku maj?cej zastosowanie we Francji.

68 Poniewa? jednak, po pierwsze, wniosek o zwrot jest w sposób konieczny uzale?niony od wcze?niejszego wyp?acenia zaliczki na poczet podatku od dochodów kapita?owych, a po drugie, zdarzeniem powoduj?cym powstanie zobowi?zania zap?aty zaliczki na poczet podatku od dochodów kapita?owych jest wyp?ata dywidendy, wniosek ów nie mo?e by? dopuszczalny w braku p?atno?ci zaliczki.

69 Z tej przyczyny deklaracje zaliczki dotycz? wyp?aty ca?o?ci dywidend, niezale?nie od ich pochodzenia, umo?liwiaj?c identyfikacj? kwot zap?aconych zaliczek ze wzgl?du na wyp?at? dywidend pochodz?cych od spółek zale?nych nieb?d?cych rezydentami.

70 W tym wzgl?dzie Republika Francuska wykaza?a, ?e formularze deklaracji zaliczki wymagaj? wskazania wyp?at dywidend pochodz?cych od zagranicznych spółek zale?nych, czego Komisja nie zakwestionowa?a na etapie repliki.

71 W zwi?zku z tym nie mo?na stwierdzi?, ?e fakt powo?ania si? na wybory spółki dominuj?cej przy zap?acie zaliczki na poczet podatku od dochodów kapita?owych w ramach zwi?zanej z tym deklaracji stanowi naruszenie zasad równowa?no?ci i skuteczno?ci.

72 W tych okoliczno?ciach, maj?c na wzgl?dzie fakt, ?e ci??ar dowodu spoczywa na Komisji, jak wskazano w pkt 64 niniejszego wyroku, drug? cz??? zarzutu drugiego nale?y oddali? jako bezzasadn?.

– *W przedmiocie cz???ci trzeciej zarzutu*

73 Wedle Komisji wyroki Conseil d'État (rady stanu) niezwykle utrudniaj?, a wr?cz uniemo?liwiaj? dowód zap?aty podatku przez spółk? zale?n? nieb?d?c? rezydentem w odniesieniu do wyp?aconych dywidend, w zwi?zku z tym, ?e nie zwalniaj? spółki dominuj?cej domagaj?cej si? zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapita?owych z obowi?zku przedstawienia dowodów dotycz?cych tej zap?aty, dla których up?yn?? ustawowy termin przechowania wynikaj?cy z prawa krajowego innego pa?stwa cz?onkowskiego.

74 Nale?y wskaza?, ?e je?eli chodzi o przestrzeganie zasady skuteczno?ci, 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

korzyści podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 99).

75 Ponadto przedstawienie dowodów dotyczących, dla każdej dywidendy, rzeczywiście stosowanej stawki podatku i rzeczywiście zapłaconej kwoty podatku w związku z zyskami osiągniętymi przez spółki zależne z siedzib w innych państwach członkowskich może być wymagane jedynie pod warunkiem, że przedstawienie dowodu zapłaty podatku przez spółki zależne z siedzib w innych państwach członkowskich nie będzie 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 (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 100).

76 W tym względzie należy wskazać, że udanie przedstawienia takich dowodów powinno ponadto nastąpić w okresie ustawowego przechowywania dokumentów administracyjnych lub księgowych, jaki został przewidziany przez prawo państwa członkowskiego siedziby spółki zależnej. W związku z tym tego rodzaju udanie nie może dotyczyć dokumentów, które obejmują okres znacznie przekraczający długość ustawowego obowiązkowego okresu przechowywania dokumentów administracyjnych i księgowych (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 101).

77 W związku z tym z wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), wynika, że organy podatkowe danego państwa członkowskiego nie mogą wymagać przedstawienia dokumentów administracyjnych na poparcie wniosku o zwrot po okresie znacznie przekraczającym ustawowy okres przechowywania tych dokumentów w państwie członkowskim ich wystawienia.

78 W tym względzie, jak wynika z pkt 35 wyroku Conseil d'État (rady stanu) z dnia 10 grudnia 2012 r., Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), a także z pkt 31 wyroku Conseil d'État (rady stanu) z dnia 10 grudnia 2012 r., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), spółka, która złożyła skargę, powinna posiadać wszystkie dowody mogące wykazać zasadność jej wniosku przez cały okres trwania postępowania, przy czym upływ ustawowego okresu przechowywania tych dokumentów nie zwalnia jej z tego obowiązku.

79 W takich okolicznościach, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 64 opinii, w szczególności dla oceny istnienia ewentualnego naruszenia zasady skuteczności ze względu na fakt, że władze podatkowe państwa członkowskiego zażądały przedstawienia dokumentu administracyjnego dla celów udowodnienia określonych okoliczności, jest data wszczęcia postępowania poprzedzającego wniesienie skargi.

80 W związku z tym obowiązek przedstawienia dowodów pozwalających wykazać zasadność wniosku o refundację w ramach postępowania w przedmiocie zaalenia nie stanowi naruszenia zasady skuteczności, o ile obowiązek ten nie obejmuje okresu znacznie przekraczającego długość ustawowego przechowywania dokumentów administracyjnych i księgowych.

81 Tymczasem wyroki Conseil d'État (rady stanu) nie wskazują na naruszenie tej zasady w zakresie, w jakim stwierdzają, że upływ ustawowego okresu przechowywania dokumentów nie ma wpływu na ciążący na spółce obowiązek posiadania wszystkich dowodów mogących wykazać zasadność wniosku „w trakcie całego postępowania”, w szczególności podczas postępowania sądowego. Spółka nie może bowiem podnosić, że upływ tego terminu automatycznie pociąga za sobą prawo do zwrotu wypłaconej zaliczki.

82 Co się tyczy rzekomego naruszenia zasady równoważności, Komisja nie podnosi żadnego

argumentu na poparcie zasadności tego zarzutu.

83 W konsekwencji trzecia część zarzutu drugiego nie jest zasadna, a zarzut drugi należy oddalić w całości.

W przedmiocie zarzutu trzeciego, dotyczącego ograniczenia kwoty podlegającej zwrotowi tytułem zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych pobranego niezgodnie z prawem do jednej trzeciej kwoty wypłaconych dywidend

Argumentacja stron

84 Komisja zauważa, że wyroki Conseil d'État (rady stanu) nakładają limit kwoty podlegającej zwrotowi na rzecz spółek dominujących w zakresie zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych zapłaconej w związku z wypłatą dywidend otrzymanych od spółki zależnej niebędącej rezydentem, przy czym limit ten jest równy jednej trzeciej wysokości wypłaconych dywidend.

85 Zdaniem Komisji, skoro kwota zaliczenia na poczet podatku w odniesieniu do dywidend wypłaconych przez spółkę zależną będącą rezydentem stanowi niezmiennie połowę kwoty tych dywidend, wyroki Conseil d'État (rady stanu) nie usunęły dyskryminacji stwierdzonej przez Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), między dywidendami wypłaconymi przez spółkę będącą rezydentem i dywidendami wypłaconymi przez spółkę niebędącą rezydentem.

86 Republika Francuska twierdzi, że ograniczenie zwrotu zaliczki do jednej trzeciej otrzymanych dywidend odpowiada kwocie rzeczywiście zapłaconej zaliczki. W ten sposób równe traktowanie między dywidendami wypłaconymi przez spółki zależne będące rezydentami i dywidendami wypłaconymi przez spółki zależne niebędące rezydentami jest zapewnione w sposób doskonały.

87 Ponadto tego rodzaju ograniczenie zwrotu zaliczki umożliwia uwzględnienie podatku od wypłaconych dywidend nakładanego w państwie członkowskim siedziby spółki zależnej w ten sam sposób, jak w przypadku podatku ciążącego na dywidendach wypłaconych przez spółkę zależną będącą rezydentem.

88 W związku z tym owo ograniczenie może z pewnością doprowadzić w praktyce do zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych w mniejszej wysokości od opodatkowania rzeczywiście zapłaconego przez wypłacającą spółkę zależną w państwie członkowskim jej siedziby. Jednakże ów zwrot odpowiadałby dokładnie kwocie zaliczki faktycznie zapłaconej przez spółkę będącą rezydentem, w związku z czym uniknięto by korzystniejszego traktowania dywidend zagranicznych w stosunku do dywidend wypłaconych przez spółkę będącą rezydentem.

Ocena Trybunału

89 W pkt 87 wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Trybunał orzekł, że o ile z utrwalonego orzecznictwa wynika, że prawo Unii zobowiązuje państwo członkowskie, które stosuje system unikania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym w przypadku dywidend wypłaconych na rzecz rezydentów przez spółki będące rezydentami, do traktowania w taki sam sposób dywidend wypłaconych rezydentom przez spółki niebędące rezydentami, o tyle jednak prawo to nie zobowiązuje państw członkowskich do uprzywilejowania podatników, którzy zainwestowali w spółki zagraniczne, względem podatników, którzy zainwestowali w spółki krajowe.

90 W niniejszej sprawie jest bezsporne, że zgodnie z wyrokami Conseil d'État (rady stanu) kwota podlegająca zwrotowi na rzecz spółek dominujących tytułem zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, której spółki te zapłaciły przy wypłacie dywidend otrzymanych od spółki zależnej, jest ograniczona do jednej trzeciej kwoty otrzymanych dywidend.

91 Komisja uważa, że skoro zaliczenie na poczet podatku udzielone spółce wypłacającej dywidendy otrzymane od spółki zależnej będącej rezydentem stanowi niezmiennie poów kwoty tych dywidend, ograniczenie – w przypadku wypłaty dywidend pochodzących od spółki zależnej niebędącej rezydentem – zwrotu zapłaconej zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych do jednej trzeciej kwoty tych dywidend stanowi dyskryminację.

92 Takiej argumentacji nie można jednak uwzględnić.

93 Jak bowiem wskazał rzecznik generalny w pkt 74 opinii, zastosowanie przepisów CGI obowiązujących w latach podatkowych rozpatrywanych w wyrokach Conseil d'État (rady stanu) pozwala ostatecznie doprowadzić do równego traktowania pod względem podatkowym dywidend redystrybuowanych przez spółkę dominującą na rzecz jej własnych udziałowców, niezależnie od kwestii, czy spółka zależna, która początkowo osiągnęła zysk, była rezydentem czy nierezydentem.

94 W tym względzie z samego brzmienia art. 223 sexies ust. 1 akapit pierwszy CGI wynika, że zaliczka, której spółka dominująca jest zobowiązana zapłacić przy redystrybucji dywidend na rzecz jej własnych udziałowców, jest równa zaliczeniu na poczet podatku obliczonego na warunkach określonych w art. 158 bis CGI, jako że to zaliczenie jest równe poowie dywidend pobranych wcześniej przez tę spółkę dominującą. Wspomniana ulga podatkowa umożliwia w ten sposób zrehabilitowanie na szczeblu spółki dominującej obowiązku uiszczenia zaliczki i wyeliminowanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków.

95 Tymczasem, jak wskazała Republika Francuska w odpowiedzi na skargę, co nie zostało zakwestionowane w tym względzie przez Komisję, gdy dywidendy wypłacone przez spółkę zależną nie są związane z żadnym zaliczeniem na poczet podatku, co ma miejsce w przypadku spółki zależnej będącej nierezydentem, zaliczka podlegająca zapłacie przez spółkę dominującą jest równa jednej trzeciej wypłaconych dywidend. Z powyższego wynika, że ograniczenie zwrotu zaliczki na rzecz spółki dominującej do jednej trzeciej kwoty wypłaconych dywidend pozwala ostatecznie uniknąć również podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków.

96 W tych okolicznościach owo ograniczenie pozwala usunąć różnicę w traktowaniu między tymi dywidendami a dywidendami pochodzącymi od spółki zależnej będącej rezydentem, jak stwierdził Trybunał w wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). W istocie, zgodnie z zasadami wypracowanymi w tym wyroku, w szczególności w jego pkt 88, państwo członkowskie nie może być zobowiązane do przyznania zaliczenia na poczet podatku w związku z opodatkowaniem, w innym państwie członkowskim, wypłaconych zysków

przekraczających kwotę podatku wynikającego ze stosowania jego własnych przepisów podatkowych.

97 Ponadto Komisja podniosła w replice, że w przypadku gdy spółka dominująca, po odzyskaniu nienależnie pobranej zaliczki, wypłaca te kwoty na rzecz własnych udziałowców, mogą oni ponieść „utraczone korzyści” w stosunku do wypłaty czysto krajowej.

98 W tym względzie wystarczy stwierdzić, że sprawy, które doprowadziły do wyroków Conseil d'État (rady stanu), nie dotyczą sytuacji kołowych udziałowców spółek wypłacających, gdy skargi spółek dominujących rozpatrywane w tych sprawach dotyczą zwrotu zaliczek na poczet podatku od dochodów kapitałowych zapłaconych przez te ostatnie.

99 W związku z powyższym zarzut trzeci należy oddalić.

W przedmiocie zarzutu czwartego, dotyczącego naruszenia art. 267 ust. 3 TFUE

Argumentacja stron

100 Zdaniem Komisji przed określeniem warunków zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, którego pobór został uznany za niezgodny z art. 49 i 63 TFUE w wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Conseil d'État (rada stanu) powinna być zwrócić się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

101 Z jednej bowiem strony Conseil d'État (rada stanu) jest sądem, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego w rozumieniu art. 267 akapit trzeci TFUE i na którym spoczywa obowiązek wystąpienia z odesłaniem prejudycjalnym, gdy sąd ten rozstrzyga spór związany z kwestią wykądni prawa Unii.

102 Z drugiej strony zgodnie z prawem Unii ograniczone wynikające z wyroków Conseil d'État (rady stanu) wydaje się przynajmniej wątpliwa, zwłaszcza w świetle orzecznictwa wynikającego z wyroku z dnia 13 listopada 2012 r., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). W każdym razie sama okoliczność, że Komisja przyjmuje inne znaczenie zasad sformułowanych w wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), od znaczenia przyjętego przez Conseil d'État (radę stanu), świadczy o tym, że rozwiązania wynikające z tych wyroków nie mogą korzystać z domniemania zgodności z prawem Unii.

103 Republika Francuska utrzymuje, że Komisja nie sprecyzowała trudnościami, z jakimi Conseil d'État (rada stanu) miałaby się zetknąć w sprawach, w których zostały wydane wyroki wskazane przez tę instytucję, i które uzasadniałyby przedłożenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 akapit trzeci TFUE. Jedyne trudności, z jakimi zetknęła się Conseil d'État (rada stanu), były w rzeczywistości natury faktycznej, nie były natomiast związane z wykądni prawa Unii.

104 W każdym razie zdaniem Republiki Francuskiej Conseil d'État (rada stanu) mógł zasadnie uznać, że odpowiedzi na pytania, które zostały jej przedstawione, mogły zostać w sposób jasny wywiedzione z orzecznictwa.

Ocena Trybunału

105 Należy podkreślić, że czwarty zarzut Komisji opiera się na założeniu, że Conseil d'État (rada stanu), jako sąd orzekający w ostatniej instancji, nie mógł dokonać wykądni prawa Unii, jak wynika ona z wyroków z dnia 10 grudnia 2012 r., Rhodia

(FR:CESSR:2012:317074.20121210), i z dnia 10 grudnia 2012 r., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), bez zwrócenia się uprzednio do Trybunału z pytaniami w drodze odroczenia prejudycjalnego.

106 W tym względzie należy przypomnieć, po pierwsze, że obowiązek poszanowania przez państwa członkowskie postanowień traktatu FUE ciąży na wszystkich ich władzach, w tym – w granicach ich uprawnień – na organach sądowych.

107 W związku z tym uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego co do zasady może być stwierdzone na podstawie art. 258 TFUE bez względu na to, który organ tego państwa doprowadzi, poprzez swe działanie lub zaniechanie, do uchybienia, nawet jeżeli chodzi o niezależne organy konstytucyjne (wyroki: z dnia 9 grudnia 2003 r., Komisja/Włochy, C-129/00, EU:C:2003:656, pkt 29; z dnia 12 listopada 2009 r., Komisja/Hiszpania, C-154/08, niepublikowany, EU:C:2009:695, pkt 125).

108 Po drugie, należy przypomnieć, że jeżeli nie istnieje żaden środek zaskarżenia wyroku sądu krajowego, to sąd ten jest co do zasady zobowiązany wystąpić do Trybunału zgodnie z art. 267 akapit trzeci TFUE, w sytuacji gdy podniesiona została przed nim kwestia dotycząca interpretacji traktatu FUE (zob. wyrok z dnia 15 marca 2017 r., Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, pkt 42).

109 Trybunał orzekł, że obowiązek odroczenia prejudycjalnego przewidziany w tym przepisie ma przede wszystkim na celu zapobieżenie rozwinęciu w danym państwie członkowskim orzecznictwa krajowego niezgodnego z przepisami prawa Unii (wyrok z dnia 15 marca 2017 r., Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

110 Prawdą jest, że tego rodzaju obowiązek nie ciąży na tym sądzie, gdy stwierdzi on, że podniesione pytanie nie jest istotne dla sprawy lub że dany przepis prawa Unii stanowi już przedmiot wykładni przez Trybunał, lub że prawidłowe stosowanie prawa Unii jest tak oczywiste, że nie pozostawia ono miejsca na jakiegokolwiek racjonalne wątpliwości; przy czym istnienie takiej ewentualności należy oceniać z uwzględnieniem cech charakterystycznych prawa Unii i szczególnych trudności, jakie sprawia jego wykładnia, oraz niebezpieczeństwa rozbieżności w orzecznictwie wewnątrz Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 października 1982 r., Cilfit i in., 283/81, EU:C:1982:335, pkt 21; z dnia 9 września 2015 r., Ferreira da Silva e Brito i in., C-160/14, EU:C:2015:565, pkt 38, 39; a także z dnia 28 lipca 2016 r., Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, pkt 50).

111 W tym względzie, co się tyczy kwestii zbadanej w ramach zarzutu pierwszego niniejszej skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 99 opinii, wobec milczenia wyroku z dnia 15 września 2011 r., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Conseil d'État (rada stanu) postanowiła odstąpić od wyroku z dnia 13 listopada 2012 r., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), z uwagi na to, że rozpatrywany system brytyjski był odmienny od francuskiego systemu zaliczenia podatku i zaliczki na poczet podatku, pomimo iż nie mogło być pewne, że rozumowanie Conseil d'État (rady stanu) będzie tak samo oczywiste dla Trybunału.

112 Ponadto ze stwierdzeń zawartych w pkt 29–46 niniejszego wyroku, dotyczących badania pierwszego zarzutu podniesionego przez Komisję, wynika, że brak wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przez Conseil d'État (radę stanu) w sprawach, w których zapadły wyroki z dnia 10 grudnia 2012 r., Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), i z dnia 10 grudnia 2012 r., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), doprowadzi do tego, że Conseil d'État (rada stanu) przyjął w tych wyrokach rozwiązanie oparte na wykładni art. 49 i 63 TFUE, która jest sprzeczna z wykładnią przyjętą w niniejszym wyroku, co oznacza, że w chwili, w której orzekła Conseil

d'État (rada stanu), nie mogło zostać wykluczone istnienie rozsądnych wątpliwości co do tej wykładni.

113 W związku z tym, bez potrzeby analizowania pozostałych argumentów przedstawionych przez Komisję w ramach niniejszego, zarzutu należy stwierdzić, że Conseil d'État (rada stanu), jako sąd, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, miał obowiązek zwrócić się do Trybunału na podstawie art. 267 akapit trzeci TFUE, aby uniknąć ryzyka błędnej wykładni prawa Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 9 września 2015 r., Ferreira da Silva e Brito i in., C-160/14, EU:C:2015:565, pkt 44).

114 W konsekwencji, ponieważ Conseil d'État (rada stanu) zaniechał wystąpienia do Trybunału w ramach procedury przewidzianej w art. 267 akapit trzeci TFUE w celu określenia, czy należy odmówić uwzględnienia, przy obliczaniu zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych zapłaconego przez spółkę będącą rezydentem z tytułu dywidend wypłaconych przez spółkę niebędącą rezydentem za pośrednictwem spółki zależnej niebędącej rezydentem, opodatkowania poniesionego przez tę drugą spółkę od zysków leżących u podstaw tych dywidend, chociaż wykładnia przepisów prawa Unii, jak Conseil d'État (rada stanu) przyjął w wyrokach z dnia 10 grudnia 2012 r., Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), i z dnia 10 grudnia 2012 r., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), nie jest tak oczywista, że nie pozostawia miejsca na jakiegokolwiek racjonalne wątpliwości, zarzut czwarty należy uwzględnić.

W przedmiocie kosztów

115 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawą. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie kosztami postępowania Republiki Francuskiej, a jej żądania zostały uwzględnione tylko częściowo, każda ze stron ponosi swoje koszty postępowania.

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

- 1) **Odmawiając uwzględnienia, przy obliczaniu zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych zapłaconego przez spółkę będącą rezydentem z tytułu dywidend wypłaconych przez spółkę niebędącą rezydentem za pośrednictwem spółki zależnej niebędącej rezydentem, podatku poniesionego przez tę drugą spółkę od zysków leżących u podstaw tych dywidend, mimo że krajowy mechanizm zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym pozwala, w przypadku całkowicie wewnętrznego udziału, na neutralizowanie opodatkowania dywidend wypłaconych przez spółkę na każdym szczeblu tego udziału uczestnictwa, Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciąży na mocy art. 49 i 63 TFUE.**
- 2) **Poprzez zaniechanie wystąpienia przez Conseil d'État (rada stanu, Francja) do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w ramach procedury przewidzianej w art. 267 akapit trzeci TFUE w celu określenia, czy należy odmówić uwzględnienia, przy obliczaniu zwrotu zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych zapłaconego przez spółkę będącą rezydentem z tytułu dywidend wypłaconych przez spółkę niebędącą rezydentem za pośrednictwem spółki zależnej niebędącej rezydentem, opodatkowania poniesionego przez tę drugą spółkę od zysków leżących u podstaw tych dywidend, chociaż wykładnia przepisów prawa Unii, jak Conseil d'État (rada stanu) przyjął w wyrokach z dnia 10 grudnia 2012 r., Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), i z dnia 10 grudnia 2012 r., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), nie jest tak oczywista, że nie pozostawia miejsca na jakiegokolwiek racjonalne wątpliwości, Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, jakie ciąży na niej na mocy art. 267 akapit trzeci TFUE.**

3) **W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.**

4) **Komisja Europejska i Republika Francuska pokrywają własne koszty**

Podpisy

* Język postępowania: francuski.