

Sprawa C-556/20**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

23 października 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Conseil d'État (rada stanu) (Francja)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

23 października 2020 r.

Strona skarżąca:

Schneider Electric SA i in.

L'Air liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude

Strona pozwana:

Premier ministre

Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance

[...]

Uwzględniając następujące postępowanie:

[...] [skarżące] [...] wnoszą do Conseil d'État (rady stanu):

1) o uchylenie, ze względu na nadużycie władzy, uwag organów administracji zamieszczonych w głównej dokumentacji z dnia 1 listopada 1995 r. [...];

2) o uchylenie, ze względu na nadużycie władzy, uwag organów administracji [...] opublikowanych w bulletin officiel des impôts nr 62 z dnia 30 marca 2001 r.;

[...]

Spółki skarżące twierdzą, że zaskarżone uwagi powielają uregulowania ustanawiające zaliczkę na poczet podatku od dochodów kapitałowych w art. 223

sexies code général des impôts (ordynacji podatkowej, zwanej dalej „CGI”), które to jako takie są niezgodne z art. 4 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku [Or. 2] spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, ponieważ zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych ma charakter instrumentu podatkowego przewidzianego przez państwo członkowskie spółki dominującej, zgodnie z którym wypłata dywidendy przez spółkę dominującą podlega opodatkowaniu podatkiem, którego podstawę stanowi kwota wypłaconej dywidendy, w tym dywidendy pobranej od niebędących rezydentami spółek zależnych tej spółki.

[...] ministre de l'économie, des finances et de la relance wnosi o odrzucenie skargi [ze względu na jej niedopuszczalność] lub jej oddalenie [ze względu na bezzasadność].

[...]

[Skarżące wnoszą o skierowanie priorytetowego pytania prawnego o zgodność z konstytucją zasadniczo w przedmiocie zasady równego traktowania]

[...]

[...] **[Or. 3]**

[...]

[Jedna ze skarżących] [...] twierdzi, że zaskarżone uwagi powielają uregulowania ustanawiające zaliczkę na poczet podatku od dochodów kapitałowych z art. 223 sexies CGI, które to jako takie są niezgodne z:

- art. 4 dyrektywy 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, ponieważ zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych ma charakter instrumentu podatkowego przewidzianego przez państwo członkowskie spółki dominującej, zgodnie z którym wypłata dywidendy przez spółkę dominującą podlega opodatkowaniu podatkiem, którego podstawę stanowi kwota wypłaconej dywidendy, w tym dywidendy pobranej od niebędących rezydentami spółek zależnych tej spółki;

[...]

[...] **[Or. 4]** [...]

Uwzględniając:

[...]

- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej;
- dyrektywę Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r.;
- wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 12 lutego 2009 r., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82;
- wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej: z dnia 15 września 2011 r., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581; z dnia 4 października 2018 r., Komisja/Francja (zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych), C-416/17, EU:C:2018:811;
- wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 17 maja 2017 r.: X, C-68/15, EU:C:2017:379; AFEP i in., C-365/16, EU:C:2017:378;

[...]

Mając na uwadze, co następuje:

[...] **[Or. 5]** [...] [połączenie różnych skarg]

W przedmiocie zarzutów niedopuszczalności podniesionych przez ministra:

[...]

[...] [uwzględnienie zarzutu niedopuszczalności w odniesieniu do jednej skarżącej, nieuwzględnienie w odniesieniu do pozostałych skarżących] **[Or. 6]**

W przedmiocie wykładni art. 223 sexies CGI:

6. Artykuł 158 bis CGI w brzmieniu obowiązującym zarówno w dniu 1 listopada 1995 r., jak i w dniu 21 marca 2001 r., przewiduje, że osoby, które otrzymują dywidendy wypłacane przez spółki francuskie, otrzymują z tego tytułu przychód, na który składają się kwoty otrzymane przez nie od spółki i zaliczenie na podatek w formie prawa do odliczenia podatku udzielanego przez skarż państwa. Artykuł 216 CGI przewiduje ponadto, że „[z]yski netto z akcji i udziałów, dających prawo do korzystania z systemu spółki dominującej i objętych art. 145, uzyskane przez spółkę dominującą w roku podatkowym mogą zostać wyłączone z łącznego zysku netto tej spółki [...]”. Ponadto zgodnie z art. 223 sexies akapit pierwszy CGI, w brzmieniu nadanym przez art. 98 ustawy finansowej na rok 1992 z dnia 30 grudnia 1991 r.: „[...] jeżeli zysk wypłacany przez spółkę pochodzi z kwot, z tytułu których owa spółka nie podlegała podatkowi dochodowemu od osób prawnych według stawki podstawowej [...], spółka ta obowiązana jest do zapłaty zaliczki na poczet podatku równej kwocie odliczenia obliczonej w sposób przewidziany w art. 158a związanego z wypłatą tych dywidend. Zaliczka pobierana jest [od wypłat zysku dających prawo do odliczenia podatku] niezależnie od tego, kto jest ich beneficjentem”. Wreszcie zgodnie z art. 146 ust. 2

CGI, przed jego uchyleniem przez art. 93 ustawy finansowej na rok 2004 r. z dnia 30 grudnia 2003 r.: „Jeżeli wypłaty, jakich dokonuje spółka dominująca, prowadzą do zastosowania 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”.

7. W wyroku z dnia 15 września 2011 r., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekł, że „[a]rtykuły 49 TFUE 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 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 rzeczoną spółkę zależną”. Z powyższego wynika, że spółka otrzymująca dywidendę ma prawo do odliczenia podatku, które umożliwia zapewnienie takiego samego opodatkowania dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę we Francji i dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej.
8. Zgodnie z art. 4 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, w brzmieniu obowiązującym w dniach 1 listopada 1995 r. i 21 marca 2001 r.:

„1. Jeśli spółka dominująca, przez swój związek ze spółką zależną, ma udział w zyskach podzielonych [wypłaconych], to państwo siedziby spółki dominującej, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka ulega likwidacji:

- powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków, albo
- opodatkowuje te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego tę część podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we właściwych przypadkach, kwotę podatku potrącanego u źródła dochodu, nałożonego w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma stałą siedzibę, z uwzględnieniem odstępstw przewidzianych w art. 5, do wysokości odpowiedniego podatku krajowego.

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

dominującej. **[Or. 7]** Jeśli koszty zarządzania związane z udziałami są w takim przypadku ustalone według stawki ryczałtowej, to ustalona kwota nie może przekraczać 5% wypłaconych zysków spółki zależnej [...]”.

9. Powyższe przepisy, objaśnione w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w szczególności w wyroku z dnia 25 września 2003 r., *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495), mają na celu uniknięcie sytuacji, w której zyski wypłacone spółce dominującej będącej rezydentem przez spółkę zależną niebędącą rezydentem są opodatkowane, po raz pierwszy, jako zyski po stronie spółki zależnej w państwie, w którym jest ona rezydentem, i po raz drugi, jako zyski po stronie spółki dominującej w państwie, w którym jest ona rezydentem. W tym celu wskazane przepisy dają państwom członkowskim możliwość dokonania wyboru pomiędzy systemem zwolnienia i systemem zaliczenia. Jednakże każde z państw członkowskich może postanowić, że koszty odnoszące się do udziałów i strat wynikających z wypłaty zysków spółki zależnej nie mogą zostać odliczone od podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej. Z przepisu tego wynika również, że jeśli koszty zarządzania związane z udziałami i akcjami są w takim przypadku określone według stawki ryczałtowej, to ustalona kwota nie może przekraczać 5% wypłaconych zysków spółki zależnej.
10. Wybór pomiędzy systemem zwolnienia a systemem zaliczenia niekoniecznie prowadzi do tego samego rezultatu po stronie spółki otrzymującej dywidendy. Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w szczególności z wyroku z dnia 12 lutego 2009 r., *Cobelfret* (C-138/07, EU:C:2009:82), wynika, że państwo członkowskie, które przy dokonywaniu transpozycji dyrektywy opowiedziało się za jednym z alternatywnych przewidzianych przez nią systemów, nie może powoływać się na skutki lub ograniczenia, które mogłyby wynikać z wdrożenia drugiego systemu. W odniesieniu do opodatkowania zysków objętych zakresem zastosowania dyrektywy o spółkach dominujących i spółkach zależnych, w art. 145 i art. 216 CGI Republika Francuska wybrała system zwolnienia, z zastrzeżeniem opodatkowania określonej ryczałtowo na 5% części ponoszonych przez spółkę dominującą kosztów związanych z posiadaniem przez nią udziałów lub akcji w spółce zależnej dokonującej wypłaty tych zysków. A zatem 95% wspomnianych zysków jest zwolnione z opodatkowania.
11. Ponadto z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w szczególności z wyroków z dnia 17 maja 2017 r., *X* (C-68/15, EU:C:2017:379) oraz *AFEP i in.* (C-365/16, EU:C:2017:378), wynika, że zgodnie z art. 5 i 6 oraz art. 7 ust. 1 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego w zakresie podatku pobieranego u źródła jest wypłata dywidend lub jakiegokolwiek innego dochodu z tytułu udziałów, przy czym podstawą opodatkowania jest wówczas dochód z tytułu tych udziałów, a podatnikiem jest posiadacz tychże udziałów. Tym samym, jeśli strony tak postanowią, zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych, do której uiszczenia zobowiązany jest jedynie podmiot dokonujący ich dalszej wypłaty, nie ma charakteru takiego podatku pobranego u źródła. Z tych samych wyroków wynika natomiast, że poprzez ustanowienie w art. 4 dyrektywy

Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. normy, w myśl której państwo członkowskie spółki dominującej „powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków”, zabroniono państwom członkowskim opodatkowania spółki dominującej z tytułu zysków wypłaconych przez spółkę zależną jej spółce dominującej, bez względu na to, czy zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego po stronie spółki dominującej jest otrzymanie tych zysków czy ich redystrybucja. W związku z tym wspomniane przepisy mogą mieć zastosowanie do zaliczki na poczet podatku od dochodów kapitałowych, o której mowa w art. 223 *sexies* CGI.

12. Opodatkowanie tych zysków przez państwo członkowskie spółki dominującej po stronie tej spółki, w momencie gdy dokonuje ona ich redystrybucji, którego skutkiem byłoby zastosowanie do tych zysków podatku przekraczającego wynoszący 5% próg przewidziany w art. 4 ust. 2 dyrektywy, prowadziłoby do zakazanego przez tę dyrektywę podwójnego opodatkowania na poziomie tejże spółki. We wspomnianych wyżej wyrokach Trybunał Sprawiedliwości wywnioskował na tej podstawie, że **[Or. 8]** art. 4 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, które wzorują się na brzmieniu przepisów art. 4 ust. 1 tiret pierwsze dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r., należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on „przepisowi podatkowemu ustanowionemu przez państwo członkowskie spółki dominującej, zgodnie z którym wypłata dywidendy przez spółkę dominującą podlega opodatkowaniu podatkiem, którego podstawę stanowi kwota wypłaconej dywidendy, w tym dywidendy pobranej od spółek zależnych tej spółki niebędących rezydentami”.
13. Jednakże zgodnie z art. 7 ust. 2 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r.: „Niniejsza dyrektywa nie narusza [wplywa na] stosowanie przepisów krajowych lub postanowień umownych mających na celu unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania dywidend, w szczególności nie narusza przepisów i postanowień dotyczących zapłaty kredytu podatkowego na rzecz podmiotów otrzymujących dywidendy”. Z tych przepisów, objaśnionych przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w szczególności w wyrokach z dnia 25 września 2003 r., *Océ van der Grinten* (C-58/01, EU:C:2003:495) oraz z dnia 24 czerwca 2010 r., *P. Ferrero e C. i General Beverage Europe* (C-338/08 i C-339/08, EU:C:2010:364), wynika, że zaliczka na poczet podatku wchodzi w zakres stosowania wspomnianych przepisów wyłącznie jeżeli, po pierwsze, jest ona wymagana przez przepisy dotyczące unikania lub zmniejszenia podwójnego opodatkowania dywidend w znaczeniu ekonomicznym oraz, po drugie, jej zastosowanie nie będzie stanowić przeszkody w osiągnięciu celów, do których zmierza dyrektywa.
14. Zaliczka na poczet podatku od dochodów kapitałowych w rozumieniu art. 223 *sexies* CGI, przed jego uchyleniem przez ustawę finansową na rok 2004 z dnia 30 grudnia 2003 r., jest należna w przypadku wypłaty zysków stanowiących

podstawę przyznania zaliczenia na poczet podatku, w przypadku gdy od tych zysków nie został uiszczony podatek według powszechnego systemu podatku dochodowego od osób prawnych. To pobranie zaliczki na poczet podatku jest zatem elementem mechanizmu unikania podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym wypłaconych dochodów, mającym na celu uniemożliwienie przyznania z tytułu wypłaconych zysków ulgi podatkowej, która nie odpowiada kwocie podatku uiszczanego od tego zysku przez spółkę wypłacającą, a tym samym uniknięcie sytuacji, w której przyznanie wspomnianej ulgi podatkowej stanowiłoby nieoczekiwany zysk dla odbiorcy wypłaconych zysków. Mając na uwadze w szczególności uprawnienie do ulgi podatkowej, o którą można pomniejszyć zaliczkę na poczet podatku od dochodów kapitałowych uiszczaną przez każdą spółkę otrzymującą dywidendy w warunkach i ze względów przypomnianych w pkt 7, nie wydaje się, aby zastosowanie wspomnianej zaliczki mogło stanowić przeszkodę w osiągnięciu celów, do których zmierza dyrektywa.

15. Wykładnia przepisów krajowych oraz ocena ich zgodności z dyrektywą z dnia 23 lipca 1990 r. zależą od ustalenia, czy przepisy art. 4 dyrektywy, zważywszy w szczególności na jej art. 7 ust. 2, stoją na przeszkodzie przepisowi prawa, takiemu jak art. 223 sexies CGI, przewidującemu – w celu prawidłowego wdrożenia instrumentu służącego unikaniu podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym – zaliczkę na poczet podatku dochodowego przy dokonywaniu przez spółkę dominującą redystrybucji zysków wypłaconych jej przez spółki zależne mające siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej.
16. Powyższa kwestia stanowi poważną trudność związaną z wykładnią prawa Unii Europejskiej.

W przedmiocie priorytetowego pytania prawnego o zgodność z konstytucją:
[Or. 9]

[...]

[...] [Nie ma potrzeby kierowania sprawy do Conseil constitutionnel (rady konstytucyjnej, Francja)].

W przedmiocie pozostałych zarzutów skargi:

19. W pierwszej kolejności, ponieważ pytanie przedstawione w pkt 15 stanowi, jak stwierdzono powyżej, poważną trudność związaną z wykładnią prawa Unii Europejskiej, zgodnie z art. 267 TFUE należy wystąpić do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem prejudycjalnym

[...]

[...] [Or. 10] [...]

22. Z powyższego wynika, że zależy zawiesić postępowanie w sprawie skargi do czasu wydania przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzeczenia w przedmiocie przedłożonego mu pytania prejudycjalnego.

[...]

POSTANAWIA:

[...]

Artykuł 2: Do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostaje skierowane następujące pytanie: czy przepisy art. 4 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r., zważywszy w szczególności na jej art. 7 ust. 2, stoją na przeszkodzie przepisowi, takiemu jak art. 223 *sexies* *code général des impôts* (francuskiej ordynacji podatkowej), przewidującemu – w celu prawidłowego wdrożenia instrumentu służącego unikaniu podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym – zaliczkę na poczet podatku dochodowego przy dokonywaniu przez spółkę dominującą redystrybucji zysków wypłaconych jej przez spółki zależne mające siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej?

[...]

[...] **[Or. 11]** **[Or. 12]**

[...]

[...]

[...] [podpisy]