

**Sprawa C-27/07**

**Banque Fédérative du Crédit Mutuel**

**przeciwko**

**Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie**

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

Podatek dochodowy od osób prawnych – Dyrektywa 90/435/EWG – Dochody spółki dominującej podlegające opodatkowaniu – Niemożliwość odliczenia kosztów i wydatków związanych z udziałem w spółce zależnej – Ryczałtowe określenie kwoty tych kosztów – Próg 5% zysków wypłaconych przez spółkę zależną – Wzyczenie ulgi podatkowej

**Streszczenie wyroku**

*Zbliżanie ustawodawstw – Wspólny system opodatkowania stosowany w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich – Dyrektywa 90/435*

*(dyrektywa Rady 90/435, art. 4 ust. 2)*

Pojęcie „zyski wypłacone przez spółkę zależną” w rozumieniu art. 4 ust. 2 zdanie ostatnie dyrektywy 90/435 w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ono uregulowaniu państwa członkowskiego, które wycza do tych zysków ulgi podatkowe, które zostały przyznane celem skompensowania podatku urodła pobranego od spółki dominującej przez państwo członkowskie spółki zależnej.

Po pierwsze, treść art. 4 ust. 2 dyrektywy nie sprzeciwia się wyczeniu ulg podatkowych do ryczałtowej kwoty kosztów zarzadzania związanych z udziałem spółki dominującej w spółce zależnej. W istocie wyczenie ulg podatkowych do ryczałtowej kwoty kosztów zarzadzania związanych z udziałem w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy gwarantuje, że spółka dominująca otrzyma rzeczywiście część kwoty zysków wypłaconych w rozumieniu tego przepisu i że to do tej kwoty zastosowana będzie proporcja 5%. Po drugie, ulgi te służy uniknięciu podwójnego opodatkowania zysków wypłaconych przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej w znaczeniu prawnym. W konsekwencji uwzględnienie przyznanych spółce dominującej ulg podatkowych w celu obliczenia proporcji kosztów i wydatków związanych z udziałem w spółce zależnej umożliwia odzwierciedlenie kwoty wypłaconych przez nią zysków i równej jej kwoty, którą ostatecznie i rzeczywiście dysponuje z tego tytułu spółka dominująca, poprzez zneutralizowanie wpływu podatku urodła pobranego od spółki dominującej w państwie członkowskim spółki zależnej. A zatem wyczenie tych ulg podatkowych do ryczałtowej kwoty kosztów zarzadzania związanych z udziałem w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy jest zgodne z celem neutralności w aspekcie podatkowym transgranicznej wypłaty zysków spółki zależnej na rzecz spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim.

W ramach systemu ustanowionego dyrektywą, jeżeli spółka dominująca posiada co najmniej 25% udział w kapitale spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim, co do zasady pobór podatku urodła jest zakazany w tym ostatnim państwie, zgodnie z art. 5 ust. 1 dyrektywy. Taki pobór podatku urodła mógł być niemniej dokonywany przez niektóre państwa

członkowskie w okresie przejściowym, przyznanym im zgodnie z art. 5 ust. 2–4 dyrektywy. Otóż dyrektywa nie zobowiązuje państw członkowskich do wprowadzenia możliwości zaliczenia podatku pobranego u źródła, jeżeli dane państwo członkowskie zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy wybrało system zwolnienia. W tym kontekście nie można zarzucać państwu członkowskiemu, które wybrało system zwolnienia, że kompensuje podatek pobrany u źródła w państwie członkowskim spółki zależnej poprzez przyznanie ulgi podatkowej, ograniczając jednocześnie możliwość zaliczenia tej ulgi podatkowej do przypadków, gdy spółka dominująca bądźca beneficjentem dalej wypłaca otrzymane dywidendy w okresie pięciu lat na rzecz jej własnych udziałowców. Ponadto art. 4 ust. 2 dyrektywy zezwala państwom członkowskim na ustalenie kosztów zarządu niepodlegających odliczeniu według stawki ryczałtowej nieprzekraczającej 5% zysków wypłaconych przez spółkę zależną, nie rozróżniając przy tym sytuacji, w której to państwo członkowskie wybrało system zwolnienia, i tej, w której państwo członkowskie wybrało system zaliczenia. Wynika stąd, że jeżeli chodzi o pojęcie wypłaconych zysków, przepis ten nie dokonuje rozróżnienia w zależności od tego, czy dane państwo podlega obowiązkowi wprowadzenia zaliczenia podatku u źródła pobranego w państwie członkowskim spółki zależnej. Zatem jeżeli państwo członkowskie zdecyduje się skorzystać z uprawnienia przewidzianego w art. 4 ust. 2 dyrektywy, włączając owe ulgi podatkowe do kwoty wypłaconych zysków, do których będzie zastosowana stawka 5%, nie można mu zarzucać, że nie dokonało rozróżnienia w zależności od tego, czy są to ulgi podatkowe, które można zaliczyć na należny podatek.

(por. pkt 36–40, 42–46, 50; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 3 kwietnia 2008 r. (\*)

Podatek dochodowy od osób prawnych – Dyrektywa 90/435/EWG – Dochody spółki dominującej podlegające opodatkowaniu – Niemożliwość odliczenia kosztów i wydatków związanych z udziałem w spółce zależnej – Ryczałtowe określenie kwoty tych kosztów – Próg 5% zysków wypłaconych przez spółkę zależną – Włączenie ulgi podatkowej

W sprawie C-27/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (Francja) postanowieniem z dnia 17 stycznia 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 stycznia 2007 r., w postępowaniu:

**Banque Fédérative du Crédit Mutuel**

przeciwko

**Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,**

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

W składzie: K. Lenaerts (sprawozdawca), prezes izby, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász i J. Malenovský, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 listopada 2007 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Banque Fédérative du Crédit Mutuel przez Y. Merciera oraz A. Gerardina, avocats,
- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Berguesa oraz J. Ch. Gracis, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz J.-P. Keppennego, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 24 stycznia 2008 r.,

wydaje następujący

## **Wyrok**

1 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 2 i art. 7 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. L 225, s. 6, zwanej dalej „dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu zawisłego między Banque Fédérative du Crédit Mutuel (zwanym dalej „BFCM”) a ministre de l’Économie, des Finances et de l’Industrie (ministrem właściwym do spraw gospodarki, finansów i przemysłu).

## **Ramy prawne**

### *Uregulowania wspólnotowe*

3 Artykuł 4 dyrektywy przewiduje:

„1. Jeżeli 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 tej samej podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, oraz we właściwych przypadkach, kwoty 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. Jeżeli koszty zarządzania związane z udziałami są w takim przypadku ustalone według stawki ryczałtowej, to ustalona kwota nie może przekraczać 5% wypłaconych zysków spółki zależnej.

[...]

4 Artykuł 5 dyrektywy sformułowany jest w następujący sposób:

„1. Zyski, które spółka zależna dzieli [wypłaca] na rzecz spółki dominującej, są zwolnione z podatku dochodowego potrącanego u źródła dochodu, przynajmniej w przypadkach, kiedy ta ostatnia posiada minimum 25% kapitału spółki zależnej.

2. Nie naruszając ust. 1, Republika Grecka może, tak długo jak nie będzie naliczać [pobierać] podatku dochodowego od osób prawnych w odniesieniu do zysków podzielonych [wypłaconych], stosować podatek dochodowy potrącony u źródła dochodu od zysków podzielonych na rzecz spółek dominujących innych państw członkowskich. [...]

3. Nie naruszając ust. 1, Republika Federalna Niemiec może, tak długo jak pobiera ona podatek dochodowy od osób prawnych w odniesieniu do zysków podzielonych według stawki o przynajmniej 11 punktów niższej od stawki stosowanej od zysków zatrzymanych, lecz nie dłużej niż do połowy 1996 r., stosować, jako podatek wyrównawczy, podatek potrącony u źródła dochodu w wysokości 5% od zysków podzielonych [wypłaconych] przez spółki zależne, mające siedzibę w Republice Federalnej Niemiec.

4. Nie naruszając ust. 1, Republika Portugalii może pobierać podatek u źródła dochodu w odniesieniu do zysków podzielonych [wypłaconych] przez spółki zależne na rzecz spółek dominujących w innych Państwach Członkowskich, najpóźniej do końca ósmego roku następującego po dacie stosowania niniejszej dyrektywy.

[...]

5 Artykuł 7 dyrektywy wyjaśnia:

„1. Używany w niniejszej dyrektywie termin »podatek potrącony [pobierany] u źródła dochodu« nie obejmuje zaliczek lub opłat z góry na podatek dochodowy od osób prawnych na rzecz państwa członkowskiego, w którym znajduje się siedziba spółki zależnej, w związku z podziałem udziału w zyskach dokonany przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej.

2. Niniejsza dyrektywa nie narusza stosowania krajowych lub opartych na umowie postanowień mających na celu unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania dywidend, w szczególności nie narusza przepisów dotyczących zapłaty kredytu podatkowego [ulgi podatkowej] na rzecz podmiotów otrzymujących dywidendy”.

#### *Uregulowania krajowe*

6 Opodatkowanie dywidend wypłaconych spółkom dominującym z siedzibą we Francji jest regulowane w art. 216 code général des impôts (francuskiego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI”), który w wersji znajdującej zastosowanie do okoliczności niniejszej sprawy stanowi:

„1. Zyski 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 wyliczone z rocznego zysku netto tej spółki, po odliczeniu przypadającej na nie proporcji wydatków i kosztów.

Proporcja wydatków i kosztów, o której mowa w akapicie poprzednim jest ustalona jednolicie na 5% rocznego przychodu z akcji i udziałów, w tym w tym przyznaną ulgę podatkową. Owa proporcja nie może jednak przewyższać, dla każdego z lat podatkowych, rocznej kwoty wydatków i kosztów wszelkiego rodzaju poniesionych przez spółkę będącą udziałowcem w trakcie tego samego roku podatkowego”.

7 Artykuł 145 CGI uściśla, w wersji znajdującej zastosowanie do okoliczności sprawy przed sądem krajowym, że system podatkowy dla spółek dominujących miał zastosowanie do spółek opodatkowanych zwykłą stawką podatku dochodowego od osób prawnych, posiadających przynajmniej 5 % udziału w kapitale danej spółki.

8 Instrukcja 4H1/00 z dnia 31 stycznia 2000 r. (Bulletin officiel des impôts, podatkowy dziennik urzędowy z dnia 16 lutego 2000 r.) wydana przez ministre de l'Économie des Finances et de l'Industrie, wyjaśnia, poprzez odwołanie do instrukcji 4H4/99 z dnia 25 czerwca 1999 r. (Bulletin officiel des impôts z dnia 5 lipca 1999 r.) wydanej przez tego samego ministra, tryb stosowania proporcji wydatków i kosztów, o której mowa w art. 216 CGI. Stwierdza się w niej między innymi, że przedmiotowa ulga podatkowa „odpowiada uldze podatkowej na zyski uzyskane we Francji [...] będąc zagranicznym ulgom podatkowym uzyskanym w odniesieniu do zysków spółek zależnych z siedzibą w państwie, które jest związane z Francją umową podatkową”.

9 Zdaniem Conseil d'État (rady państwa) zgodnie z umowami międzynarodowymi zawartymi przez Francję z innymi państwami członkowskimi ulga podatkowa jest przyznawana spółce dominującej mającej siedzibę we Francji z tytułu wypłaty zysków przez spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, w przypadku gdy ta wypłata podlega opodatkowaniu podatkiem u źródła pobieranym przez to inne państwo członkowskie. Ulga ta jest równa kwocie podatku pobranego w ten sposób u źródła.

10 Zgodnie z art. 146 ust. 2 CGI, w wersji znajdującej zastosowanie do okoliczności sprawy przed sądem krajowym, jeżeli dokonywana przez spółkę dominującą wypłata dywidend na rzecz jej udziałowców prowadzi do zastosowania précompte mobilier (podatku od dochodów kapitałowych) przewidzianego w art. 223e CGI, to ulgi podatkowe związane z dywidendami otrzymanymi nie dawniej jak pięć lat podlegają zaliczeniu na poczet podatku od dochodów kapitałowych. Ponadto zdaniem Conseil d'État zgodnie z instrukcją wydaną przez ministre de l'Économie des Finances et de l'Industrie ulgi podatkowe podlegają również zaliczeniu na poczet podatku u źródła, który jest pobierany przy dalszej wypłacie dywidend przez spółkę dominującą na rzecz podmiotów niebędących rezydentami dla celów podatkowych lub niemającymi siedziby we Francji.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

11 Z postanowienia odsyłającego wynika, że stosując reżim opodatkowania spółek dominujących przewidziany w art. 216 CGI, BFCM odliczyła od swoich zysków netto dywidendy, które zostały jej wypłacone przez jej spółki zależne, lecz musiały do swojej podstawy opodatkowania ująć także koszty i wydatki określony zgodnie z tym artykułem.

12 W sprawie przed sądem krajowym BFCM domaga się od Conseil d'État stwierdzenia nieważności ww. instrukcji nr 4H1/00 i nr 4H4/99.

13 Twierdzi ona w tym zakresie, że instrukcje te są sprzeczne z art. 4 dyrektywy przez to, że

kwota proporcji kosztów i wydatków ustalona rycza?towo na 5% ??cznego zysku z udzia?ów obejmuje ulgi podatkowe przyznane na podstawie umów podatkowych zawartych przez Republikę Francuskę z innymi pa?stwami cz?onkowskimi, podczas gdy dyrektywa przewiduje, ?e kwota kosztów spółki dominuj?cej niepodlegaj?cych odliczeniu, je?li jest ona okre?lana rycza?towo, jest ograniczona do 5% samych zysków wyp?aconych przez spółkę zale?n?

14 W tym zakresie Conseil d'État zastanawia si?, czy w??czenie do dochodu spółki dominuj?cej podlegaj?cego opodatkowaniu rycza?towo okre?lonego u?amka kosztów i wydatków w wysoko?ci 5% dochodu z udzia?ów, w??czaj?c w to ulgi podatkowe, stanowi obci??enie wykraczaj?ce ponad limit 5% wyp?aconych zysków dozwolony w art. 4 ust. 2 dyrektywy i mo?e narusza? neutralno?? transgranicznej wyp?aty zysków, czy te? stanowi ono obci??enie, którego jedynym skutkiem jest cz??ciowe zmniejszenie ulgi podatkowej przyznanej spółce dominuj?cej w zwi?zku z wyp?at? dywidend, a zatem mo?na je uzna? za nale??ce do ogó?u przepisów dotycz?cych udzielania ulg podatkowych beneficjentom dywidend i s?u??ce tym samym zmniejszeniu podwójnego opodatkowania.

15 W zwi?zku z tym Conseil d'État odwo?uje si?, po pierwsze, do wyroku z dnia 25 wrze?nia 2003 r. w sprawie C?58/01 Océ Van der Grinten, Rec. s. I?9809), w którym Trybuna? orzek?, ?e ulga podatkowa stanowi instrument podatkowy, s?u??cy unikaniu podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym, zysków wyp?aconych w formie dywidend, lecz nie stanowi dochodu z udzia?ów.

16 Conseil d'État wyja?nia, po drugie, ?e w??czenie, tytu?em u?amka kosztów i wydatków, 5% wyp?aconych zysków netto oraz ulgi podatkowej do dochodów spółki dominuj?cej podlegaj?cych opodatkowaniu, stawia spółkę dominuj?c? w tej samej sytuacji, w jakiej znalaz?aby si? ona w przypadku braku poboru podatku u ?ród?a, w zwi?zku z w??czeniem u?amka kosztów i wydatków w wysoko?ci 5% wyp?aconych zysków. Jednak b?dzie tak jedynie wtedy, gdy ulga podatkowa b?dzie mog?a zosta? w ca?o?ci zaliczona na podatek nale?ny od spółki dominuj?cej.

17 Zdaniem Conseil d'État z art. 146 ust. 2 CGI, w wersji znajduj?cej zastosowanie do okoliczno?ci sprawy przed s?dem krajowym, oraz z praktyki administracyjnej, sprecyzowanej w instrukcji nr 4K?1121, wynika?oby, ?e ulgi podatkowe przyznane w zwi?zku z wyp?at? dywidend spółce dominuj?cej przez jej spółkę zale?n? z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim mog? by? zaliczone na podatek nale?ny od spółki dominuj?cej tylko wtedy, gdy dywidendy podlegaj? dalszej wyp?acie w ci?gu nast?pnych pi?ciu lat. W takim przypadku w??czenie, tytu?em u?amka kosztów i wydatków, 5% ulg podatkowych do dochodu spółki dominuj?cej podlegaj?cego opodatkowaniu, nie narusza neutralno?ci podatkowej transgranicznej wyp?aty zysków.

18 Wed?ug Conseil d'État je?li spółka dominuj?ca postanawia natomiast by nie dokonywa? dalszej wyp?aty swych dywidend w tym terminie, w??czenie do zysku spółki dominuj?cej podlegaj?cego opodatkowaniu, tytu?em u?amka wydatków i kosztów, 5% warto?ci ulg podatkowych, które nie zostan? zaliczone na poczet podatku nale?nego od niej, skutkuje zwi?kszeniem jej zysku podlegaj?cego opodatkowaniu ponad limit 5% rzeczywi?cie otrzymanych, wyp?aconych zysków, okre?lony w art. 4 ust. 2 dyrektywy, oraz naruszeniem w tym zakresie neutralno?ci podatkowej transgranicznej wyp?aty zysków.

19 Zdaniem Conseil d'État w tym ostatnim przypadku powstaje kwestia, czy zwi?kszenie podatku dochodowego od osób prawnych, zap?aconego przez spółkę dominuj?c? w proporcji odpowiadaj?cej zwi?kszeniu jej zysku podlegaj?cego opodatkowaniu, b?d?cego nast?pstwem w??czenia do tego zysku 5% ulg podatkowych, stanowi obci??enie, które ze wzgl?du na jego nieznaczny kwot? i okoliczno??, ?e zosta?o ono ustanowione w bezpo?rednim zwi?zku z przyznawaniem ulg podatkowych wprowadzonych w celu zmniejszenia podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym, mo?e by? uznane za takie, które nie

zostało określone według stawki, która mogłaby zniwelować skutki tego zmniejszenia podwójnego opodatkowania dywidend, a zatem za dozwolone na podstawie przepisów art. 7 ust. 2 dyrektywy.

20 W związku z powyższym Conseil d'État postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Wyczenie do podlegającego opodatkowaniu zysku spółki dominującej mającej siedzibę we Francji 5% ulg podatkowych przyznanych w związku z wypłatą zysków przez spółkę zależną z siedzibą w innym państwie członkowskim [...], jeżeli te wypłacone zyski podlegają w tym innym państwie podatkowi u źródła, pozostaje bez wpływu na poziom opodatkowania spółki dominującej, jeżeli może ona zaliczyć w całości te ulgi na poczet należnego od niej podatku. Czy w przypadku gdy – wobec braku decyzji spółki dominującej o dalszej wypłacie tych zysków jej własnym udziałowcom w ciągu pięciu lat – nie może ona skorzystać z korzyści podatkowej, którą stanowi te ulgi, dodatkowe opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych, które wynika z wyczenia do jej zysku podlegającego opodatkowaniu 5% ulg podatkowych, może być uznane za dopuszczalne na podstawie art. 7 ust. 2 dyrektywy [...] ze względu na jego nieznaczny kwotę oraz okoliczności, że zostało ono ustanowione w bezpośrednim związku z przyznaniem ulg podatkowych wprowadzonych w celu zmniejszenia podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym, czy też należy je uznać za naruszające cele wynikające z art. 4 [dyrektywy]?”

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

21 Swoim pytaniem sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy wykładnia pojęcia „zyski wypłacone przez spółkę zależną” w rozumieniu art. 4 ust. 2 zdanie ostatnie dyrektywy sprzeciwia się uregulowaniu państwa członkowskiego, które wycza ulgi podatkowe do tych zysków i ewentualnie, czy to wyczenie jest objęte art. 7 ust. 2 dyrektywy.

22 Celem udzielenia odpowiedzi na to pytanie, należy uwzględnić brzmienie przepisu, o którego wykładni wniesiono, oraz jego cele i systematykę dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 17 października 1996 r. w sprawie C-283/94, C-291/94 i C-292/94 Denkavit i in., Rec. s. I-5063, pkt 24 i 26, oraz z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-375/98 Epson Europe, Rec. s. I-4243, pkt 22 i 24).

23 W tym zakresie należy przypomnieć, że dyrektywa, jak to wynika w szczególności z jej motywu trzeciego, wprowadzając wspólny system opodatkowania ma na celu usunięcie niedogodności we współpracy między spółkami różnych państw członkowskich występujących w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a tym samym ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu wspólnotowym (ww. wyroki w sprawie Denkavit i in., pkt 22; Epson Europe, pkt 20; wyrok z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-294/99 Athinaiki Zythopoiia, Rec. s. I-6797, pkt 25; ww. wyrok w sprawie Océ Van der Grinten, pkt 45, oraz wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 103).

24 Dyrektywa służy w ten sposób zapewnieniu neutralności w aspekcie podatkowym wypłaty zysków przez spółkę zależną z siedzibą w jednym państwie członkowskim, na rzecz spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim.

25 Aby osiągnąć te cele art. 4 ust. 1 dyrektywy przewiduje, celem uniknięcia podwójnego opodatkowania, że jeżeli spółka dominująca otrzymuje jako udziałowiec spółki zależnej dywidendy, państwo członkowskie spółki dominującej powstrzymuje się od opodatkowania tych zysków bądź upoważnia tę spółkę dominującą do odliczenia od kwoty podatku należnego t

cz???? podatku p?aconego przez spó?k? zale?n?, która odnosi si? do tych zysków, oraz we w?a?ciwych przypadkach kwoty podatku pobieranego u ?ród?a dochodu na?o?onego w pa?stwie cz?onkowskim, w którym spó?ka zale?na ma siedzib?, do wysoko?ci odpowiedniego podatku krajowego (ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, pkt 102).

26 Podobnie art. 5 ust. 1 dyrektywy przewiduje, celem unikni?cia podwójnego opodatkowania, wy??czenie z poboru podatku u ?ród?a w pa?stwie cz?onkowskim spó?ki zale?nej wyp?aty zysków na rzecz jej spó?ki dominuj?cej, w ka?dym b?d? razie w przypadku, gdy posiada ona udzia? co najmniej 25% w kapitale spó?ki zale?nej (ww. wyroki w sprawach Denkavit i in., pkt 22; Epson Europe, pkt 20; Athinaiki Zythopoiia, pkt 25, i Océ Van der Grinten, pkt 45).

27 Dyrektywa ma zatem na celu unikanie podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym wyp?aconych zysków przez spó?k? zale?n? z siedzib? w jednym pa?stwie cz?onkowskim, na rzecz spó?ki dominuj?cej z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, to znaczy unikni?cia sytuacji, w której wyp?acone zyski zostan? opodatkowane po raz pierwszy po stronie spó?ki zale?nej i po raz drugi po stronie spó?ki dominuj?cej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Athinaiki Zythopoiia, pkt 5).

28 Jednak?e zgodnie z art. 4 ust. 2 dyrektywy ka?de pa?stwo cz?onkowskie mo?e ustali?, ?e koszty odnosz?ce si? do udzia?ów w spó?ce zale?nej nie mog? zosta? odliczone od podlegaj?cego opodatkowaniu zysku spó?ki dominuj?cej, precyzuj?c, ?e je?li w takim przypadku koszty zarz?dzania zwi?zane z udzia?ami s? ustalone wed?ug stawki rycza?towej, to ustalona kwota rycza?towa nie mo?e przekracza? 5% zysków wyp?aconych przez spó?k? zale?n?.

29 Ponadto zgodnie z art. 5 ust. 2?4 dyrektywy niektóre pa?stwa cz?onkowskie maj? w okresie przej?ciowym prawo pobiera? podatek u ?ród?a od zysków wyp?aconych przez spó?k? zale?n? z siedzib? w jednym pa?stwie cz?onkowskim, na rzecz ich spó?ek dominuj?cych z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim.

30 Zgodnie z przepisami krajowymi znajduj?cymi zastosowanie w sprawie przed s?dem krajowym rycza?towa kwota kosztów i wydatków niepodlegaj?cych odliczeniu, o której mowa w art. 4 ust. 2 dyrektywy, jest ustalona na 5% wyp?aconych zysków, w??czaj?c w to ulgi podatkowe.

31 Je?li chodzi o poj?cie ulgi podatkowej, nale?y zaznaczy?, ?e zarówno s?d krajowy w uzasadnieniu postanowienia odsy?aj?cego, jak i BFCM oraz Komisja Wspólnot Europejskich w uwagach, które przed?o?y?y one Trybuna?owi, wskazuj? na ww. wyrok w sprawie Océ Van der Grinten, w którym Trybuna? orzek?, ?e ulga podatkowa b?d?ca przedmiotem tej sprawy stanowi instrument podatkowy, s?u??cy unikaniu podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym, zysków wyp?aconych w formie dywidend, lecz nie stanowi dochodu z udzia?ów (zob. ww. wyrok w sprawie Océ Van der Grinten, pkt 56).

32 Jednak jak wskaza? rzecznik generalny w pkt 33 opinii, ww. wyrok w sprawie Océ Van der Grinten dotyczy? obci??enia, dotycz?cego ulgi podatkowej, które nie mia?o cech podatku u ?ród?a od wyp?aconych zysków (zob. ww. wyrok w sprawie Océ Van der Grinten, pkt 55).

33 Przedmiotem tej sprawy by?a ulga podatkowa przyznawana celem skompensowania podatku zap?aconego przez spó?k? dokonuj?c? wyp?aty, a nie ulga podatkowa przyznawana celem skompensowania podatku, który zosta? ju? zap?acony przez udzia?owca.

34 Z postanowienia odsy?aj?cego, jak równie? z uwag wyg?oszonych na rozprawie przed Trybuna?em przez BFCM i rz?d francuski, wynika natomiast, ?e ulgi podatkowe b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym s? ulgami przyznawanymi celem skompensowania podatku pobranego u ?ród?a od spó?ki dominuj?cej w pa?stwie cz?onkowskim



spółki zależnej.

35 Zatem owe ulgi podatkowe służy skompensowaniu podatku, który został już zapłacony przez udziałowca, co oznacza, iż ww. wyrok w sprawie Océ Van der Grinten nie dostarcza odpowiedzi na pytanie prejudycjalne.

36 Wyjaśniony powyższe, stwierdzić należy po pierwsze, że treść art. 4 ust. 2 dyrektywy nie sprzeciwia się wyczeniu ulg podatkowych do ryczałtowej kwoty kosztów zarzadzania związanych z udziałem spółki dominującej w spółce zależnej.

37 W istocie, jak wskazała rzeczniczka generalna w pkt 34 opinii, wyczenie ulg podatkowych do ryczałtowej kwoty kosztów zarzadzania związanych z udziałem w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy gwarantuje, że spółka dominująca otrzyma rzeczywiście roczną kwotę zysków wypłaconych w rozumieniu tego przepisu i że to do tej kwoty zastosowana będzie proporcja 5%.

38 W drugim rzędzie należy stwierdzić, że ulgi te służy uniknięciu podwójnego opodatkowania zysków wypłaconych przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej w znaczeniu prawnym, to znaczy uniknięcia sytuacji, w której wypłacone zyski zostaną opodatkowane po raz pierwszy po stronie spółki zależnej poprzez pobór podatku u ródka w państwie czonkowskim siedziby spółki zależnej i po raz drugi w państwie czonkowskim siedziby spółki dominującej.

39 W konsekwencji uwzględnienie przyznanych spółce dominującej ulg podatkowych w celu obliczenia proporcji kosztów i wydatków związanych z udziałem w spółce zależnej umożliwia odzwierciedlenie kwoty wypłaconych przez nią zysków i równej jej kwoty, którą ostatecznie i rzeczywiście dysponuje z tego tytułu spółka dominująca, poprzez zneutralizowanie wpływu podatku u ródka pobranego od spółki dominującej w państwie czonkowskim spółki zależnej.

40 Jak słusznie podnoszą rzędy francuski i niemiecki w uwagach przedłożonych Trybunałowi, wyczenie tych ulg podatkowych do ryczałtowej kwoty kosztów zarzadzania związanych z udziałem w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy jest w ten sposób zgodne z celem neutralności w aspekcie podatkowym transgranicznej wypłaty zysków spółki zależnej na rzecz spółki dominującej z siedzibą w innym państwie czonkowskim.

41 W tym kontekście sąd krajowy zmierza jednak do wyjaśnienia, czy neutralności podatkowej nie narusza okoliczność, że owe ulgi podatkowe nie zawsze mogą być zaliczone na podatek należny od spółki dominującej, jak to wynika z pkt 17 niniejszego wyroku.

42 W tym zakresie należy przypomnieć, po pierwsze, że w ramach systemu ustanowionego dyrektywą, jeżeli spółka dominująca posiada co najmniej 25% udział w kapitale spółki zależnej z siedzibą w innym państwie czonkowskim, co do zasady pobór podatku u ródka jest zakazany w tym ostatnim państwie, zgodnie z art. 5 ust. 1 dyrektywy.

43 W okolicznościach takich, jak w sprawie przed sądem krajowym, taki pobór podatku u ródka mógł być niemniej dokonywany przez niektóre państwa czonkowskie w okresie przejściowym, przyznanym im zgodnie z art. 5 ust. 2–4 dyrektywy.

44 Jak za wskazała rzeczniczka generalna w pkt 36 opinii, dyrektywa nie zobowiązuje państw czonkowskich do wprowadzenia możliwości zaliczania podatku pobranego u ródka, jeżeli dane państwo czonkowskie zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy wybrało system zwolnienia. W tym kontekście nie można zarzucać państwu czonkowskiemu, które wybrało system zwolnienia, że kompensuje podatek pobrany u ródka w państwie czonkowskim spółki zależnej poprzez przyznanie ulgi podatkowej, ograniczając jednocześnie możliwość zaliczenia tej ulgi podatkowej do przypadków, gdy spółka dominująca będzie beneficjentem dalej wypłaconych otrzymanych

dywidendy w okresie pięciu lat na rzecz jej własnych udziałowców.

45 Z drugiej strony należy wskazać, że art. 4 ust. 2 dyrektywy zezwala państwowym członkowskim na ustalenie kosztów zarządu niepodlegających odliczeniu według stawki ryczałtowej nieprzekraczającej 5% zysków wypłaconych przez spółkę zależną, nie rozróżniając przy tym sytuacji, w której to państwo członkowskie wybrało system zwolnienia i tej, w której państwo członkowskie wybrało system zaliczenia. Wynika stąd, że jeśli chodzi o pojęcie wypłaconych zysków, przepis ten nie dokonuje rozróżnienia w zależności od tego, czy dane państwo podlega obowiązkowi wprowadzenia zaliczenia podatku u źródła pobranego w państwie członkowskim spółki zależnej.

46 Zatem jeśli państwo członkowskie zdecyduje się skorzystać z uprawnienia przewidzianego w art. 4 ust. 2 dyrektywy, wówczas owe ulgi podatkowe do kwoty wypłaconych zysków, do których będzie zastosowana stawka 5%, nie mogą mu zarzucać, że nie dokonało rozróżnienia w zależności od tego, czy są to ulgi podatkowe, które mogą zaliczyć na należny podatek.

47 O ile bowiem w ramach uregulowania krajowego, takiego jak sporne w sprawie przed sądem krajowym, w przypadku braku dalszej wypłaty zysków uzyskanych przez spółkę dominującą na rzecz jej własnych udziałowców w terminie pięciu lat, wyczenie ulg podatkowych do ryczałtowej kwoty kosztów zarządzania związanych z udziałem w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy przyczynia się z pewnością do zwiększenia obciążenia podatkowego spółki dominującej, o tyle taki skutek wynika z poboru podatku u źródła przez państwo członkowskie spółki zależnej, dokonanego zgodnie z art. 5 ust. 1 i 24 dyrektywy, co do którego art. 4 ust. 1 dyrektywy nie przewiduje w ramach systemu zwolnienia żadnego obowiązku zapewnienia zaliczenia tego podatku na poczet kwoty należnego podatku.

48 Zatem wpływ na neutralność podatkową transgranicznych wypłat zysków spółki zależnej na rzecz spółki dominującej z siedzibą w innym państwie członkowskim wywiera nie tyle wyczenie ulg podatkowych do ryczałtowej kwoty kosztów zarządzania związanych z udziałem w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy, co pozostawiona w dyrektywie możliwość poboru w państwie członkowskim spółki zależnej podatku u źródła od spółki dominującej.

49 W każdym bądź razie wyczenie ulg podatkowych, jako mechanizm mający służyć unikaniu podwójnego opodatkowania w znaczeniu prawnym, do ryczałtowej kwoty kosztów zarządzania związanych z udziałem w rozumieniu art. 4 ust. 2 dyrektywy, nie jest objęte art. 7 ust. 2 dyrektywy, który nie wpływa na stosowanie przepisów krajowych lub konwencyjnych służących zniesieniu lub zmniejszeniu podwójnego opodatkowania dywidend w znaczeniu ekonomicznym.

50 W związku z tym na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że pojęcie „zyski wypłacone przez spółkę zależną” w rozumieniu art. 4 ust. 2 zdanie ostatnie dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ono uregulowaniu państwa członkowskiego, które wycza do tych zysków ulgi podatkowe, które zostały przyznane celem skompensowania podatku u źródła pobranego od spółki dominującej przez państwo członkowskie spółki zależnej.

## **W przedmiocie kosztów**

51 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

**Pojęcie „zyski wypłacone przez spółkę zależną” w rozumieniu art. 4 ust. 2 zdanie ostatnie 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 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się ono uregulowaniu państwa członkowskiego, które włącza do tych zysków ulgi podatkowe, które zostały przyznane celem skompensowania podatku u źródła pobranego od spółki dominującej przez państwo członkowskie spółki zależnej.**

Podpisy

\* Język postępowania: francuski.