

WYROK TRYBUNAŹU (druga izba)

z dnia 2 wrzeŹnia 2015 r. (*)

OdesŹanie prejudycjalne – Przepisy podatkowe – Swoboda przedsiŹbiorczoŹci – Dyrektywa 90/435/EWG – ArtykuŹ 4 ust. 2 – WypŹata dywidend o charakterze transgranicznym – Podatek dochodowy od osŹb prawnych – Opodatkowanie grup (francuskie „intŹgration fiscale”) – Zwolnienie dywidend wypŹacanych przez spŹki zaleŹne naleŹce do tej samej zintegrowanej grupy podatkowej – Warunek posiadania siedziby – Dywidendy wypŹacane przez spŹki zaleŹne niebŹdŹce rezydentami – NiepodlegajŹce odliczeniu koszty i opŹaty zwiŹzane z udziaŹem

W sprawie CŹ386/14

majŹcej za przedmiot wnioŹek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zŹoŹony przez cour administrative d’appel de Versailles (Francja) postanowieniem z dnia 29 lipca 2014 r., ktŹre wpŹynŹo do TrybunaŹu w dniu 13 sierpnia 2014 r., w postŹpowaniu:

Groupe Steria SCA

przeciwko

MinistŹre des Finances et des Comptes publics,

TRYBUNAŹ (druga izba),

w skŹadzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, K. Lenaerts (sprawozdawca), wiceprezes TrybunaŹu, J.C. Bonichot, A. Arabadjiev i C. Lycourgos, sŹdziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: V. TourrŹs, administrator,

uwzglŹdniajŹc pisemny etap postŹpowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 maja 2015 r.,

rozwaŹywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Groupe Steria SCA przez adwokata R. Schneidera,
- w imieniu rzŹdu francuskiego przez J.S. Pilczera oraz D. Colasa, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocnikŹw,
- w imieniu rzŹdu niemieckiego przez T. Henzego, J. MŹllera oraz K. Petersen, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocnikŹw,
- w imieniu rzŹdu niderlandzkiego przez M. de Ree oraz M. Bulterman, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocnikŹw,
- w imieniu rzŹdu Zjednoczonego KrŹlestwa przez J. Kraehling, dziaŹajŹcŹ w charakterze peŹnomocnika, wspieranŹ przez S. Ford, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez J.F. Brakeland oraz W. Roels, dziaŹajŹcych w

charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 czerwca 2015 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Groupe Steria SCA a ministère des Finances et des Comptes publics (ministerstwem finansów) w przedmiocie odmowy przez to ministerstwo zwrotu wspomnianej spółce części podatku od osób prawnych i dodatkowych opłat do tego podatku zapłaconych w trakcie lat podatkowych 2005–2008, odpowiadających opodatkowaniu proporcjonalnej części kosztów i opłat wliczonych do dochodów z racji dywidend otrzymanych od jej spółek zależnych mających siedzibę w państwach członkowskich innych niż Francja.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Dyrektywa Rady 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 6), zmieniona dyrektywą Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. (Dz.U. L 7, s. 41), która obowiązuje w trakcie okresu, którego dotyczy postępowanie główne, stanowi w art. 4:

„1. Jeżeli spółka dominująca lub jej stały zakład, na mocy powołania spółki dominującej ze spółki zależnej, otrzymuje zyski podzielone, to państwo spółki dominującej i państwo jej stałego zakładu, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka zależna ulega likwidacji, albo:

- powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków, albo
- opodatkowuje te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą i stały zakład do odliczenia od kwoty podatku należnego tej części podatku dochodowego od osób prawnych, płaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, i każdą podporządkowaną spółkę zależną [...] do limitu kwoty odpowiedniego, należnego podatku.

[...]

2. Jednakże każde państwo członkowskie może ustalić, że opłaty 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 9 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 (Dz.U. L 345, s. 8) uchylił dyrektywę 90/435.

Prawo francuskie

5 Zgodnie z art. 145 code général des impôts (francuskiego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI”) system podatkowy dla spółek dominujących ma zastosowanie w szczególności do

spółek opodatkowanych zwykłych stawek podatku dochodowego od osób prawnych, posiadających przynajmniej 5% udziału w kapitale spółki emitującej.

6 Jeżeli chodzi o zyski z akcji i udziałów, art. 216 CGI stanowi:

„I. 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 proporcjonalnej części kosztów i opłat.

Proporcjonalna część kosztów i opłat, o której mowa w akapicie poprzedzającym, jest ustalona jednolicie na 5% rocznego zysku z akcji i udziałów, włączając w to przyznaną ulgę podatkową. Owa proporcjonalna część nie może jednak przewyższać dla każdego okresu podatkowego rocznej kwoty kosztów i opłat wszelkiego rodzaju poniesionych przez spółkę bądź udziałowcem lub akcjonariuszem w trakcie tego okresu podatkowego”.

7 Jeżeli chodzi o system opodatkowania grup, art. 223A CGI stanowi:

„Spółka może być sama podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych należnego od rocznego dochodu grupy podatkowej z której jest częścią i ze spółek, w których posiada ona co najmniej 95% kapitału, w sposób ciągły w toku roku podatkowego, bezpośrednio lub za pośrednictwem spółek należących do grupy [...].

[...]

Członkami grupy mogą być jedynie spółki, które udzieliły na to zgody i których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na zasadach ogólnych [...].”

8 Artykuł 223B CGI stanowi:

„Roczny dochód jest określany przez spółkę dominującą poprzez zsumowanie dochodów każdej ze spółek grupy, określonych na zasadach ogólnych [...].

Jeżeli chodzi o określenie dochodów z lat podatkowych rozpoczynających przed dniem 1 stycznia 1993 r. lub zamkniętych od dnia 31 grudnia 1998 r., roczny dochód jest pomniejszany przez spółkę grupy o proporcjonalną część kosztów i opłat uwzględnioną w jej dochodach w związku z jej udziałem w innej spółce grupy [...].

[...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

9 Skarżycielka w postępowaniu głównym jest spółką dominującą skonsolidowanej grupy podatkowej w rozumieniu art. 223A CGI. Steria, która jest członkiem tej grupy, sama posiada udział przekraczający 95% w spółkach zależnych mających siedzibę zarówno we Francji, jak i w pozostałych państwach członkowskich. Na podstawie art. 216 CGI dywidendy otrzymywane przez Sterię od spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich zostały odliczone od jej rocznego zysku, z wyjątkiem proporcjonalnej części kosztów i opłat, ryczałtowo ustalonych na 5% kwoty otrzymanych dywidend (zwanej dalej „proporcjonalną częścią kosztów i opłat”) i przedstawiających koszty i opłaty poniesione przez spółkę dominującą, odnoszące się do jej udziałów w spółce zależnej, która wypłacała te dywidendy.

10 Po dobrowolnym zapłaceniu na tej podstawie podatku od osób prawnych i dodatkowych opłat z tytułu tego podatku skarżycielka w postępowaniu głównym wniosła o zwrot części tego

podatku za lata 2005–2008, odpowiadaj?cego proporcjonalnej cz??ci kosztów i op?at. Wniosek swój opar?a na braku zgodno?ci odno?nego uregulowania krajowego z art. 43 WE (obecnie art. 49 TFUE). Podnios?a w tym zakresie odmienne traktowanie dywidend otrzymanych przez spółk? dominuj?c? skonsolidowanej grupy podatkowej w zale?no?ci od tego, czy dywidendy te pochodz? od spółek b?d?cych cz?onkami owej zintegrowanej grupy podatkowej, co oznacza, ?e spółki te maj? siedzib? we Francji, czy te? pochodz? od spółek zale?nych z siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich. Jedynie bowiem w tym pierwszym przypadku dywidendy s? ca?kowicie zwolnione z podatku od osób prawnych z powodu neutralizacji, na podstawie art. 223B CGI, w??czenia do zysków spółki dominuj?cej cz??ci kosztów i op?at.

11 Poniewa? organ podatkowy nie uwzgl?dni? wniosku, skar??ca w post?powaniu g?ównym wnios?a skarg? do tribunal administratif (s?du administracyjnego) w Montreuil. W wyniku oddalenia skargi wyrokiem z dnia 4 pa?dziernika 2012 r. skar??ca w post?powaniu g?ównym wnios?a odwo?anie od tego wyroku do cour administrative d'appel de Versailles (administracyjnego s?du apelacyjnego w Wersalu).

12 S?d odsy?aj?cy przypomina, i? Trybuna? w wyroku X Holding (C?337/08, EU:C:2010:89) orzek?, ?e art. 49 TFUE i 54 TFUE nie stoj? na przeszkodzie stosowaniu przepisów pa?stwa cz?onkowskiego, które daj? spółce dominuj?cej mo?liwo?? utworzenia jednego podmiotu podatkowego z jej spółk? zale?n? b?d?c? rezydentem, lecz uniemo?liwiaj? utworzenie takiego podmiotu ze spółk? zale?n? nieb?d?c? rezydentem, gdy dochody tej ostatniej nie s? przedmiotem opodatkowania w tym pa?stwie cz?onkowskim. Niemniej jednak zdaniem s?du odsy?aj?cego wspomniany wyrok nie zbada? zgodno?ci z prawem Unii ogó?u korzy?ci zastrze?onych dla spółek b?d?cych cz?onkami zintegrowanej grupy podatkowej.

13 W tej sytuacji cour administrative d'appel de Versailles postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 43 WE, obecnie art. 49 TFUE, dotycz?cy swobody przedsi?biorczo?ci, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on temu, aby przepisy dotycz?ce francuskiego systemu integracji podatkowej przyzna?y integruj?cej spółce dominuj?cej neutralizacj? skutków w??czenia proporcjonalnej cz??ci kosztów i op?at rycza?towo okre?lonej na 5% kwoty netto otrzymanych przez ni? dywidend tylko od spółek b?d?cych rezydentami obj?tych integracj?, podczas gdy przepisy te odmawiaj? jej takiego prawa dla dywidend wyp?acanych przez jej spółki zale?ne z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, które gdyby by?y rezydentami, obiektywnie mog?yby, wed?ug wyboru, nale?e? do systemu integracji?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

14 Artyku? 49 TFUE nakazuje zniesienie ogranicze? w swobodzie przedsi?biorczo?ci. W zwi?zku z tym nawet je?li, zgodnie z ich brzmieniem, postanowienia traktatu FUE dotycz?ce swobody dzia?alno?ci gospodarczej maj? na celu zapewnienie krajowego traktowania w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, to jednak sprzeciwiaj? si? one temu, by pa?stwo cz?onkowskie pochodzenia ogranicza?o podejmowanie dzia?alno?ci w innym pa?stwie cz?onkowskim przez swojego obywatela lub przez spółk? utworzon? zgodnie z jego prawem (wyrok X, C?686/13, EU:C:2015:375, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

15 Z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e ograniczenie swobody przedsi?biorczo?ci ma miejsce w przypadku, gdy na podstawie prawa pa?stwa cz?onkowskiego spółka b?d?ca rezydentem posiadaj?ca spółk? zale?n? lub sta?y zak?ad w innym pa?stwie cz?onkowskim jest traktowana pod wzgl?dem podatkowym w mniej korzystny sposób w porównaniu ze spółk? b?d?c? rezydentem posiadaj?c? sta?y zak?ad lub spółk? zale?n? w tym pierwszym pa?stwie cz?onkowskim (zob. wyrok Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, pkt 19 i

przytoczone tam orzecznictwo).

16 Na podstawie uregulowania spornego w postępowaniu głównym dywidendy otrzymywane przez spółkę dominującą bądź rezydentem pochodzącej od spółki zależnej, niezależnie od tego, czy jest ona rezydentem, czy też nie, są odliczane od zysku netto spółki dominującej, z wyjątkiem proporcjonalnej części kosztów i opłat. Koszty i opłaty dotyczą udziałów lub akcji, w związku z którymi wypłacane są dywidendy zwolnione z podatku, są bowiem uznawane za niepodlegające odliczeniu od zysku spółki dominującej.

17 Niemniej jednak owo wyczenie części kosztów i opłat do zysku spółki dominującej jest neutralizowane z korzyścią dla spółki dominującej należącej do zintegrowanej grupy podatkowej w rozumieniu art. 223A CGI jedynie w stosunku do dywidend jej spółek zależnych należących do tej grupy.

18 Z uregulowania państwa członkowskiego takiego jak uregulowanie sporne w postępowaniu głównym wynika, że dywidendy otrzymywane przez spółkę dominującą bądź rezydentem, należą do zintegrowanej grupy podatkowej, są w całości odliczane od zysku netto owej spółki dominującej, a tym samym całkowicie zwolnione z podatku od osób prawnych w tym państwie członkowskim, podczas gdy dywidendy otrzymywane przez wspomnianą spółkę dominującą od spółek zależnych nienależących do owej grupy podatkowej są jedynie częściowo zwolnione z tego podatku, z powodu wyczenia proporcjonalnej części kosztów i opłat do zysku tej samej spółki dominującej.

19 Tymczasem jeżeli na podstawie tego uregulowania jedynie spółki bądź rezydentami mogą należeć do zintegrowanej grupy podatkowej, odnośna korzyść podatkowa jest zastrzeżona jedynie dla dywidend pochodzenia krajowego.

20 Wykluczenie z korzystania z takiej korzyści spółki dominującej posiadającej spółkę zależną z siedzibą w innym państwie członkowskim może sprawić, że wykonywanie przez spółkę dominującą przysługującej jej swobody działania gospodarczej będzie dla niej mniej atrakcyjne, ponieważ może zniechęcać ją do tworzenia spółek zależnych w innych państwach członkowskich.

21 Aby takie odmienne traktowanie było zgodne z przepisami traktatu dotyczącymi swobody przedsiębiorczości, musi ono dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, oraz musi ono być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. wyrok X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 20).

22 Tymczasem okoliczności, że dywidendy otrzymywane przez spółkę dominującą, która korzysta z pełnego zwolnienia podatkowego, pochodzą od spółek zależnych należących do zintegrowanej grupy podatkowej, do której należy również odnośna spółka dominująca, nie odpowiada obiektywnej odmiennej sytuacji pomiędzy spółkami dominującymi uzasadniającej ustalone odmienne traktowanie (zob. podobnie wyroki: Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 23–30; X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 21–24; SCA Group Holding i in., od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, pkt 29–31). W rzeczywistości bowiem w świetle uregulowania takiego jak sporne w postępowaniu głównym, przewidującego – poprzez zastosowanie neutralizacji wyczenia części kosztów i opłat z korzyścią dla spółki dominującej – pełne zwolnienie podatkowe otrzymanych dywidend, sytuacja spółek należących do zintegrowanej grupy podatkowej jest porównywalna do sytuacji spółek nienależących do takiej grupy w zakresie, w jakim w obydwu przypadkach, po pierwsze, spółka dominująca ponosi koszty i opłaty związane ze swym udziałem w spółce zależnej, oraz po drugie, zyski osiągnięte przez spółki zależne, w związku z którymi wypłacane są dywidendy, mogą co do zasady być przedmiotem podwójnego opodatkowania w wymiarze gospodarczym lub opodatkowania kaskadowego (zob. podobnie

wyroki: Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 113; a także Santander Asset Management SGIIC i in., od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 42).

23 Ponadto należy zbadać, czy odmienne traktowanie takie jak w postępowaniu głównym jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

24 Rząd francuski, niderlandzki oraz Zjednoczonego Królestwa podnoszą, że neutralizacja wyczenia proporcjonalnej części kosztów i opłat stanowi element nierozdzielnie związany z systemem integracji podatkowej, który uzasadniony jest koniecznością zachowania rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi.

25 W tym zakresie należy przypomnieć, że w wyroku X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 18, 43) Trybunał, przypomniawszy, iż system integracji podatkowej pozwala w szczególności na skonsolidowanie na poziomie spółki dominującej zysków i strat spółek zintegrowanych w ramach jednego podmiotu podatkowego i na zachowanie neutralnego podatkowo charakteru transakcji wykonywanych w ramach grupy, orzekł, że przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości nie sprzeciwiają się stosowaniu przepisów państwa członkowskiego, które dają spółce dominującej możliwość utworzenia jednego podmiotu podatkowego z jej spółką zależną bądź rezydentem, lecz uniemożliwiają utworzenie takiego podmiotu ze spółką zależną bądź rezydentem, gdy dochody tej ostatniej nie są przedmiotem opodatkowania w tym państwie członkowskim.

26 W rzeczywistości bowiem zdaniem Trybunału wykluczenie spółek niebúdźcych rezydentami z takiego systemu jest uzasadnione w świetle konieczności zachowania równowagi rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi. Skoro spółka dominująca może swobodnie zdecydować o utworzeniu jednego podmiotu podatkowego ze swą spółką zależną oraz o jego swobodnym zlikwidowaniu w kolejnym roku, to możliwość wyczenia do tego podmiotu podatkowego spółki zależnej niebúdźcej rezydentem oznacza pozostawienie jej swobodnego wyboru systemu podatkowego stosowanego do strat tej spółki zależnej oraz miejsca, w którym bądź one uwzględniane (wyrok X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 31–33).

27 Z wyroku X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) nie można jednak wywnioskować, że każde odmienne traktowanie pomiędzy spółkami należącymi do zintegrowanej grupy podatkowej z jednej strony oraz spółkami nienależącymi do takiej grupy z drugiej strony jest zgodne z art. 49 TFUE. W rzeczywistości bowiem we wspomnianym wyroku Trybunał badał jedynie przesłankę siedziby jako warunku dostępu do systemu integracji podatkowej i orzekł, że przesłanka ta była uzasadniona z uwagi na to, iż system ów pozwala na przeniesienie strat w obrębie zintegrowanej grupy podatkowej.

28 Jeżeli chodzi o korzyści podatkowe inne niż przeniesienie strat w obrębie zintegrowanej grupy podatkowej, należy w związku z tym zbadać odrębnie, jak podniosła rzeczniczka generalna w pkt 34 opinii, kwestię, czy państwo członkowskie może zastrzec te korzyści dla spółek należących do zintegrowanej grupy podatkowej, a tym samym wyliczyć je w sytuacjach transgranicznych.

29 Otóż odmienne traktowanie takie jak to w postępowaniu gównym nie może zostać uzasadnione konieczności zachowania równoważonego rozdziału w adztwa podatkowego pomiędzy państwami podatkowymi. W rzeczywistości bowiem takie odmienne traktowanie dotyczy jedynie dywidend pochodzących z innego państwa, otrzymywanych przez spółki dominujące bądź rezydentami, tak że chodzi tutaj wyjątkowo od suwerenności podatkowej tylko jednego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 39, 40).

30 Rząd francuski, niemiecki oraz Zjednoczonego Królestwa podniosły również konieczności zachowania spójności spornego w postępowaniu gównym systemu podatkowego.

31 Aby można było uwzględnić argument oparty na takim uzasadnieniu, konieczne jest wykazanie bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści za pomocą określonego obciążenia podatkowego, przy czym charakter tego związku powinien być oceniany w świetle celu danego uregulowania (wyrok Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W tym zakresie rząd francuski podniósł, że sporna korzyść podatkowa odpowiada celowi asymilacji grupy składającej się ze spółki dominującej i z jej spółek zależnych w jednego przedsiębiorcy mającego kilka zakładów.

33 Oczywiście asymilacja taka oznacza, że abstrahuje się od udziału posiadanego przez spółkę dominującą jako zwierzchnika zintegrowanej grupy podatkowej w kapitale jej spółek, co oznacza, że poszczególne transakcje w ramach grupy uznawane są za nieistniejące z podatkowego punktu widzenia. Tymczasem Trybunał przyznał w wyroku Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 50), że w systemie integracji podatkowej może istnieć bezpośredni związek pomiędzy korzyścią podatkową przyznaną na rzecz spółek należących do zintegrowanej grupy podatkowej a uszczerbkiem podatkowym wynikającym z takiej neutralizacji transakcji w obrębie tej grupy. W sprawie zakończonej tym wyrokiem bezpośrednio uwzględnienie przez spółkę dominującą strat poniesionych przez spółkę zależną było wyrównywane przez okoliczności, że w ramach zintegrowanej grupy podatkowej pomijano istnienie udziału pierwszej spółki w drugiej spółce, czyniąc niemożliwym utworzenie przez spółkę dominującą rezerwy w celu obniżenia jej udziału w spółce zależnej ponoszącej straty (zob. wyroki: Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 48; SCA Group Holding i in., od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, pkt 34, 35).

34 W związku z tym, w przeciwieństwie do sytuacji przedstawionej w wyroku Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), nie można wykazać żadnego bezpośredniego związku – w rozumieniu orzecznictwa, o którym mowa w pkt 31 niniejszego wyroku – pomiędzy sporną korzyścią podatkową a obciążeniem podatkowym wynikającym z neutralizacji transakcji w obrębie grupy.

35 W rzeczywistości bowiem, mimo że jak twierdzi rząd francuski, neutralizacja wyczenia proporcjonalnej części kosztów i opłat wynika z asymilacji grupy utworzonej przez spółkę dominującą i jej spółki zależne w jednego tylko przedsiębiorcy mającego kilka zakładów, to jednak owa neutralizacja nie zmierza do żadnego obciążenia podatkowego spółki dominującej na czele zintegrowanej grupy podatkowej, lecz przeciwnie, przyznaje jej, co wynika z pkt 17–19 niniejszego wyroku, sporną w postępowaniu gównym korzyść podatkową.

36 W związku z tym nie można uwzględnić argumentacji dotyczącej konieczności zachowania spójności spornego w postępowaniu gównym systemu podatkowego.

37 Wreszcie rząd francuski i niemiecki podnoszą również, że sporna w postępowaniu gównym korzyść podatkowa jest zgodna z art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435, na podstawie którego

to przepisu państwa czonkowskie zachowuj? uprawnienie do ustalenia, ?e op?aty odnosz?ce si? do udzia?ów i strat wynikaj?ce z udzia?u spó?ki dominuj?cej w spó?kach zale?nych nie mog? zosta? odliczone od podlegaj?cego opodatkowaniu zysku tej pierwszej spó?ki. Tymczasem art. 216 CGI wykonuje to uprawnienie.

38 Argumentacja ta równie? nie zas?uguje na uwzgl?dnienie.

39 W rzeczywisto?ci bowiem z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e mo?liwo?? oferowana pa?stwom czonkowskim w art. 4 ust. 2 dyrektywy 90/435 mo?e by? wykonywana tylko przy jednoczesnym przestrzeganiu podstawowych przepisów traktatu, w niniejszej sprawie art. 49 TFUE (zob. wyroki: Bosal, C?168/01, EU:C:2003:479, pkt 26; Keller Holding, C?471/04, EU:C:2006:143, pkt 45; a tak?e Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, EU:C:2006:774, pkt 46).

40 Z ogó?u powy?szych rozwa?a? wynika, ?e na przedstawione pytanie powinno si? odpowiedzie?, i? art. 49 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on przepisom pa?stwa czonkowskiego dotycz?cym zintegrowanego systemu podatkowego, które przyzna?y integruj?cej spó?ce dominuj?cej neutralizacj? skutków w??czenia proporcjonalnej cz??ci kosztów i wydatków rycza?towo okre?lonej na 5% kwoty netto dywidend otrzymanych przez ni? tylko od spó?ek b?d?cych rezydentami obj?tych integracj?, podczas gdy przepisy te odmawiaj? jej takiego prawa dla dywidend wyp?acanych przez jej spó?ki zale?ne z siedzib? w innym pa?stwie czonkowskim, które gdyby by?y rezydentami, obiektywnie mog?yby, wed?ug wyboru, nale?e? do systemu integracji.

W przedmiocie kosztów

41 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (druga izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 49 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on przepisom pa?stwa czonkowskiego dotycz?cym zintegrowanego systemu podatkowego, które przyzna?y integruj?cej spó?ce dominuj?cej neutralizacj? skutków w??czenia proporcjonalnej cz??ci kosztów i op?at rycza?towo okre?lonej na 5% kwoty netto dywidend otrzymanych przez ni? tylko od spó?ek b?d?cych rezydentami obj?tych integracj?, podczas gdy przepisy te odmawiaj? jej takiego prawa dla dywidend wyp?acanych przez jej spó?ki zale?ne z siedzib? w innym pa?stwie czonkowskim, które gdyby by?y rezydentami, obiektywnie mog?yby, wed?ug wyboru, nale?e? do systemu integracji.

Podpisy

* J?zyk post?powania: francuski.