

Downloaded via the EU tax law app / web

62017CJ0575

WYROK TRYBUNAŹU (piŹta izba)

z dnia 22 listopada 2018 r. (*1)

OdesŹanie prejudycjalne – Swobodny przepŹyw kapitaŹu – Podatek pobierany u ŹródŹa od kwoty brutto dywidend krajowych wypŹaconych spŹkom niebŹdŹcym rezydentami – Przeniesienie opodatkowania dywidend wypŹaconych spŹce bŹdŹcej rezydentem w przypadku roku, w którym wystŹpiŹa strata – Odmienne traktowanie – WzglŹdy uzasadniajŹce – PorŹwnywalnoŹŹ – ZrŹwnowaŹony podziaŹ wŹadztwa podatkowego miŹdzy paŹstwami czŹonkowskimi – SkutecznoŹŹ poboru podatku – ProporcjonalnoŹŹ – Dyskryminacja

W sprawie CŹ575/17

majŹcej za przedmiot wnioŹek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zŹoŹony przez Conseil d'État (radŹ stanu, Francja) postanowieniem z dnia 20 wrzeŹnia 2017 r., które wpŹynŹo do TrybunaŹu w dniu 28 wrzeŹnia 2017 r., w postŹpowaniu:

Sofina SA,

Rebelco SA,

Sidro SA

przeciwko

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

TRYBUNAŹ (piŹta izba),

w skŹadzie: K. Lenaerts, prezes TrybunaŹu, peŹniŹcy obowiŹzki prezesa piŹtej izby, F. Biltgen i E. Levits (sprawozdawca), sŹdziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: R. Schiano, administrator,

uwzglŹdniajŹc pisemny etap postŹpowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 25 czerwca 2018 r.,

rozwaŹywszy uwagi przedstawione:

–

w imieniu Sofina SA przez C. Valentina, avocat,

–

w imieniu rzŹdu francuskiego przez D. Colasa, A. Alidière i E. de Moustier, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocnikŹw,

–

w imieniu rządu belgijskiego przez P. Cottina i J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,

–

w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega i R. Kanitza, działających w charakterze pełnomocników,

–

w imieniu rządu niderlandzkiego przez M.K. Bulterman, H.S. Gijzen, J. Langer i J.M. Hoogvelda, działających w charakterze pełnomocników,

–

w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, H. Shev, C. Meyer-Seitz, L. Zettergren i A. Alriksson, działające w charakterze pełnomocników,

–

w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez Z. Lavery, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez J. Rivetta, barrister,

–

w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement i W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 sierpnia 2018 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 63 i 65 TFUE.

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Sofina SA, Rebelco SA i Sidro SA, spółkami prawa belgijskiego, a ministre de l'Action et des Comptes publics (ministrem ds. spraw publicznych i rachunków publicznych, Francja) w przedmiocie odmowy zwrotu przez tego ostatniego na ich rzecz podatku pobranego u źródła od dywidend wypłaconych im w latach 2008–2011.

Ramy prawne

Prawo francuskie

3

Na podstawie art. 38 ust. 1 code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego, zwanego

dalej „CGI”):

„[...] [Z]ysk podlegaj?cy opodatkowaniu to zysk netto, okre?lony na podstawie wyników wszystkich operacji, niezale?nie od ich rodzaju, przeprowadzonych przez przedsi?biorstwa, w tym, mi?dzy innymi, transakcji zbycia sk?adników maj?tkowych w trakcie ich eksploatacji lub po jej zako?czeniu”.

4

Artyku? 39 ust. 1 CGI stanowi:

„Zysk netto oblicza si? po odliczeniu wszelkich obci??e? [...]”.

5

Artyku? 119 bis ust. 2 CGI przewiduje w szczeg?lno?ci, ?e dochody, o których mowa w art. 108–117 bis tego kodeksu, podlegaj? podatkowi pobieranemu u ?ród?a wed?ug stawki okre?lonej w art. 187 tego kodeksu, je?li ich beneficjentami s? osoby niemaj?ce miejsca zamieszkania dla celów podatkowych ani siedziby we Francji.

6

Dywidendy nale?? do dochodów wymienionych w art. 108–117 bis CGI.

7

W wersji maj?cej zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych w post?powaniu g?ównym art. 187 ust. 1 CGI ustala stawk? podatku pobieranego u ?ród?a na 25%.

8

W wersji obowi?zuj?cej do dnia 21 wrze?nia 2011 r. art. 209 ust. 1 akapit trzeci CGI stanowi?:

„[...] [W] przypadku poniesienia straty w roku podatkowym strata ta jest wykazywana jako obci??enie kolejnego roku podatkowego i odliczana od zysku osi?gni?tego w rzeczonym roku podatkowym. Je?li zysk ten nie jest wystarczaj?cy do dokonania pe?nego odliczenia, nadwy?ka straty jest przenoszona na nast?pne lata podatkowe”.

9

Od dnia 21 wrze?nia 2011 r. art. 209 ust. 1 akapit trzeci CGI brzmi nast?puj?co:

„[...] [W] przypadku poniesienia straty w roku podatkowym strata ta jest wykazywana jako obci??enie kolejnego roku podatkowego i odliczana od zysku osi?gni?tego w rzeczonym roku podatkowym z zachowaniem limitu w kwocie 1000000 [EUR] powi?kszonego o 60% kwoty nadwy?ki zysku podlegaj?cego opodatkowaniu, osi?gni?tego w rzeczonym roku podatkowym, nad kwot? limitu. Je?li zysk ten nie jest wystarczaj?cy do dokonania pe?nego odliczenia, nadwy?ka straty jest przenoszona na nast?pne lata podatkowe, z zastrze?eniem tych samych warunków. To samo dotyczy cz??ci straty, której odliczenie nie by?o mo?liwe zgodnie z pierwszym zdaniem niniejszego akapitu”.

Konwencja francusko-belgijska

10

Artyku? 15 ust. 1 i 2 umowy podatkowej mi?dzy Francj? a Belgi? o unikaniu podwójnego opodatkowania i zasadach wzajemnej pomocy administracyjnej i prawnej w dziedzinie podatków dochodowych, podpisanej w Brukseli w dniu 10 marca 1964 r., w brzmieniu zmienionym aneksami z dnia 15 lutego 1971 r., 8 lutego 1999 r., 12 grudnia 2008 r. i 7 lipca 2009 r. (zwanej dalej „umow? francusko-belgijsk?”), stanowi:

„1. Dywidendy, maj?ce swe ?ród?o w umawiaj?cym si? pa?stwie, które s? wyp?acane rezydentowi drugiego umawiaj?cego si? pa?stwa, podlegaj? opodatkowaniu w tym drugim pa?stwie.

2. Jednak?e, z zastrze?eniem ust. 3, dywidendy te mog? by? opodatkowane w umawiaj?cym si? pa?stwie, w którym spółka wyp?acaj?ca dywidendy ma siedzib?, i zgodnie z prawem tego pa?stwa, ale podatek ten nie mo?e przekroczy?:

a)

10[%] kwoty dywidend brutto, je?eli odbiorca jest spółk?, posiadaj?c? co najmniej 10 [%] kapita?u spółki wyp?acaj?cej dywidendy od pocz?tku ostatniego roku obrachunkowego zamkni?tego przed wyp?at?,

b)

15[%] kwoty dywidend brutto we wszystkich innych przypadkach.

Postanowienia tego ust?pu nie dotycz? opodatkowania spółki w odniesieniu do zysków, z których dywidendy s? wyp?acane”.

11

Artyku? 19 cz??? A umowy francusko-belgijskiej przewiduje w szczególno?ci:

„Podwójnemu opodatkowaniu zapobiega si? w sposób nast?puj?cy:

A. W przypadku Belgii:

1.

Dochody i zyski kapita?owe, o których mowa w art. 15 ust. 2–4, od których zosta? pobrany we Francji podatek u ?ród?a i które s? osi?gane przez spółki maj?ce siedzib? w Belgii i podlegaj?ce opodatkowaniu podatkiem od spółek s?, poprzez pobranie zaliczki na podatek od dochodów kapita?owych wed?ug zwyk?ej stawki od kwoty pomniejszonej o podatek francuski (kwoty netto), zwolnione od podatku od spółek i podatku od wyp?aty zgodnie z zasadami okre?lonymi przez ustawodawstwo belgijskie.

[...]”.

Okoliczno?ci faktyczne i pytania prejudycjalne

12

W latach 2008–2011 Sofina, Rebelco i Sidro otrzyma?y dywidendy z tytu?u udzia?ów w spółkach francuskich.

13

Zgodnie z art. 119 bis ust. 2 CGI w związku z art. 15 ust. 2 umowy francusko-belgijskiej dywidendy te były przedmiotem podatku pobranego u źródła w wysokości 15%.

14

Ponieważ skarżące w postępowaniu głównym zakończyły lata 2008–2011 z wynikiem ujemnym, zostały odwołania do francuskiej administracji podatkowej zmierzające do uzyskania zwrotu podatków pobranych od dywidend wypłaconych w tych latach.

15

Ponieważ odwołania te zostały oddalone, skarżące w postępowaniu głównym wniosły sprawy do właściwych sądów, które ani w pierwszej instancji, ani w apelacji nie uwzględniły ich roszczeń o zwrot.

16

W konsekwencji skarżące w postępowaniu głównym wniosły kasację do sądu odsyłającego.

17

Conseil d'État (rada stanu, Francja) stwierdziła, po pierwsze, że pobieranie podatku u źródła tylko od ponoszących strat spółek niebędących rezydentami, w przypadku gdy otrzymują one dywidendy z tytułu udziałów w spółkach będących rezydentami, może prowadzić do niekorzystnych dla nich skutków w zakresie płynności finansowej w stosunku do ponoszących strat spółek będących rezydentami. Sąd ów pragnie jednak dowiedzieć się, czy taka okoliczność sama w sobie stanowi różnicę w traktowaniu charakteryzującą ograniczenie swobodnego przepływu kapitału zakazane co do zasady przez art. 63 TFUE.

18

Zakładając, że przepisy sporne w postępowaniu głównym stanowią takie ograniczenie, Conseil d'État (rada stanu) zastanawia się, po drugie, czy z uwagi na cel tych przepisów, a mianowicie zagwarantowanie skuteczności poboru podatków, ograniczenie to może być uzasadnione.

19

Po trzecie i tytułem ewentualnym, na wypadek dopuszczenia zasady poboru u źródła w niniejszej sprawie sąd ten pragnie dowiedzieć się, z jednej strony, czy okoliczność, że ponosząca strat spółka będąca rezydentem, która zaprzestaje działalności, a tym samym korzysta ze zwolnienia de facto z opodatkowania dywidend, jakie otrzymała w latach, w których poniosła stratę, może mieć wpływ na badanie zgodności przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym z art. 63 i 65 TFUE.

20

Z drugiej strony Conseil d'État (rada stanu) wskazuje, że odmienne zasady obliczania podstawy opodatkowania dywidend w zależności od tego, czy spółka je otrzymująca jest rezydentem, czy nie, mogą również stanowić ograniczenie swobodnego przepływu kapitału. Podczas bowiem gdy podatek u źródła przewidziany w art. 119 bis CGI jest obliczany od kwoty brutto dywidend, koszty związane z samym poborem dywidend podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania do celów

obliczenia podatku obcizajcego dywidendy wypacone spółce bdczej rezydentem.

21

W takich okolicznościach Conseil d'État (rada stanu) postanowiła zawiesić postępowanie i zwróci się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy art. [...] 63 i 65 [TFUE] należy interpretować w ten sposób, że niekorzystne skutki w zakresie płynności finansowej wynikające z pobierania podatku u źródła od dywidend wypacanych ponoszonym strat spółkom niebdcym rezydentami, podczas gdy ponoszące strat spółki bdcje rezydentami podlegają opodatkowaniu od kwoty otrzymywanych przez nie dywidend dopiero w roku podatkowym, w którym ewentualnie ponownie osiągną zysk, stanowi same w sobie różnicę w traktowaniu o cechach ograniczenia swobody przepływu kapitału?

2)

Czy ewentualne ograniczenie swobody przepływu kapitału, o którym mowa w poprzednim pytaniu, można w świetle wymogów wynikających z art. [...] 63 i 65 [TFUE] uznać za uzasadnione konieczności zagwarantowania skuteczności poboru podatku, ponieważ spółki niebdcje rezydentami nie podlegają nadzorowi francuskiej administracji podatkowej, lub konieczności zachowania rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi?

3)

W sytuacji gdy stosowanie kwestionowanego podatku pobieranego u źródła może co do zasady być dopuszczalne w świetle swobodnego przepływu kapitału:

—

czy postanowienia te stoją na przeszkodzie pobraniu podatku u źródła od dywidend wypacanych przez spółkę bdcją rezydentem na rzecz ponoszącej strat i niebdcej rezydentem spółki z innego państwa członkowskiego, jeżeli ta ostatnia spółka zaprzestaje swojej działalności bez ponownego osiągnięcia zysku, podczas gdy znajduje się w takiej sytuacji spółka bdcją rezydentem nie podlega w rzeczywistości opodatkowaniu od kwoty tych dywidend?

—

czy postanowienia te należy interpretować w ten sposób, że w przypadku występowania przepisów podatkowych wprowadzających różne traktowanie dywidend w zależności od tego, czy są one wypacane rezydentom czy nierezydentom, należy porównać rzeczywiste obciążenie podatkowe ponoszone przez każdego z nich w związku z tymi dywidendami, a więc ograniczenie swobody przepływu kapitału wynikające z tego, że przepisy te wykluczają wyłączenie w przypadku nierezydentów odliczenie kosztów bezpośrednio związanych z samym uzyskaniem dywidend, można uważać za uzasadnione różnicę stawek między opodatkowaniem według prawa powszechnego obcizajcym rezydentów w późniejszym roku podatkowym, a podatkiem pobranym u źródła od dywidend wypacanych nierezydentom, jeżeli różnica ta rekompensuje z punktu widzenia kwoty zapaconego podatku różnicę w podstawie opodatkowania?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego oraz pierwszej części pytania trzeciego

22

Poprzez pytania pierwsze i drugie oraz pierwsz? cz??? pytania trzeciego, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 63 i 65 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego, takiemu jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym, na mocy którego dywidendy wyp?acone przez spółk? b?d?c? rezydentem podlegaj? opodatkowaniu u ?ród?a, gdy s? otrzymywane przez spółk? nieb?d?c? rezydentem, podczas gdy, je?eli s? otrzymywane przez spółk? b?d?c? rezydentem, opodatkowanie ich wed?ug systemu prawa powszechnego podatku dochodowego od osób prawnych dokonuje si? po zako?czeniu roku podatkowego, w którym zosta?y uzyskane, wy??cznie pod warunkiem, ?e wynik tej ostatniej spółki by? dodatni w tym roku, a takie opodatkowanie w danym wypadku mo?e nigdy nie nast?pi?, je?eli spółka ta zaprzesta?a dzia?alno?ci, nie osi?gn?wszy wyniku dodatniego od momentu otrzymania tych dywidend.

W przedmiocie istnienia ograniczenia w swobodnym przep?ywie kapita?u w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE

23

Z utrwalonego orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e do zakazanych przez art. 63 ust. 1 TFUE ?rodków zaliczaj? si?, jako ograniczenia w przep?ywie kapita?u, ?rodki, które mog? zniech?ca? osoby nieb?d?ce rezydentami do dokonywania inwestycji w danym pa?stwie cz?onkowskim lub które mog? zniech?ca? osoby b?d?ce rezydentami wspomnianego pa?stwa cz?onkowskiego do dokonywania inwestycji w innych pa?stwach (wyroki: z dnia 10 maja 2012 r., Santander Asset Management SGIIC i in., od C?338/11 do C?347/11, EU:C:2012:286, pkt 15; z dnia 17 wrze?nia 2015 r., Miljoen i in., C?10/14, C?14/14 i C?17/14, EU:C:2015:608, pkt 44; a tak?e z dnia 2 czerwca 2016 r., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C?252/14, EU:C:2016:402, pkt 27).

24

Dok?adniej rzecz ujmuj?c, niekorzystne traktowanie przez dane pa?stwo cz?onkowskie dywidend wyp?acanych spółkom nieb?d?cym rezydentami w stosunku do traktowania zastrze?onego dla dywidend wyp?acanych spółkom b?d?cym rezydentami mo?e zniech?ca? spółki z siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? to pierwsze pa?stwo cz?onkowskie do inwestowania w tym pierwszym pa?stwie cz?onkowskim, a w konsekwencji stanowi ograniczenie w swobodnym przep?ywie kapita?u, zakazane co do zasady przez art. 63 TFUE (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C?252/14, EU:C:2016:402, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

25

Na podstawie przepisów krajowych rozpatrywanych w post?powaniu g?ównym spółki posiadaj?ce udzia?y w spółce z siedzib? we Francji w zakresie wyp?aconych im z tego tytu?u dywidend podlegaj? dwóm ró?nym systemom opodatkowania, których stosowanie zale?y od ich statusu rezydenta albo nierezydenta na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego.

26

Z postanowienia odsy?aj?cego wynika bowiem, ?e dywidendy wyp?acane spółkom nieb?d?cym rezydentami przez spółk? francusk? na podstawie art. 119 bis ust. 2 CGI podlegaj? opodatkowaniu podatkiem u ?ród?a w wysoko?ci 25% warto?ci brutto dywidend, przy czym stawka ta mo?e zosta? obni?ona na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania,

niezależnie od ich wyników finansowych. Jak wskazuje sąd odsyłający, zgodnie z taką umową, czyli umową francusko-belgijską dywidendy otrzymane przez skarżycę w postępowaniu głównym podlegają podatkowi u źródła o stawce 15%.

27

Natomiast dywidendy wypłacone na rzecz spółki belgijskiej rezydentem są wliczone do podstawy opodatkowania i podlegają systemowi opodatkowania prawa powszechnego, czyli podatkowi dochodowemu od osób prawnych w wysokości 33,33%, zgodnie z art. 38 CGI. W wypadku ujemnego wyniku na koniec danego roku podatkowego art. 209 ust. 1 akapit trzeci CGI, w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym przewidywało przeniesienie tego opodatkowania na późniejszy rok podatkowy, w którym osiągnięto zysk, przy czym zarejestrowane straty podlegające przeniesieniu na następny rok podatkowy są zaliczane do wysokości kwot otrzymanych dywidend.

28

Wynika z tego, że podczas gdy dywidendy wypłacone spółce belgijskiej rezydentem podlegają bezpośrednio i ostatecznemu opodatkowaniu, opodatkowanie, jakiemu podlegają dywidendy wypłacone spółce belgijskiej rezydentem, zależy od jej dodatniego lub ujemnego wyniku netto. Jeżeli wynik ten jest ujemny, opodatkowanie tych dywidend nie tylko zostaje przeniesione na późniejszy rok podatkowy, w którym osiągnięto zysk, zapewniając w ten sposób korzyści w zakresie płynności finansowej spółce belgijskiej rezydentem, lecz ponadto z tego względu ma charakter niepewny, ponieważ opodatkowanie to nie nastąpi, jeżeli spółka belgijska rezydentem zaprzestanie działalności przed osiągnięciem zysków.

29

Po pierwsze, wyłączenie korzyści w zakresie płynności finansowej w sytuacji transgranicznej, podczas gdy zostaje ona przyznana w równoważnej sytuacji na terytorium kraju, stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału (zob. analogicznie wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 33; a także z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 59).

30

Po drugie, ocena istnienia ewentualnego niekorzystnego traktowania dywidend wypłaconych spółkom belgijskim rezydentami powinna zostać dokonana oddzielnie za każdy rok podatkowy (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, pkt 41).

31

Ponieważ dywidendy otrzymane przez spółkę belgijską rezydentem podlegają opodatkowaniu przy ich wypłacie, należy uwzględnić rok podatkowy wypłaty dywidend w celu porównania obciążenia podatkowego spoczywającego na takich dywidendach i obciążenia podatkowego spoczywającego na dywidendach wypłaconych spółce belgijskiej rezydentem.

32

Należy stwierdzić, że takie obciążenie jest zerowe, jeżeli spółka belgijska rezydentem zamknie taki rok podatkowy wynikiem ujemnym.

33

Po trzecie, takie przeniesienie opodatkowania będzie miało charakter ostatecznego zwolnienia dywidend wypłaconych spółce będącej rezydentem, jeżeli ta ostatnia nie wykazuje wyniku dodatniego przed zakończeniem działalności.

34

W konsekwencji przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego mogą przysporzyć korzyści ponoszącym straty spółkom będącym rezydentami, ponieważ przynosi to przynajmniej korzyść w zakresie płynności finansowej, a nawet zwolnienie w wypadku zakończenia działalności, podczas gdy spółki niebędące rezydentami podlegają bezpośrednio i ostatecznemu opodatkowaniu niezależnie od ich wyniku.

35

Rzód francuski przypomina w tym względzie, że dywidendy wypłacone spółce niebędącej rezydentem na podstawie art. 119 bis ust. 2 CGI w związku z art. 15 umowy francusko-belgijskiej podlegają obciążeniu podatkowemu w wysokości 15%, podczas gdy dywidendy wypłacone spółce będącej rezydentem podlegają, na podstawie art. 38 CGI, obciążeniu podatkowemu w wysokości 33,33%.

36

Należy jednak podkreślić w tym względzie, że sama okoliczność, iż dywidendy wypłacone spółce niebędącej rezydentem podlegają opodatkowaniu u źródła w wysokości 15% we Francji, nie stoi na przeszkodzie temu, aby Królestwo Belgii również opodatkowało te same dywidendy, na mocy kompetencji podatkowej przyznanej mu przez art. 15 ust. 1 umowy francusko-belgijskiej, w granicach przewidzianych w art. 19 cz. 1 A ust. 1 tej konwencji.

37

Ponadto okoliczność przedstawiona w pkt 35 niniejszego wyroku w każdym razie nie może wyeliminować mniej korzystnego traktowania dywidend wypłaconych przez spółkę niebędącą rezydentem.

38

Po pierwsze bowiem, niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym sprzeczne ze swobodą podstawową nie może być uznane za zgodne z prawem Unii z powodu ewentualnego istnienia innych korzyści (wyroki: z dnia 18 lipca 2007 r., Lakebrink i Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 13 lipca 2016 r., Brisal i KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, pkt 32).

39

Po drugie, przywołana przez rzód francuski mniej korzystna stawka opodatkowania w odniesieniu do dywidend wypłaconych spółce będącej rezydentem w każdym razie nie ma znaczenia, ponieważ dywidendy te podlegają zwolnieniu z należnego podatku, jeżeli spółka będąca rezydentem kończy swoją działalność, nie osiągnęwszy zysku po otrzymaniu rzeczonych dywidend. Stwierdzono już, że okoliczność, iż uregulowanie krajowe stawia nierezydentów w mniej korzystnej sytuacji, nie może zostać zrekomensowana przez fakt, że w innych sytuacjach to samo uregulowanie traktuje nierezydentów w ten sam sposób co rezydentów (wyroki: z dnia 18

lipca 2007 r., Lakebrink i Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, pkt 23; a także z dnia 2 czerwca 2016 r., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, pkt 38).

40

Takie odmienne traktowanie dywidend pod względem podatkowym w zależności od siedziby spółek może nieuchronnie z jednej strony spółki niebędące rezydentami do inwestowania w spółki z siedzibą we Francji, a z drugiej strony inwestorów będących rezydentami we Francji do nabywania udziałów w spółkach niebędących rezydentami.

41

Wynika z tego, że rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału co do zasady zakazane przez art. 63 ust. 1 TFUE.

42

Należy jednak zbadać, czy takie ograniczenie może być uzasadnione w świetle postanowień traktatu FUE.

W przedmiocie istnienia uzasadnienia ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału na podstawie art. 65 TFUE

43

Rząd francuski podnosi, że jeśli przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego stanowiły ograniczenie, po pierwsze, sytuacje spółek będących i niebędących rezydentami są obiektywnie odmienne, a po drugie, przepisy te są uzasadnione koniecznością zagwarantowania poboru podatku i odpowiadają podziałowi kompetencji podatkowych między państwa członkowskie siedziby i państwa członkowskie ródka.

44

Artykuł 65 ust. 1 lit. a) TFUE stanowi, że „[art.] 63 [TFUE] nie narusza prawa państw członkowskich do [...] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału”.

45

To postanowienie, jako stanowiące odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału, powinno być przedmiotem ścisłej wykładni. Dlatego też nie można go interpretować w ten sposób, że wszelkie przepisy podatkowe przewidujące odmienne traktowanie podatników ze względu na miejsce ich zamieszkania lub państwo członkowskie inwestowania ich kapitału są automatycznie zgodne z traktatem. W rzeczywistości bowiem wyjątek przewidziany w art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE sam jest ograniczony przez ust. 3 tego artykułu, który stanowi, że „rodki krajowe określone w ust. 1 tego artykułu „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 63 [TFUE]” (wyrok z dnia 17 września 2015 r., Miljoen i in., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, pkt 63).

46

Odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, należy więc odróżnić od dyskryminacji zakazanej przez art. 65 ust. 3 TFUE. Tymczasem z orzecznictwa Trybunału wynika, że aby krajowe przepisy podatkowe mogły zostać uznane za zgodne z postanowieniami

traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, przewidziane przez te przepisy odmienne traktowanie winno dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne bądź winno być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (wyrok z dnia 17 września 2015 r., *Miljoen i in.*, C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, pkt 64).

– W przedmiocie porównywalności rozpatrywanych sytuacji

47

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału od chwili, gdy państwo członkowskie, jednostronnie lub w drodze umowy międzynarodowej, opodatkowuje podatkiem dochodowym nie tylko podatników bądźcych rezydentami, ale również podatników niebądźcych rezydentami w zakresie dywidend otrzymywanych przez nich od spółki bądźcej rezydentem, sytuacja owych podatników niebądźcych rezydentami zbliża się do sytuacji podatników bądźcych rezydentami (wyroki: z dnia 20 października 2011 r., *Komisja/Niemcy*, C-284/09, EU:C:2011:670, pkt 56; a także z dnia 17 września 2015 r., *Miljoen i in.*, C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo).

48

Opierając się na wyroku z dnia 22 grudnia 2008 r., *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), rzędy francuski, belgijski, niemiecki i Zjednoczonego Królestwa podnoszą jednak, że uregulowanie przewidujące wyjątkowo sposoby poboru podatku odmienne ze względu na siedzibę spółki otrzymującej wypłaty jest uzasadnione obiektywną różnicą sytuacji, w jakiej znajdują się spółki bądźce rezydentami i spółki niebądźce rezydentami.

49

Stosowanie różnych sposobów poboru podatku w zależności od siedziby podmiotu otrzymującego dywidendy odzwierciedla obiektywną różnicę sytuacji, w jakich znajdują się spółki niebądźce rezydentami względem spółek bądźcych rezydentami, przy czym państwo francuskie działa wobec spółek niebądźcych rezydentami jako państwo źródła dywidend, a nie jako państwo siedziby podmiotu otrzymującego te dywidendy, co ogranicza jego zdolność do poboru w odniesieniu do tych ostatnich spółek i uzasadnia stosowanie poboru u źródła względem wypłaconych im dywidend.

50

Jednakże ten argument nie może zostać uwzględniony.

51

Nawet jeżeli w pkt 41 wyroku z dnia 22 grudnia 2008 r., *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), Trybunał orzekł, że odmienne traktowanie polegające na stosowaniu różnych mechanizmów opodatkowania w zależności od miejsca siedziby podatnika dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, to jednak w pkt 43 i 44 tego wyroku wyjaśnił, że dochody bądźce przedmiotem postępowania w sprawie, która doprowadziła do wydania tego wyroku, w każdym razie podlegały opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały otrzymane przez podatnika bądźcego rezydentem czy podatnika niebądźcego rezydentem.

52

Jak wynika z pkt 33 niniejszego wyroku, przepisy krajowe bądźce przedmiotem postępowania gównego nie ograniczają się do przewidzenia odmiennych sposobów poboru podatku ze względu

na siedzibę podmiotu otrzymującego dywidendy krajowe, lecz mogą skutkować przeniesieniem opodatkowania dochodu z dywidend na późniejszy rok podatkowy w wypadku ujemnego wyniku spółki będącej rezydentem, a nawet zwolnieniem w wypadku zakończenia jej działalności w braku powrotu do wyniku dodatniego (zob. analogicznie wyrok z dnia 10 maja 2012 r., Santander Asset Management SGIC i in., od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 43).

53

Zatem, jeżeli rzeczone przepisy przysparzają istotnej korzyści podatkowej ponoszącym stratę spółkom będącym rezydentami, która to korzyść nie została przyznana ponoszącym stratę spółkom niebędącym rezydentami, nie można twierdzić, że odmienne traktowanie w zakresie opodatkowania dywidend w zależności od tego, czy zostały one otrzymane przez spółkę będącą rezydentem czy spółkę niebędącą rezydentem, ogranicza się do sposobów poboru podatku.

54

Z tego wynika, że owo odmienne traktowanie nie jest uzasadnione obiektywną różnicą sytuacji.

– W przedmiocie uzasadnienia opartego na zrównoważonym podziale władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi

55

Rząd francuski podnosi, że pobór u źródła, jakiemu podlegają tylko dywidendy otrzymane przez spółkę niebędącą rezydentem, jest jedynym sposobem umożliwiającym państwu francuskiemu opodatkowanie tych dochodów bez obniżania jego wpływów podatkowych z powodu ujemnego wyniku powstałego w innym państwie członkowskim.

56

W tym względzie Trybunał uznał, że zachowanie podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi stanowi słuszny cel i że w braku przepisów ujednoczających lub harmonizujących na szczeblu Unii Europejskiej państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określenia, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów podziału przysługujących im uprawnień podatkowych (wyrok z dnia 13 lipca 2016 r., Brisal i KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, pkt 35).

57

Uzasadnienie takie można dopuścić w szczególności wtedy, gdy dany system służy zapobieganiu zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej względem działalności wykonywanej na jego terytorium (wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 77).

58

W niniejszym wypadku państwo francuskie postanowiło opodatkować dywidendy wypłacone spółce niebędącej rezydentem poprzez pobór u źródła według stawki określonej w ramach umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie dokonując jednak takiego opodatkowania dywidend wypłaconych ponoszącej stratę spółce będącej rezydentem.

59

Jednakże w sprawie w postępowaniu głównym przeniesienie opodatkowania dywidend otrzymanych przez ponosząc strat spółka niebędąca rezydentem nie oznacza, że państwo francuskie ma zrezygnować z prawa do opodatkowania dochodu osiągniętego na jego terytorium. Dywidendy wypłacone przez spółkę będącą rezydentem podlegałyby bowiem opodatkowaniu, gdyby spółka niebędąca rezydentem wypracowała wynik dodatni w późniejszym roku podatkowym, podobnie jak ma to miejsce w wypadku spółki będącej rezydentem znajdującą się w podobnej sytuacji.

60

Gdyby wprawdzie okazało się, że spółka niebędąca rezydentem nie osiąga z powrotem zysków przed zakończeniem działalności, wynikałoby z tego faktyczne zwolnienie dochodów pochodzących z dywidend, powodując straty podatkowe dla państwa czonkowskiego opodatkowania.

61

Jednakże, po pierwsze, z orzecznictwa Trybunału wynika, że obniżenie wpływów podatkowych nie może być uważane za nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, który może być powoływany na uzasadnienie środka co do zasady sprzecznego z podstawową swobodą (wyrok z dnia 20 października 2011 r., Komisja/Niemcy, C-284/09, EU:C:2011:670, pkt 83).

62

Po drugie, nawet jeżeli państwa czonkowskie mają swobodę opodatkowania dochodów uzyskanych na ich terytorium, to są one zobowiązane do przestrzegania zasady równego traktowania oraz swobód przepływu gwarantowanych w prawie pierwotnym Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 13 lipca 2016 r., Brisal i KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, pkt 36).

63

Rząd francuski nie może zarzucać, że utrata wpływów podatkowych w związku z opodatkowaniem dywidend otrzymanych przez spółki niebędące rezydentami w wypadku zakończenia ich działalności może uzasadnić pobór u źródła podatku od tych dochodów w odniesieniu do samych tych spółek, podczas gdy państwo francuskie wyraża zgodę na takie straty, gdy spółki będące rezydentami chociaż działalność, nie powróciwszy do osiągnięcia zysków.

64

Wobec powyższego nie można uznać przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania głównego za uzasadnione koniecznością zapewnienia zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami czonkowskimi.

– W przedmiocie uzasadnienia opartego na skuteczności poboru podatku

65

Rząd francuski podnosi ponadto, że opodatkowanie dywidend wypłaconych spółce będącej nierezydentem podatkiem u źródła jest słusznym i odpowiednim środkiem do zapewnienia traktowania pod względem podatkowym dochodów osoby mającej siedzibę poza terytorium państwa opodatkowania i uniknięcia, aby dochody te nie zostały objęte podatkiem w państwie źródła.

66

Podatek u źródła, jakiemu podlegają dywidendy wypłacone spółkom niebędącym rezydentami, pozwala na zagodzenie formalności administracyjnych, jakie powoduje obowiązek zgłoszenia przez te spółki dochodów na koniec roku podatkowego francuskiej administracji podatkowej.

67

W tym względzie Trybunał orzekł, że konieczność zapewnienia skutecznego poboru podatku stanowi słuszny cel mogący uzasadnić ograniczenie swobód podstawowych, jednak z zastrzeżeniem, aby stosowanie tego ograniczenia zapewniało realizację załozonego celu i nie wykraczało poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (zob. podobnie wyrok z dnia 13 lipca 2016 r., *Brisal i KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, pkt 39).

68

Ponadto stwierdzono, że procedura poboru u źródła stanowi uzasadniony i właściwy sposób zapewnienia traktowania pod względem podatkowym dochodów podatnika mającego siedzibę poza terytorium państwa opodatkowania (wyrok z dnia 18 października 2012 r., *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, pkt 39).

69

W tym względzie należy przypomnieć, że ograniczenie swobodnego przepływu kapitału wynikające z przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania głównego polega, jak wynika z pkt 34 niniejszego wyroku, na okoliczności, że w przeciwieństwie do ponoszących strat spółek będących rezydentami, spółki niebędące rezydentami, same ponoszące straty, nie korzystają z przeniesienia opodatkowania otrzymanych przez nie dywidend.

70

Przyznanie korzystania z tego przeniesienia spółkom niebędącym rezydentami, przy koniecznym wyeliminowaniu tego ograniczenia, nie podważaoby realizacji celu związanego ze skutecznym poborem podatku należnego od tych spółek, gdy otrzymują one dywidendy od spółki będącej rezydentem.

71

Po pierwsze, system przeniesienia opodatkowania w wypadku wyniku ujemnego z natury stanowi bowiem odstępstwo od zasady opodatkowania podczas roku podatkowego wypłaty dywidend, tak że system ten nie może mieć zastosowania do większości spółek otrzymujących dywidendy.

72

Po drugie, należy podkreślić, że do spółek niebędących rezydentami należy dostarczenie istotnych dowodów pozwalających organom podatkowym państwa członkowskiego opodatkowania na stwierdzenie, że przewidziane przez ustawę przesłanki skorzystania z takiego przeniesienia zostały spełnione.

73

Po trzecie, mechanizmy wzajemnej pomocy istniejące między organami państw członkowskich są wystarczające, aby umożliwić państwu członkowskiemu źródła dokonanie kontroli prawdziwości

dokumentów przedstawionych przez spółki niebędące rezydentami, które pragną powołać się na przeniesienie opodatkowania otrzymanych przez nie dywidend (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 68).

74

W tym względzie, po pierwsze, dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy w państwach członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz.U. 1977, L 336, s. 15 – wyd. spec. w j.ż. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 63), zmieniona dyrektywą Rady 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. 2004, L 359, s. 30), uchylona i zastąpiona przez dyrektywę Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. 2011, L 64, s. 1) pozwala państwu członkowskiemu zwrócić się do państwa członkowskiego o dostarczenie wszelkich informacji pozwalających mu na prawidłowe ustalenie podatków dochodowych.

75

Po drugie, art. 4 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/55/WE z dnia 26 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz.U. 2008, L 150, s. 28), uchylonej i zastąpionej dyrektywą Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz.U. 2010, L 84, s. 1), stanowi, że „[n]a wniosek organu wnioskującego organ współpracujący dostarcza wszelkie informacje, które są użyteczne dla organu wnioskującego w odzyskiwaniu wierzytelności”. Dyrektywa ta pozwala więc państwu członkowskiemu żądać na uzyskanie od państwa członkowskiego siedziby informacji koniecznych do umożliwienia mu odzyskania wierzytelności podatkowej, która powstała przy wypłacie dywidend.

76

Zatem dyrektywa 2008/55 oferuje organom państwa członkowskiego żądania ramy współpracy i pomocy umożliwiającej im skuteczny pobór wierzytelności podatkowej w państwie członkowskim siedziby (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 78; a także z dnia 12 lipca 2012 r., Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 70, 71).

77

W konsekwencji przyznanie korzyści związanej z przeniesieniem opodatkowania wypłaconych dywidend także ponoszącym stratę spółkom niebędącym rezydentami skutkowałoby wyeliminowaniem wszelkich ograniczeń swobodnego przepływu kapitału, nie stojąc jednak na przeszkodzie realizacji celu, jakim są przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego.

78

W tych okolicznościach nie można uznać przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania głównego za uzasadnione w oparciu o skuteczność poboru podatku.

79

W świetle powyższych rozważań należy odpowiedzieć na pytania pierwsze i drugie oraz pierwsze?

czy?? pytania trzeciego, ?e art. 63 i 65 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego, takiemu jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym, na mocy którego dywidendy wyp?acone przez spó?k? b?d?c? rezydentem podlegaj? opodatkowaniu u ?ród?a, gdy s? otrzymywane przez spó?k? nieb?d?c? rezydentem, podczas gdy, je?eli s? otrzymywane przez spó?k? b?d?c? rezydentem, opodatkowanie ich wed?ug systemu prawa powszechnego podatku dochodowego od osób prawnych dokonuje si? po zako?czeniu roku podatkowego, w którym zosta?y uzyskane, wy??cznie pod warunkiem, ?e wynik tej spó?ki by? dodatni w tym roku, a takie opodatkowanie w danym wypadku mo?e nigdy nie nast?pi?, je?eli spó?ka ta zaprzesta?a dzia?alno?ci, nie osi?gn?wszy wyniku dodatniego od momentu otrzymania tych dywidend.

W przedmiocie drugiej cz??ci pytania trzeciego

80

W ?wietle odpowiedzi udzielonej na pytania pierwsze i drugie, a tak?e na pierwsz? cz??? pytania trzeciego nie ma potrzeby odpowiada? na drug? cz??? pytania trzeciego.

W przedmiocie kosztów

81

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? (pi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku?y 63 i 65 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego, takiemu jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym, na mocy którego dywidendy wyp?acone przez spó?k? b?d?c? rezydentem podlegaj? opodatkowaniu u ?ród?a, gdy s? otrzymywane przez spó?k? nieb?d?c? rezydentem, podczas gdy, je?eli s? otrzymywane przez spó?k? b?d?c? rezydentem, opodatkowanie ich wed?ug systemu prawa powszechnego podatku dochodowego od osób prawnych dokonuje si? po zako?czeniu roku podatkowego, w którym zosta?y uzyskane, wy??cznie pod warunkiem, ?e wynik tej spó?ki by? dodatni w tym roku, a takie opodatkowanie w danym wypadku mo?e nigdy nie nast?pi?, je?eli spó?ka ta zaprzesta?a dzia?alno?ci, nie osi?gn?wszy wyniku dodatniego od momentu otrzymania tych dywidend.

Podpisy

(*1) J?zyk post?powania: francuski.