



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MELCHIORA WATHELETA
přednesené dne 25. července 2018¹

Věc C-416/17

**Evropská komise
proti**

Francouzské republice

„Nesplnění povinnosti státem – Články 49 a 63 a čl. 267 třetí pododstavec SFEU – Řetězové zdanění – Rozdílné zacházení na základě státu sídla vnukovské společnosti – Požadavky týkající se důkazů zakládajících nárok na vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku – Omezení nároku na vrácení – Rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) – Vnitrostátní soud rozhodující v posledním stupni – Vnitrostátní judikatura, která není v souladu s rozsudkem Soudního dvora – Povinnost předložit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce“

I. Úvod

1. Svou žalobou se Evropská komise domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Francouzská republika zachovala diskriminační a nepřiměřené zacházení mezi francouzskými mateřskými společnostmi, které získávají dividendy od svých francouzských dceřiných společností, na jedné straně a francouzskými mateřskými společnostmi, které přijímají dividendy od zahraničních dceřiných společností, na straně druhé v rozporu s unijním právem, jak jej vyložil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. září 2011 (C-310/09, EU:C:2011:581).

2. Podle vlastního shrnutí, které Komise uvádí v žalobě, vytýká Komise Francouzské republice, že odmítla v judikatuře svého Nejvyššího správního soudu, a sice Conseil d'État (Státní rada, Francie), zajistit plný účinek rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Podle Komise jsou totiž rozsudky, které Conseil d'État (Státní rada) vydala v návaznosti na rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), judikaturou, podle níž jsou posuzovány *veškeré* žádosti o vrácení protiprávně vybrané zálohové srážkové daně, které podaly zúčastněné osoby, jež se nacházejí v obdobné situaci jako společnost Accor SA.

¹ – Původní jazyk: francouzština.

3. Žaloba Komise tedy znamená, že se Soudní dvůr musí zabývat dvěma odlišnými otázkami: jednak slučitelností podmínek vrácení zálohové srážkové daně („*précompte immobilier*“) uhrazené z důvodu přijetí dividend vyplacených dceřinými společnostmi-nerezidenty s unijním právem, jak bylo vyloženo v rozsudku ze dne 15. září 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), a jednak – a vůbec poprvé v rámci žaloby pro nesplnění povinnosti – porušením povinnosti podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce soudem, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky².

II. Právní rámec

A. Francouzské právní předpisy

4. Článek 158a odst. 1 *code général des impôts* (obecný daňový zákoník, dále jen „CGI“) ve znění platném během zdaňovacích období dotčených ve věci, která vedla k vydání rozsudku ze dne 15. září 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), stanovil:

„Osoby, kterým jsou vypláceny dividendy francouzskými společnostmi, mají z tohoto titulu příjem, který je tvořen:

- a) částkami, které obdrží od společnosti;
- b) slevou na dani tvořenou daňovým kreditem poskytnutým finančním úřadem.

Tento daňový kredit se rovná polovině částek skutečně vyplacených společnostmi.

[...]“

5. Článek 146 odst. 2 CGI ve znění platném během zdaňovacích období dotčených ve věci, která vedla k vydání rozsudku ze dne 15. září 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), stanovil:

„Jestliže vyplácení zisků mateřskou společností vede k uplatnění zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku podle článku 223f, sníží se tato záloha případně o částku daňových kreditů, které jsou spojeny s výnosy z majetkových podílů [...], přijatými za ukončená účetní období maximálně za posledních pět let.“

6. Článek 223f odst. 1 první pododstavec CGI, ve znění loi n° 98-1266 de finances pour 1999 (zákon č. 98-1266 o rozpočtu pro rok 1999)³ ze dne 30. prosince 1998 použitelném na vyplácení výnosů od 1. ledna 1999, stanovil:

„Aniž jsou dotčena ustanovení článků 209d a 223 H, jsou-li výnosy vyplácené společností z částek, z důvodu kterých nepodléhá společnost korporační dani v obvyklé sazbě, jež je stanovena ve druhém pododstavci čl. 219 odst. 1, tato společnost je povinna uhradit zálohu odpovídající daňovému kreditu vypočtenému za podmínek stanovených v čl. 158a odst. 1.“

2 – I když Komise zahájila řízení pro nesplnění povinnosti proti Švédskému království z toho důvodu, že Högsta domstolen (Nejvyšší soud, Švédsko) systematicky porušoval svou povinnost podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce (viz odůvodněné stanovisko Komise 2003/2161 ze dne 12. října 2004 [C(2004)3899]) – což, jak správně uvádí Francouzská republika ve své žalobní odpovědi, není případ Conseil d'État – neiniciovala fázi soudního řízení. Mimoto, přestože se Komise ve své žalobě, která vedla k vydání rozsudku ze dne 9. prosince 2003, Komise v. Itálie (C-129/00, EU:C:2003:656), domáhala, aby bylo určeno, že Italská republika tím, že zachovala článek zákona „jak jej vykládaly a uplatňovaly italské správní orgány a soudy“, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají ze Smlouvy, nevznesla žádný žalobní důvod, který by byl konkrétně založen na článku 267 SFEU. Konečně, ač ve věci, která vedla k vydání rozsudku ze dne 12. listopadu 2009, Komise v. Španělsko (C-154/08, nezveřejněný, EU:C:2009:695), byla položena otázka, zda se žaloba týká porušení článku 267 SFEU, Komise výslovně uvedla, že tomu tak není (bod 65 uvedeného rozsudku).

3 – JORF ze dne 31. prosince 1998, s. 20050.

B. Rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)

7. Žádostí ze dne 21. prosince 2001 požádala společnost Accor francouzské daňové orgány o vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, jež byla uhrazena z důvodu přijetí dividend, které jí vyplátily její dceřiné společnosti usazené v jiných členských státech během let 1998 až 2000. Vzhledem k tomu, že platná právní úprava umožňovala tento typ vrácení pouze v případě obdržení dividend pocházejících od dceřiné společnosti usazené na francouzském území, byla tato žádost zamítnuta.

8. Proti tomuto zamítnutí podala společnost Accor žalobu k tribunal administratif de Versailles (správní soud ve Versailles, Francie), který jejímu návrhu v celém rozsahu vyhověl. Vzhledem k tomu, že odvolání ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministr pro rozpočet, veřejné finance a veřejnou službu) proti tomuto rozsudku bylo zamítnuto rozsudkem cour administrative d'appel de Versailles (odvolací správní soud ve Versailles, Francie), uvedený ministr podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost ke Conseil d'État (Státní rada). Rozsudkem ze dne 3. července 2009 předložila Conseil d'État (Státní rada) Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

9. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) konstatoval, že francouzská právní úprava na rozdíl od dividend pocházejících od dceřiných společností rezidentů neumožňuje zohlednit zdanění na úrovni dceřiné společnosti-nerezidenta, která vyplácí dividendy, ačkoliv dividendy přijaté jak od dceřiných společností-rezidentů, tak od dceřiných společností-nerezidentů, podléhají v okamžiku jejich následného vyplacení [zálohové] srážkové dani⁴. Podle Soudního dvora přitom vzhledem k rozdílnému zacházení s dividendami přijatými od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě oproti zacházení s dividendami přijatými od dceřiné společnosti-rezidenta mohla být mateřská společnost odrazována od výkonu svých činností prostřednictvím dceřiných společností usazených v jiných členských státech⁵.

10. Soudní dvůr následně připomněl svou judikaturu, podle níž platí, že pokud zisky, z kterých pocházejí zahraniční dividendy, podléhají ve státě vyplácející společnosti dani *nižší*, než je daň vybíraná členským státem společnosti-příjemce, musí tento posledně uvedený stát poskytnout plnou slevu na dani odpovídající dani odvedené vyplácející společnosti ve státě usazení, zatímco pokud tyto zisky podléhají ve státě vyplácející společnosti dani *vyšší*, než je daň vybíraná členským státem společnosti-příjemce, musí tento posledně uvedený stát poskytnout slevu na dani pouze do výše korporační daně dlužné společností-příjemcem⁶.

11. Soudní dvůr z toho dovodil, že co se takového režimu, jako je sporný francouzský režim, týče, platí, že pokud by členský stát musel přiznat příjemcům dividend od společnosti usazené v jiném členském státě slevu na dani, která představuje vždy polovinu hodnoty těchto dividend, vedlo by to k výhodnějšímu zacházení s těmito dividendami ve srovnání se zacházením, kterého se dostává dividendám v prvně uvedeném členském státě, je-li sazba daně, k níž je společnost vyplácející tyto dividendy povinna ve státě, kde je usazena, nižší než daňová sazba uplatňovaná v prvně uvedeném členském státě⁷.

4 – Viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, bod 49).

5 – Viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, bod 51).

6 – Viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, body 89 a 90 a citovaná judikatura).

7 – Viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, bod 91).

12. Soudní dvůr měl za to, že členský stát proto musí mít možnost určit výši korporační daně odváděné v členském státě, kde je usazená společnost vyplácející dividendy, a která je předmětem slevy na dani přiznané mateřské společnosti, a za těchto podmínek konstatoval, že nestačilo prokázat, že společnost vyplácející dividendy odvedla v členském státě svého usazení daň ze zisků, z nichž pochází vyplácené dividendy, aniž poskytla informace týkající se povahy a sazby daně, kterou byly uvedené zisky ve skutečnosti zdaněny⁸.

13. V této souvislosti Soudní dvůr dále uvedl, že požadované podklady musí daňovým orgánům členského státu zdanění umožnit jasně a přesně ověřit, zda byly splněny podmínky získání daňového zvýhodnění. Soudní dvůr nicméně upřesnil, že takové podklady nemusí mít zvláštní formu, neboť toto posouzení nesmí být prováděno příliš formalistickým způsobem, a že žádost o předložení těchto informací musí být učiněna během zákonné lhůty pro archivaci administrativních a účetních dokumentů stanovené právem členského státu, kde je usazena dceřiná společnost⁹, neboť od daňového poplatníka nelze požadovat, aby poskytl dokumenty „za období značně přesahující délku zákonné doby archivace administrativních a účetních dokumentů“¹⁰.

14. Soudní dvůr tudíž rozhodl, že:

„1) Články 49 a 63 SFEU brání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, jejímž cílem je zamezení dvojího ekonomického zdanění dividend, která umožňuje mateřské společnosti započíst na [zálohovou] srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, kterou je povinna uhradit při následném vyplacení dividend svým akcionářům, které jí poukázaly její dceřiné společnosti, slevu na dani spojenou s rozdělením těchto dividend, pocházejí-li od dceřiné společnosti usazené v tomto členském státě, avšak tuto možnost neposkytuje, pocházejí-li tyto dividendy od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, neboť tato právní úprava v tomto posledně uvedeném případě nezakládá nárok na poskytnutí slevy na dani spojené s rozdělením těchto dividend touto dceřinou společností.

[...]

3) Zásada rovnocennosti a zásada efektivity nebrání tomu, aby vrácení částek mateřské společnosti – které má zajistit uplatnění téhož daňového režimu na dividendy, které jsou vypláceny jejími dceřinými společnostmi usazenými ve Francii, a dividendy vyplácené jejími dceřinými společnostmi usazenými v jiných členských státech, následně vyplacené mateřskou společností – bylo v zásadě podmíněno tím, že osoba povinná k dani předloží údaje, které jsou jen v jejím držení a v případě každé sporné dividendy se týkají zejména skutečně uplatněné sazby daně a skutečně uhrazené částky daně ze zisku dosaženého dceřinými společnostmi usazenými v jiných členských státech, přestože se v případě dceřiných společností usazených ve Francii tytéž informace, se kterými je správní orgán seznámen, nevyžadují. Předložení těchto informací však lze požadovat pouze tehdy, pokud není v praxi nemožné nebo nepřiměřeně obtížné předložit důkaz o uhrazení daně dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech, zejména pak s ohledem na právní předpisy uvedených členských států, které se týkají zamezení dvojímu zdanění a oznamování výše splatné korporační daně, jakož i uchovávání administrativních dokumentů. Předkládajícímu soudu přísluší posoudit, zda jsou uvedené podmínky ve věci v původním řízení splněny.“

8 – Viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, bod 92).

9 – Viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, body 99 a 101).

10 – Viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, bod 101).

C. Rozsudky Conseil d'État (Státní rada) ze dne 10. prosince 2012

15. Conseil d'État (Státní rada) vydala po přijetí rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) dva rozsudky, v nichž stanovila řadu podmínek, po jejichž splnění lze vrátit zálohu daně z příjmů z kapitálového majetku, která byla vybrána v rozporu s unijním právem. Jsou to rozsudky ze dne 10. prosince 2012 Rhodia¹¹ a Accor¹² (dále jen „rozsudky Státní rady“).

16. Pokud jde zaprvé o rozsah vrácení srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, v rozsudcích Státní rady se uvádí, že:

- pokud dividenda, kterou mateřské francouzské společnosti vyplatila jedna z jejích dceřiných společností usazených v jiném členském státě, nebyla zdaněna na úrovni této posledně uvedené společnosti, potom se daň uhrazená vnukovskou společností nezohledňuje pro účely určení zálohové srážkové daně, která má být vrácena mateřské společnosti¹³, a
- pokud společnost vyplácející dividendy uhradila ve svém členském státě ve skutečnosti daň, jejíž sazba byla vyšší než obvyklá sazba francouzské daně, tj. 33,33 %, výše daňového kreditu, který si může nárokovat, je omezena na jednu třetinu dividend, které přijala a následně vyplatila¹⁴.

17. Pokud jde zadruhé o důkazy na podporu žádostí o vrácení, v uvedených rozsudcích se uznává:

- závaznost údajů v přiznání k zálohové dani za účelem určení částky dividend přijatých od dceřiných společností usazených mimo Francii¹⁵;
- nezbytnost mít k dispozici veškeré důkazy, na jejichž základě může být odůvodněna opodstatněnost žádosti po celou dobu řízení, aniž by tato povinnost zanikala uplynutím zákonné lhůty pro uchovávání dokladů¹⁶.

III. Postup před zahájením soudního řízení a řízení před Soudním dvorem

18. V návaznosti na rozsudky Státní rady Komise obdržela několik stížností týkajících se podmínek pro vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku. Tyto stížnosti byly předmětem výměny informací mezi útvary Komise a příslušnými orgány Francouzské republiky v rámci postupu EU Pilot 5511/13 TAXU.

19. Vzhledem k tomu, že tato výměna informací nevedla k výsledku, který Komise očekávala, rozhodla Komise o zahájení řízení pro nesplnění povinnosti podle článku 258 SFEU. Komise proto Francouzské republice zaslala dne 27. listopadu 2014 formální výzvu, v které označila požadavky, které vyplývaly z rozsudků Státní rady a které podle Komise zakládaly porušení unijního práva.

11 – FR:XX:2012:317074.20121210.

12 – FR:CESSR:2012:317075.20121210.

13 – Viz rozsudky Conseil d'État (Státní rada) ze dne 10. prosince 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, bod 29), a Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, bod 24).

14 – Viz rozsudky Conseil d'État (Státní rada) ze dne 10. prosince 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, bod 44), a Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, bod 40).

15 – Viz rozsudky Conseil d'État (Státní rada) ze dne 10. prosince 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, body 24 a 25), a Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, body 19 a 20).

16 – Viz rozsudky Conseil d'État (Státní rada) ze dne 10. prosince 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, bod 35), a Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, bod 31).

20. Francouzská republika v odpovědi ze dne 26. ledna 2015 zpochybnila výtky, které vůči ní byly vzneseny. Komise, která měla za to, že podané odpovědi nejsou uspokojivé, zaslala dne 29. dubna 2016 Francouzské republice odůvodněné stanovisko, ve kterém ji vyzvala, aby ve lhůtě do dvou měsíců od doručení uvedeného stanoviska přijala opatření nezbytná k dosažení souladu s tímto stanoviskem.

21. Vzhledem k nezměněnému postoji Francouzské republiky se Komise rozhodla podat na základě článku 258 SFEU projednávanou žalobu pro nesplnění povinnosti.

22. V rámci písemné části řízení Francouzská republika předložila žalobní odpověď, na niž Komise odpověděla předložením repliky. Francouzská republika rovněž předložila dupliku. Na jednání konaném dne 20. června 2018 přednesly obě účastnice svá ústní vyjádření.

IV. K porušením vytýkaným Francouzské republice

23. Komise zakládá svou žalobu na čtyřech žalobních důvodech. První tři žalobní důvody se týkají omezení, jež vyplývají z rozsudků Státní rady a jsou v rozporu s unijním právem, jak jej vyložil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Čtvrtý žalobní důvod se týká povinnosti předložit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce v souvislosti s výkladem unijního práva, kterou měla Conseil d'État (Státní rada) jakožto soud rozhodující v posledním stupni.

A. K prvnímu žalobnímu důvodu, vycházejícímu z omezení nároku na vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku z důvodu nezohlednění zdanění vnukovské společnosti usazené v jiném členském státě, než je Francie.

1. Argumentace účastnic řízení

24. Podle Komise z rozsudků Státní rady vyplývá, že francouzské orgány odmítají pro účely vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku zohlednit zdanění vnukovských společností-nerezidentů. Přitom v řetězci majetkové účasti nacházejícím se čistě uvnitř Francouzské republiky zakládají dividendy vyplacené určitou vnukovskou společností zprostředkovatelské společnosti nárok na slevu na dani, jejímž účelem je kompenzovat v celém rozsahu zálohu daně z příjmů z kapitálového majetku při následném rozdělení těchto příjmů. Rozděluje-li zprostředkovatelská společnost tyto dividendy ve prospěch své mateřské společnosti, vzniká v důsledku tohoto nového rozdělení sleva na dani, která je spojena s dividendami a má za cíl kompenzovat stejným způsobem zálohu splatnou z titulu následného vyplacení dividend mateřskou společností. Ekonomické dvojí zdanění je tudíž zcela vyrušeno.

25. Podle Komise tím vzniká rozdílné zacházení v závislosti na sídle vnukovské vyplácející společnosti, neboť k úplnému vyloučení ekonomického dvojího zdanění dochází pouze v případě, je-li vnukovská společnost usazena na francouzském území. Komise má přitom za to, že neexistuje žádný objektivní důvod, který by ospravedlňoval, že Francouzská republika nevylučuje ekonomické dvojí zdanění v případě operace zprostředkovatelské společnosti z toho důvodu, že zdroj dividend se nachází mimo Francii.

26. Francouzská vláda nezpochybňuje, že podle rozsudků Státní rady neumožňuje systém vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku vyloučit zdanění dividend, které vyplácí vnukovská společnost ve prospěch dceřiné společnosti-nerezidenta. Francouzská vláda nicméně tvrdí, že vnitrostátní systém zamezení dvojího zdanění zaručuje, že tomu bude zabráněno pouze na úrovni každé vyplácející společnosti. Podle ní v této souvislosti může každý členský stát uspořádat svůj systém zdanění dle vlastního uvážení, pokud nevede k diskriminaci. Členské státy přitom nejsou povinny přizpůsobit svůj vlastní daňový systém daňovým systémům ostatních členských států.

27. V projednávané věci francouzská daňová úprava neumožňuje odečíst od daně splatné mateřskou společností, daně, které uhradily její vnukovské společnosti-rezidenti. Sleva na dani totiž vzniká mateřské společnosti pouze z důvodu zdanění, kterým byl zatížen zisk vyplácející dceřiné společnosti. Francouzská republika tudíž nemá povinnost zajistit, aby se při výpočtu vratné, neoprávněně vybrané, zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku zohlednilo zdanění vnukovských společností-nerezidentů, které vyplácejí dividendy. Okolnost, že vyplacení dividend vnukovskou společností ve prospěch dceřiné společnosti podléhalo zdanění, je důsledkem uplatnění zahraniční daňové právní úpravy, nikoli úpravy Francouzské republiky, jíž nepřísluší, aby ji napravovala.

28. Dále vzhledem k tomu, že francouzský systém, jenž má za cíl odstranit dvojí zdanění, neupravuje otázku vnukovských společností, lze provést započtení odvedené daně v případě vyplacení dividend pouze ve vztahu ke společnosti, která uvedené dividendy přijala. Francouzský systém je tudíž třeba odlišovat od britského systému zálohové daně z příjmů právnických osob (*advance corporation tax*), který byl dotčen ve věcech, které vedly k vydání rozsudku ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), a rozsudku ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). Totiž na rozdíl od britského systému, který byl dotčen ve věcech, které vedly k vydání uvedených rozsudků, sporná francouzská úprava nezohledňuje zdanění vnukovských společností, ať již jsou společnostmi-rezidenty či nikoli, neboť uvedená úprava vychází z logiky, která spočívá v kompenzaci zdanění na každé z úrovní, a nikoli z logiky zdanění skupiny.

2. Posouzení

29. V odpovědi na první předběžnou otázku, kterou Soudnímu dvoru položila Conseil d'État (Státní rada) ve věci, která vedla k vydání rozsudku ze dne 15. září 2011, (C-310/09, EU:C:2011:581), Soudní dvůr konstatoval, že „články 49 a 63 SFEU brání právní [...] úpravě členského státu, [...], jejímž cílem je zamezení dvojímu ekonomickému zdanění dividend, která umožňuje mateřské společnosti započíst na [zálohovou] srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, kterou je povinna uhradit při následném vyplacení dividend svým akcionářům, které jí poukázaly její dceřiné společnosti, slevu na dani spojenou s rozdělením těchto dividend, pocházejí-li od dceřiné společnosti usazené v tomto členském státě, tuto možnost však neposkytuje, pocházejí-li tyto dividendy od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, neboť tato právní úprava v tomto posledně uvedeném případě nezakládá právo na poskytnutí slevy na dani spojené s rozdělením těchto dividend touto dceřinou společností“.

30. Francouzská republika, která se opírá o skutečnost, že unijní právo za současného stavu nestanoví obecná kritéria pro rozdělení pravomoci mezi členské státy, pokud jde o vyloučení dvojího zdanění uvnitř Unie¹⁷, navrhuje formalistické, omezující, a mám za to, že nesprávné, použití odpovědi, která byla dána na první otázku ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 15. září 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

31. Členský stát zajisté nemá povinnost přizpůsobit svůj daňový systém odlišným daňovým systémům jiných členských států, mimo jiné s cílem zabránit dvojímu zdanění, není-li jeho právní úprava diskriminační¹⁸. Nicméně v projednávané věci lze v čistě vnitrostátní situaci vysvětlit neexistenci dvojího zdanění u mateřské společnosti pouze tím, že na všech „stupních“ řetězce majetkové účasti ve Francii je postupně přiznávána sleva na dani, která má za cíl kompenzovat v plném rozsahu zálohu daně z příjmů z kapitálového majetku splatnou v okamžiku následného vyplacení týchž příjmů.

17 – Mimo jiné viz rozsudek ze dne 11. září 2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, bod 68).

18 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. prosince 2011, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, bod 39), a rozsudek ze dne 26. května 2016, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, bod 47).

32. I když je pravda, že nelze ani provést přímé započtení daní uhrazených vnukovskými společnostmi, které jsou usazeny ve Francii, vůči dani z příjmů právnických osob, jež byla uhrazena mateřskou společností, takové započtení se nicméně ukazuje s ohledem na celý použitelný daňový systém jako zbytečné.

33. Neexistence diskriminace, které se dovolává Francouzská republika, tudíž vyplývá zjevně z vykonstruovaného, či přinejmenším formalistického výkladu – neboť se zaměřuje pouze na poslední stupeň řetězce zdanění – daňového systému, který Soudní dvůr kritizoval v rozsudku ze dne 15. září 2011 (C-310/09, EU:C:2011:581).

34. Z judikatury Soudního dvora jasně vyplývá, že členský stát nemá povinnost vyrovnat daňové zatížení vyplývající z výkonu daňových pravomocí jiného členského státu nebo třetího státu, pokud nevykonává daňové pravomoci nad dividendami pocházejícími ze zahraničí, ani jejich zdaněním, ani jejich jiným zohledněním u společnosti-příjemce. Naopak, pokud se tentýž členský stát rozhodne uvedené dividendy zdanit, musí v důsledku toho zohlednit, v mezích vlastního zdanění, daňové zatížení vyplývající z výkonu daňových pravomocí jiného členského státu¹⁹.

35. V tomto ohledu nelze souhlasit s tvrzením Francouzské republiky, podle kterého se Soudní dvůr v rozsudku ze dne 13. listopadu 2012 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), omezil na konstatování existence diskriminace v britské právní úpravě, aniž formuloval požadavek, podle kterého by bylo třeba v rámci všech režimů pro zamezení dvojímu zdanění zohlednit zdanění vnukovských společností.

36. Totiž, jak uvádí sama Francouzská republika, uvedený rozsudek navazoval na první rozsudek Soudního dvora, v němž Soudní dvůr obecně a abstraktně připomněl, aniž odkazoval na dotčenou britskou právní úpravu, že „bez ohledu na mechanismus přijatý pro zamezení nebo zmírnění řetězového zdanění nebo ekonomického dvojího zdanění brání volný pohyb zaručený Smlouvou tomu, aby některý členský stát zacházel s dividendami zahraničního původu méně výhodným způsobem než s dividendami tuzemského původu, ledaže by se toto rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo bylo odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu“²⁰.

37. Skutečnost, že britský daňový systém, který byl dotčen v uvedených věcech, stanovil systém osvobození pro dividendy vyplácené společnostmi-rezidenty a systém započtení pro dividendy vyplácené společnostmi-nerezidenty, kdežto francouzský režim stanovil systém započtení bez ohledu na původ vyplácených dividend a plné zdanění vyplácených dividend doprovázené slevou na dani při každém vyplacení nebo následném vyplacení dividend, není relevantní.

38. Ze zásady, která byla připomenuta v rozsudku ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) a od té doby byla opakovaně potvrzena, totiž vyplývá povinnost rovnocenného zacházení s dividendami, které rezidentům vyplácejí společnosti-nerezidenti, pokud v členském státě existuje systém zamezující nebo omezující řetězové zdanění nebo ekonomické dvojí zdanění v případě dividend vyplácených rezidentům společnostmi-rezidenty²¹.

19 – V tomto smyslu viz mimo jiné rozsudek ze dne 11. září 2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, body 85 a 86).

20 – Rozsudek ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 46).

21 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 72), rozsudek ze dne 30. června 2011, *Meilicke a další*, (C-262/09, EU:C:2011:438, bod 29), a rozsudek ze dne 11. září 2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, bod 65).

39. Za těchto okolností Soudní dvůr konstatoval, že „články [49 a 63 SFEU] brání právním předpisům členského státu, které umožňují společnosti-rezidentu, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, odečíst z částky, kterou dluží prvně uvedená společnost z titulu zálohy na korporační daň, částku uvedené zálohy na daň zaplacenou touto druhou společností, zatímco v případě společnosti-rezidenta, která obdrží dividendy od společnosti-nerezidenta, takový odpočet povolen není, pokud jde o odpovídající daň z rozdělovaných zisků uhrazenou touto poslední uvedenou společností ve státě, jehož je rezidentem“²².

40. Soudní dvůr se vyjádřil v odůvodnění a v odpovědích na druhou a čtvrtou otázku, které byly položeny ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), velmi jednoznačně: články 49 a 63 SFEU brání právním předpisům členského státu, které pouze u dividend zahraničního původu nezohledňují daň odvedenou z rozdělených zisků²³. V tomto ohledu je relevantní zdanění uvedených zisků, a nikoli skutečnost, že společnost-nerezident, která dividendy vyplácí své mateřské společnosti-rezidentovi, sama podléhá korporační dani²⁴.

3. Závěr k prvnímu žalobnímu důvodu

41. Z výše uvedeného vyplývá, že se Francouzská republika tím, že odmítá zohlednit zdanění vnukovských společností usazených v jiném členském státě, než je Francie, ačkoli mechanismus použitelný na vnukovské společnosti usazené ve Francii jim umožňuje, aby vyplatily zprostředkující společnosti-příjemci dividendy, jež jsou osvobozeny od finančního břemena, jež představuje daň, které podléhají, dopouští diskriminace, kterou konstatoval Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. září 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

B. Ke druhému žalobnímu důvodu, který vychází z nepřiměřenosti požadavků, jež jsou stanoveny v oblasti dokazování pro vznik nároku na vrácení protiprávně vybrané zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku.

1. Argumentace účastnic řízení

42. Komise rozděluje svůj druhý žalobní důvod na tři části.

43. V první části má za to, že rozsudky Státní rady vyžadují, aby účetní doklady týkající se vyplacených dividend odpovídaly zápisům z jednání valné hromady dceřiných společností, v nichž jsou uvedeny zisky vyplácené formou dividend určených k rozdělení. Přitom v případě většiny dceřiných společností, jež nejsou usazené ve Francii, je v zápise z jednání valné hromady konstatováno provedení rozdělení „rozdělitelného zisku“ pocházejícího z agregovaného účetního výsledku, který zahrnuje všechny převody nevyplacených částek z minulých účetních období, jakož i účetní výsledek z minulého účetního období. Za těchto podmínek je velmi obtížné, ne-li přímo nemožné určit, zda vyplácená dividenda pochází z výsledku konkrétního účetního období.

22 – Rozsudek ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, výrok 2).

23 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, bod 71).

24 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, bod 73). Soudní dvůr na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že [k]onstatování, že zahraniční korporační daň uplatněná na zisky, z nichž byly dividendy vyplaceny, nebyla nebo zcela odvedena společností-nerezidentem vyplácející uvedené dividendy, nýbrž společností-rezidentem členského státu, která je přímou či nepřímou dceřinou společností prvně uvedené společnosti, tedy nemá vliv na odpovědi na druhou a čtvrtou otázku položené ve věci, v níž byl vydán [rozsudek ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 74)].

44. Ve druhé části Komise vytýká rozsudkům Státní rady, že nárok na vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku podmiňují předchozím podáním přiznání zálohové daně, v němž byly uvedeny částky zálohové daně osvobozené z titulu následného vyplacení dividend. Nicméně vzhledem k tomu, že společnosti-rezidenti nemohly využívat slevy na dani z titulu zálohové srážkové daně splatné z důvodu vyplacení dividend pocházejících od dceřiné společnosti nerezidenta, nelze od těchto společností vyžadovat, aby tyto dividendy uvedly ve svém přiznání k zálohové dani. Podle Komise rozsudky Státní rady tím, že se opírají o rozhodnutí, jež učinila mateřská společnost při stanovení částky zálohové srážkové daně, nedodržují povinnosti vyplývající ze zásad rovnocennosti a efektivity, jimž se řídí vnitrostátní podmínky v oblasti vrácení vnitrostátních daní vybraných v rozporu s unijním právem.

45. Ve třetí části Komise zpochybňuje omezení, které vychází z požadavku na předložení podkladů nad rámec zákonné lhůty pro jejich uchovávání. Vzhledem k tomu, že rozsudky Státní rady uvádějí, že uplynutím zákonné lhůty pro uchovávání dokumentů nezaniká povinnost společnosti, která se domáhá vrácení protiprávně vybrané zálohové srážkové daně z příjmu z kapitálového majetku, předložit veškeré důkazy, na jejichž základě může být odůvodněna opodstatněnost žádosti, jsou tyto rozsudky v rozporu se zásadou efektivity.

46. Francouzská vláda předně uvádí, že v rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), bylo výslovně uvedeno, že vrácení zálohové srážkové daně je podmíněno tím, že společnosti, které se tohoto vrácení domáhají, podají jakýmkoli prostředky důkaz o daních, které v členském státě usazení uhradily jejich dceřiné společnosti. V této souvislosti se rozsudky Státní rady podle francouzské vlády vyznačují velmi otevřeným přístupem, neboť podle nich jsou přijímány jakékoli formy dokumentů, které umožňují společností prokázat daňovou sazbu, které podléhaly jejich dceřiné společnosti-nerezidenti.

47. Co se první části druhého žalobního důvodu týče, uvedená vláda připomíná, že podle rozsudků Státní rady není vyžadován důkaz o tom, že daň, o jejíž započtení bylo žádáno, byla uhrazena z dividend, které souvisí s určitým účetním obdobím. Daň je tedy považována za uhrazenou z dividend jako celku bez ohledu na účetní období, z nichž vzešly.

48. Mimoto okolnost, že ve věcech, které vedly k přijetí rozsudků Státní rady, se posledně uvedená opírala o zápisy z valného shromáždění dceřiných společností-nerezidentů, byla důsledkem toho, že dotčené společnosti takové dokumenty předložily, aby prokázaly sazbu daně, které podléhaly vyplácené dividendy.

49. Co se druhé části druhého žalobního důvodu týče, francouzská vláda zdůrazňuje, že v přiznáních k zálohové dani musí být uvedeny veškeré vyplácené dividendy, jež se týkají dividend francouzských dceřiných společností i dividend dceřiných společností-nerezidentů. Dále vzhledem k tomu, že k zaplacení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku dochází pouze v případě následného vyplacení, jsou dividendy, pro které je vyžadováno prokázání částky daně, nezbytné dividendami, které byly předmětem takového následného vyplacení.

50. Co se třetí části druhého žalobního důvodu týče, rozsudky Státní rady podle francouzské vlády nevyžadují předložení podkladů nad rámec zákonné lhůty pro uchovávání. Conseil d'État (Státní rada) podle francouzské vlády založila své posouzení na základě dokumentů předložených dotčenými společnostmi, mezi nimiž byly takové doklady uvedeny.

51. Každopádně je na daňovém poplatníkovi, který se odvolal, aby uchoval dokumenty, jež jsou nezbytné k prokázání opodstatněnosti jeho žádosti, až do okamžiku ukončení správního a soudního řízení bez ohledu na zákonnou lhůtu pro jejich uchovávání.

2. Posouzení

a) K použití zápisů z valných hromad vyplácejících dceřiných společností

52. Podle Komise rozsudky Státní rady vyžadují, aby účetní doklady týkající se vyplacených dividend odpovídaly zápisům z jednání valné hromady dceřiných společností, v nichž jsou uvedeny zisky vyplácené formou dividend určených k rozdělení.

53. S tímto výkladem nesouhlasím. I když Conseil d'État (Státní rada) jistě poukázala na nemožnost argumentovat zdaněním, u něhož nelze najít spojitost s částkami uvedenými v zápisech z jednání valné hromady vyplácejících dceřiných společností, učinila tak pouze proto, aby uvedla postoj, který zastával příslušný ministr²⁵. Z rozsudků Státní rady nevyplyvá ani to, že tyto dokumenty byly předloženy v důsledku závazné žádosti uvedeného soudu.

54. Každopádně, ač Conseil d'État (Státní rada) použila zápisy z jednání valné hromady, zdá se, že byly součástí celého souboru důkazních materiálů²⁶. Tento výklad rozsudků Státní rady je podporován rozhodnutími správních soudů, které francouzská vláda cituje ve své duplice. Mám tudíž za to, že první část druhého žalobního je neopodstatněná.

b) K požadavku předchozího přiznání k zálohové srážkové dani

55. Komise má za to, že rozsudky Státní rady tím, že se opírají o účinky volby, kterou mateřská společnost učinila při stanovení výše zálohové srážkové daně v daňovém přiznání souvisejícího s tímto stanovením výše, nedodržují povinnosti vyplývající ze zásad rovnocennosti a efektivity.

56. Je nesporné, že nebylo přípustné, aby mateřské společnosti usazené ve Francii využívaly slevu na dani z důvodu dividend přijatých od svých dceřiných společností-nerezidentů. Naproti tomu z odpovědi Francouzské republiky na formální výzvu ze dne 26. listopadu 2014 a rovněž ze stanoviska veřejného zpravodaje předcházejícím rozsudkům Státní rady vyplývá, že mateřské společnosti usazené ve Francii musely ve svých přiznáních k zálohové dani uvádět dividendy pocházející od svých dceřiných společností-nerezidentů. Ve stanovisku veřejného zpravodaje se uvádí, že i kdyby panovala právní nejistota, netýkala by se povinnosti uvádět tyto dividendy v přiznání, ale pouze právního režimu, jímž se mají řídit vyplácené dividendy.

57. K vrácení přitom může dojít pouze za podmínky, že v okamžiku vyplacení dividend byla uhrazena záloha daně. Za těchto okolností, vzhledem k tomu, že veškeré vyplácené dividendy musely být nezbytně uvedeny v přiznání, Conseil d'État (Státní rada) neporušila zásady rovnocennosti a efektivity, když konstatovala, že mateřské společnosti nemohly důvodně tvrdit, že vůči nim nelze namítat účinky přiznání k zálohové dani, které podaly.

58. Mám tudíž za to, že druhá část druhého žalobního je neopodstatněná. Rozsudek ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další, (C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134), kterého se dovolává Komise, na tomto konstatování nemůže nic změnit, neboť žalobní návrhy, které vedly k vydání tohoto rozsudku, byly návrhy na náhradu škody, vůči nimž byla namítána nečinnost daňových poplatníků a nedostatek řádné péče.

25 – Mimo jiné viz rozsudek ze dne 10. prosince 2012, Rhodia, (FR:XX:2012:317074.20121210, bod 47), a rozsudek ze dne 10. prosince 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, bod 41).

26 – Mimo jiné viz rozsudek ze dne 10. prosince 2012, Rhodia, (FR:XX:2012:317074.20121210, bod 49), a rozsudek ze dne Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, body 43 a 50). Navíc v rozsudku Accor není odkazováno na žádný konkrétní zápis z jednání valné hromady. Mimoto, i když se Conseil d'État (Státní rada) opírala ve věci, která vedla k vydání rozsudku Accor, o určité zápisy z jednání valné hromady, bylo to jak za účelem zamítnutí části spojitosti, které se dovolávala navrhovatelka, tak za účelem vyvrácení tvrzení ministra (viz rozsudek ze dne 10. prosince 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, body 43, 50 a 56).

c) K dopadu uplynutí zákonné lhůty pro uchovávání dokladů

59. Komise konečně Francouzské republice vytýká, že omezila vrácení zálohové srážkové daně tím, že požadovala předložení dokladů nad rámec zákonné lhůty pro jejich uchovávání.

60. V rozsudcích Státní rady bylo konstatováno, že „je na společnosti, která podala stížnost, v níž se domáhá vrácení [zálohové] srážkové daně, aby po celou dobu řízení měla k dispozici veškeré důkazy, na jejichž základě může být odůvodněna opodstatněnost její žádosti [a] že této povinnosti není zproštěna uplynutím zákonné lhůty pro uchovávání takových dokumentů“²⁷.

61. Mám za to, že tento přístup není v rozporu s omezeními, jež stanovil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

62. Soudní dvůr totiž ve zmíněném rozsudku uvedl, že daňový poplatník musí poskytnout informace týkající se povahy a sazby daně, kterou byly ve skutečnosti zdaněny zisky, z nichž byly dividendy vyplaceny²⁸. V tomto ohledu Soudní dvůr uvedl, že „[ž]ádost o předložení [požadovaných podkladů] musí být navíc učiněna během zákonné lhůty pro uchovávání administrativních a účetních dokumentů stanovené právem členského státu, kde je usazena dceřiná společnost“²⁹. V témže bodě Soudní dvůr dále uvedl, že po daňovém poplatníkovi nelze požadovat, aby „pro účely slevy na dani poskytl dokumenty za období značně přesahující délku zákonné doby uchovávání administrativních a účetních dokumentů“.

63. Přitom, jak správně uvádí Francouzská republika ve své žalobní odpovědi, tato upřesnění byla učiněna v rámci přezkumu zásady efektivity Soudním dvorem, jež se týká zejména správních orgánů členského státu zdanění. Podle Soudního dvora „požadované doklady musí *daňovým orgánům členského státu zdanění* umožnit jasně a přesně ověřit, zda byly splněny podmínky získání daňového zvyhodnění“³⁰.

64. V případě správního odvolacího řízení mám tudíž za to, že uplynutí zákonné lhůty pro uchovávání relevantních dokumentů se posuzuje k datu podání návrhu, kterým je zahájeno toto řízení, které předchází soudnímu řízení, a nikoli k datu, v němž soud, který následně rozhoduje v dané věci, případně požádal o předložení těchto dokumentů. Pouze tímto způsobem lze ostatně chápat druhé upřesnění, které Soudní dvůr podal stran uplynutí zákonné lhůty pro uchovávání administrativních a účetních dokumentů, podle kterého po daňovém poplatníkovi nelze požadovat, aby „poskytl dokumenty za období značně přesahující délku zákonné doby uchovávání administrativních a účetních dokumentů“³¹. Pokud by totiž byla délka zákonného uchovávání striktní lhůtou, jíž by byly vázány rovněž soudy, jak by mohlo být přihlíženo k dokumentům za období přesahující, byť nikoli značně, délku zákonné povinnosti uchovávání dokumentů?

65. Poukazuji rovněž na to, že v rozsudcích Státní rady je výslovně připomenuto, že „předloží-li osoba povinná k dani důkazy nebo se dovolává faktické nemožnosti jejich předložení, je na správním orgánu, aby předložil důkazy svědčící o opaku, [a v takovém případě] je tudíž na daňovém soudu, aby učinil rozhodnutí o dokazování a s ohledem na argumentaci účastníků řízení posoudil, zda ve vztahu ke sporným dividendám osoba povinná k dani odůvodnila svou žalobu na vrácení“³².

27 – Rozsudek ze dne 10. prosince 2012, Rhodia, (FR:XX:2012:317074.20121210, bod 35), a rozsudek Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, bod 31).

28 – Viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, bod 92).

29 – Viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, bod 101).

30 – Rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, bod 99); kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

31 – Viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, bod 101).

32 – Rozsudek ze dne 10. prosince 2012, Rhodia, (FR:XX:2012:317074.20121210, bod 37), a rozsudek Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, bod 33).

66. Stejně jako v případě prvních dvou částí mám za to, že třetí část druhého žalobního důvodu není opodstatněná.

3. Závěr ke druhému žalobnímu důvodu

67. Za těchto okolností mám za to, že Komise neprokázala, že Francouzská republika podmínila vrácení částek, jehož cílem je zajistit použití téhož daňového režimu na dividendy vyplácené dceřinými společnostmi usazenými ve Francii mateřské společnosti a na dividendy vyplácené dceřinými společnostmi této společnosti usazenými v jiných členských státech, uvedené mateřské společnosti požadavky na dokazování, které jsou v rozporu se zásadami rovnocennosti a efektivity.

C. Ke třetímu žalobnímu důvodu, který vychází z omezení částky, kterou lze nahradit z titulu protiprávně vybrané zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, na jednu třetinu hodnoty dividend

1. Argumentace účastnic řízení

68. Podle Komise z rozsudků Státní rady výslovně vyplývá, že výše slevy na dani, která má být vrácena mateřským francouzským společnostem, které přijaly dividendy od svých dceřiných společností-nerezidentů, je striktně omezena na výši jedné třetiny přijatých a vyplacených dividend. Naproti tomu výše daňového kreditu je v případě dividend vyplácených dceřinou společností rezidentem stanovena paušálně ve výši jedné poloviny uvedených dividend.

69. Vzhledem k tomu, že rozsudky Státní rady omezily vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku uhrazené z dividend vyplácených dceřinou společností-nerezidentem na jednu třetinu těchto dividend, měly se podle Komise v jejich důsledku nacházet společnosti, které tyto dividendy obdržely, v méně výhodném postavení než společnosti, které tyto dividendy přijaly od dceřiné společnosti-rezidenta, což vedlo k pokračování diskriminace konstatované Soudním dvorem v rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

70. Francouzská vláda tvrdí, že omezení vratné zálohové srážkové daně na jednu třetinu obdržených dividend odpovídá výši skutečně uhrazené zálohové srážkové daně. Podle ní je tudíž plně zaručeno rovné zacházení s dividendami přijatými dceřinými společnostmi-rezidenty a nerezidenty.

71. Takové omezení vrácení zálohové srážkové daně navíc podle ní umožňuje rovnocenně zohlednit zdanění vyplácených dividend, které bylo uskutečněno v členském státě usazení dceřiné společnosti a zdanění, kterému podléhají dividendy vyplácené dceřinou společností-rezidentem. Z tohoto důvodu může toto omezení vést v praxi k vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, která je nižší než daň, kterou ve skutečnosti odvedla vyplácející dceřiná společnost ve svém státě usazení, avšak toto vrácení přesně odpovídá výši zálohové srážkové daně, která byla uhrazena společností-rezidentem. Tím se zabrání tomu, aby se s dividendami zahraničního původu zacházelo příznivěji než s dividendami pocházejícími z členského státu mateřské společnosti.

2. Posouzení

72. Podle použitelných ustanovení CGI vznikl mateřským společností usazeným ve Francii, které obdrží dividendy vyplácené společnostmi rezidenty, nárok na slevu na dani ve výši poloviny skutečně vyplacených částek. Tyto mateřské společnosti byly povinny uhradit zálohovou srážkovou daň ve výši tohoto daňového kreditu.

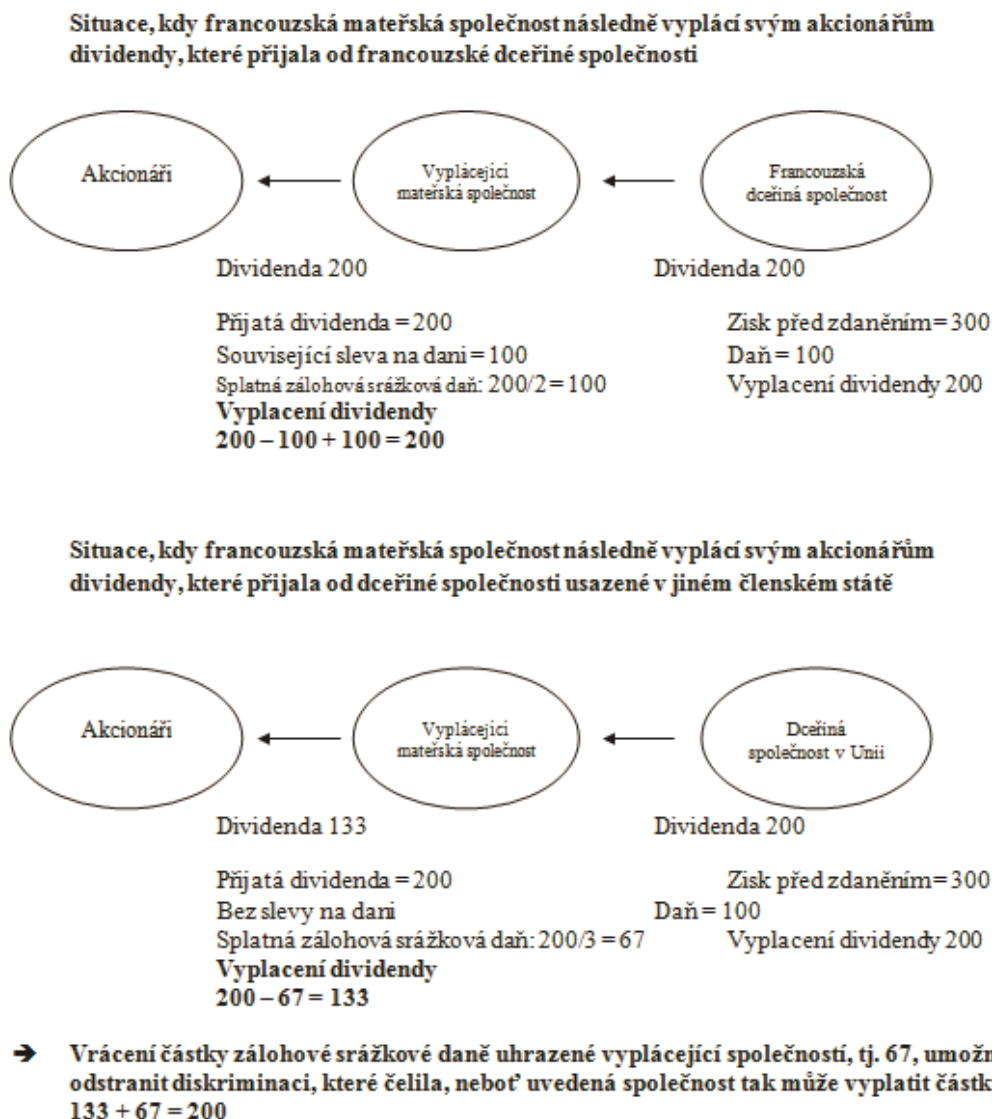
73. V rozsudcích Státní rady se uvádí, že „pokud společnost vyplácející dividendy uhradila ve svém členském státě ve skutečnosti daň, jejíž sazba byla vyšší než obvyklá sazba francouzské daně, tj. 33,33 %, výše slevy na dani, kterou si může nárokovat, je omezena na jednu třetinu dividend, které přijala a dále rozdělila“³³. Toto omezení podle Státní rady umožňuje splnit výhradu učiněnou Soudním dvorem, v níž uvedl, že pokud tyto zisky podléhají ve státě vyplácející společnosti dani vyšší, než je daň vybíraná členským státem společnosti-příjemce, musí tento posledně uvedený stát poskytnout slevu na dani pouze do výše korporační daně dlužné společností-příjemcem³⁴.

74. Mám za to, že příklad uvedený Francouzskou republikou, je v tomto ohledu přesvědčivý. Totiž, dosáhla-li dceřiná společnost usazená ve Francii zisku 300, činí výše dividendy, která je k dispozici mateřské společnosti po uhrazení daně z příjmu právnických osob při běžné sazbě 33,33 % dceřinou společností 200. Mateřská společnost usazená ve Francii tudíž obdrží dividendu ve výši 200, která je osvobozena od daně z příjmu právnických osob, a vzniká jí z tohoto důvodu nárok na slevu na dani odpovídající polovině této částky, tj. 100. Vzhledem k tomu, že tato částka se shoduje se zálohovou srážkovou daní, kterou je povinna uhradit v okamžiku vyplacení dividend, je zůstatek, který je k dispozici ve prospěch akcionářů, stále 200. Přitom pokud by dceřiná společnost-nerezident vyplatila mateřské společnosti dividendu v rovnocenné výši, odpovídala by splatná zálohová srážková daň jedné třetině rozdělitelného příjmu, aniž by mohla být za účelem kompenzace využita sleva na dani. V této situaci tudíž činí disponibilní zůstatek 133. Vzhledem k omezení částky, jež má být vrácena, na jednu třetinu dividend obdržených dceřinou společností-nerezidentem – kdy se tato částka rovná daňové slevě, kterou získá akcionářem z titulu tohoto vyplacení – je vyplácející společnosti vrácena částka zálohové srážkové daně, kterou uhradila. Je tudíž opětovně dosaženo rovnovážného stavu, neboť byl

33 – Rozsudek ze dne 10. prosince 2012, Rhodia, (FR:XX:2012:317074.20121210, bod 44), a rozsudek Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, bod 40).

34 – Viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, bod 90).

obnoven disponibilní zůstatek ve výši 200³⁵. Francouzská republika dokládá svůj příklad následujícím schématem:



75. Naproti tomu, pokud by Francouzská republika musela vrátit zálohovou srážkovou daň, která by se rovnala veškeré dani, kterou vyplácející dceřiná společnost uhradila v členském státě usazení – tj. v případě číselných hodnot uvedených v předchozím bodě částce 100, tj., částce vyšší, než je daň uhrazená mateřskou společností z důvodu přijetí dividend – částka, kterou by obdrželi akcionáři, by byla vyšší než částka obdržena akcionáři v čisté vnitrostátní situaci³⁶.

35 – Je možné, že mateřská společnost sáhla do svých rezerv, aby „kompenzovala“ zaplacenou zálohu a vyplatila svému akcionáři dividendy bez zatížení daní. Nicméně případný problém s pokladní hotovostí, který by z toho vyplýval, není předmětem žalob, jež vedly k vydání rozsudků Státní rady ani projednávaného řízení pro nesplnění povinnosti, jež se týká pouze podmínek vrácení zálohové srážkové daně.

36 – Konečná obdržena částka by totiž činila 133 (dividenda přijatá od dceřiné společnosti, od níž byla odečtena zálohová srážková daň zaplacená mateřskou společností) + 100 (vrácená částka) = 233.

76. Omezení vratné zálohové srážkové daně na jednu třetinu hodnoty dividend, které jsou následně vypláceny (před zdaněním), tudíž není rovnocenné dani, kterou skutečně zaplatila dceřiná společnost ve svém státě usazení. Nicméně částka, jež je vratná – na kterou se nevztahuje zálohová srážková daň, a lze ji tudíž vyplatit v celém rozsahu – odpovídá zálohové srážkové dani, kterou skutečně uhradila vyplácející mateřská společnost, jejíž vrácení posledně uvedená požaduje; konstatovaná diskriminace je tudíž napravena.

77. Komise ve své replice připouští, že nezohlednila skutečnost, že vrácení částek v návaznosti na rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) nevedla ke zdanění ani přiznání daňové slevy. Komise má nicméně za to, že stále existuje „riziko“, že omezením vracených částek nebude plně odstraněna diskriminace, která vyplývá z daňového režimu, který je neslučitelný s unijním právem. O takový případ by se stále jednalo tehdy, pokud by byla konečná částka splatné daně z příjmu právnických osob vyšší než předem vybraná zálohová srážková daň, nebo tehdy, převyšovala-li by daň uložená akcionáři hodnotu původně vybrané zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku. Tento nový přístup se tudíž týká rozdílného zacházení mezi koncovými akcionáři. Tato hypotéza však není tou, která byla řešena ve věcech, které vedly k vydání rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)³⁷, ani hypotézou, která je sporná ve věci projednávané daňovým soudem, který rozhoduje o žalobě mateřské společnosti vyplácející dividendy znějící na vrácení zálohové srážkové daně.

78. Mimoto tento nový přístup Komise je pouze vyjádřením teoretické analýzy. Není doprovázen žádným konkrétním příkladem, který by mohl prokázat jeho realitu. Přitom „v rámci řízení o nesplnění povinnosti podle článku 258 SFEU přísluší Komisi prokázat existenci tvrzeného nesplnění povinnosti. Musí Soudnímu dvoru předložit poznatky nezbytné k přezkoumání existence tohoto nesplnění povinnosti a nesmí se přitom opírat o pouhé domněnky“³⁸.

3. Závěr ke třetímu žalobnímu důvodu

79. S ohledem na výše uvedené úvahy mám za to, že Komise neprokázala, že by se Francouzská republika dopouštěla diskriminace, kterou Soudní dvůr konstatoval v rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), tím, že omezila vratnou zálohovou srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku na jednu třetinu dividend vyplacených dceřinou společností-nerezidentem.

D. Ke čtvrtému žalobnímu důvodu, který vychází z toho, že Soudnímu dvoru nebyla předložena žádost o rozhodnutí o předběžné otázce s cílem určit, zda je omezení nároku na vrácení protiprávně vybrané zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku v souladu s unijním právem.

1. Argumentace účastnic řízení

80. Podle Komise měla Conseil d'État (Státní rada) položit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce před tím, než vymezila podmínky vrácení zálohové srážkové daně z příjmu z kapitálového majetku, jejíž vybírání bylo podle rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) shledáno jako neslučitelné s unijním právem. Conseil d'État (Státní rada) jakožto soud, který rozhoduje v posledním stupni, ve smyslu čl. 267 odst. 3 SFEU, byla totiž s ohledem na obtíže v souvislosti s vyvozením důsledků plynoucích z tohoto rozsudku povinna obrátit se na Soudní dvůr.

37 – Soudní dvůr v odpověď na druhou otázku, která mu byla položena, výslovně odlišil situaci mateřské společnosti od situace jejích akcionářů. Podle Soudního dvora „režim dotčený v původním řízení, který se týká srážkové daně odvedené mateřskou společností při vyplácení dividend, a nikoli daně vybírané při prodeji zboží, nevede k přenesení uvedené srážkové daně na třetí osobu“ [rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, bod 75)].

38 – Rozsudek ze dne 26. dubna 2018, Komise v. Bulharsko (C-97/17, EU:C:2018:285, bod 69). Viz rovněž rozsudek ze dne 16. července 2015, Komise v. Slovinsko (C-140/14, nezveřejněný, EU:C:2015:501, bod 38).

81. Pochybnosti stran slučitelnosti případných omezení nároku na vrácení zálohové srážkové daně s unijním právem byly totiž uvedeny ve stanovisku veřejného zpravodaje a vyplývají i z toho, že účastníci původního řízení vyjádřili své přání, aby Conseil d'État (Státní rada) předložila novou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

82. Dále s ohledem na rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), nebylo možné vyloučit riziko rozporů judikatury v rámci Unie.

83. Francouzská vláda předně připomíná judikaturu Soudního dvora, podle níž vnitrostátní soudy nemají povinnost podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu jen z toho důvodu, že si to přeje jeden účastník řízení.

84. Dále tvrdí, že Komise neupřesnila obtíže, kterým měla čelit Conseil d'État (Státní rada) v projednávaných věcech, které vedly k vydání dotčených rozsudků a které by odůvodňovaly předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 267 třetího pododstavce SFEU. Navíc tento soud podle francouzské vlády musel řešit obtíže související se skutkových stavem, a nikoli s výkladem unijního práva.

85. Každopádně podle francouzské vlády Conseil d'État (Státní rada) mohla mít důvodně za to, že odpovědi na otázky, které řešila, jsou dostatečně zřejmé, takže z nich nevyplývá povinnost položit Soudnímu dvoru novou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

2. Posouzení

a) K zásadě porušení čl. 267 třetího pododstavce SFEU.

86. Čtvrtý žalobní důvod může být zkoumán pouze tehdy, pokud je opodstatněný některý (nebo více) z ostatních žalobních důvodů. Jak uvádí sama Komise, tento poslední žalobní důvod se omezuje na skutečnost, že Conseil d'État (Státní rada) porušila svou povinnost „za okolností projednávané věci“³⁹, tj. v opatřeních přijatých v návaznosti na rozsudek ze dne 15. září 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581). Uvedený žalobní důvod se tudíž netýká strukturálního neplnění povinnosti předkládat žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou Conseil d'État (Státní rada) ukládá čl. 267 třetí pododstavec SFEU.

87. Každopádně, jak jsem uvedl v úvodu tohoto stanoviska, je to vůbec poprvé, kdy je Soudní dvůr vyzván, aby rozhodl o žalobním důvodu takové povahy v rámci řízení o nesplnění povinnosti. Mám nicméně za to, že teoretická možnost nesplnění povinnosti ze strany státu vyplývající z porušení čl. 267 třetího pododstavce SFEU, jistě existuje.

88. Předně je nesporné, že „odpovědnost členského státu s ohledem na článek [258 SFEU] vzniká bez ohledu na orgán tohoto členského státu, jehož činnost nebo nečinnost zakládá nesplnění povinnosti, a to přestože se podle ústavy jedná o nezávislý orgán“⁴⁰. Dále Soudní dvůr zamítl argument, že by bylo obtížné napravit nesplnění povinnosti, pokud by jeho původ spočíval v rozsudku některého z nejvyšších soudů⁴¹.

39 – Viz bod 118 žaloby Komise.

40 – Rozsudek ze dne 5. května 1970, *Komise v. Belgie* (77/69, EU:C:1970:34, bod 15). Pokud jde o potvrzení této zásady ve vztahu k vnitrostátnímu soudu, viz rozsudek ze dne 9. prosince 2003, *Komise v. Itálie* (C-129/00, EU:C:2003:656, bod 29), a rozsudek ze dne 12. listopadu 2009, *Komise v. Španělsko* (C-154/08, nezveřejněný, EU:C:2009:695, bod 125).

41 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2009, *Komise v. Španělsko* (C-154/08, nezveřejněný, EU:C:2009:695, body 124 až 127). Soudní dvůr při této příležitosti připomněl, že „ačkoliv nemohou být zohledněna ojedinělá nebo menšinová soudní rozhodnutí v kontextu judikatury, jejíž převládající směr je jiný, nebo též výklad odmítnutý nejvyšším vnitrostátním soudem, nelze to samé tvrdit o soudním výkladu potvrzeném nejvyšším vnitrostátním soudem“ (bod 126, ve kterém Soudní dvůr odkazuje na bod 32 rozsudku ze dne 9. prosince 2003, *Komise v. Itálie*, C-129/00, EU:C:2003:656).

89. Tato možnost je v souladu nejen s cílem sledovaným povinností předložení předběžné otázky stanovené v čl. 267 třetím pododstavci SFEU, ale i s podmínkami režimu odpovědnosti členských států v případě porušení unijního práva.

90. Cílem povinností předložení předběžné otázky stanovené v čl. 267 třetím pododstavci SFEU je zejména předcházet tomu, aby se v jakémkoli členském státě vytvářela vnitrostátní judikatura, která není v souladu s pravidly unijního práva⁴². Jak zdůraznil generální advokát Y. Bot, nesplnění povinnosti podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce vnitrostátními soudy, jejichž rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, má za následek, že Soudní dvůr nemůže plnit svůj základní úkol svěřený na základě čl. 19 odst. 1 prvního pododstavce SEU, kterým je „zajišťovat dodržování práva při výkladu a provádění Smluv“⁴³.

91. Z ustálené judikatury dále vyplývá, že nesplnění povinnosti předložit předběžnou otázku podle čl. 267 třetího pododstavce SFEU je jednou ze skutečností, kterou je třeba zohlednit při posuzování odpovědnosti členského státu z důvodu rozhodnutí vnitrostátního soudu, který rozhoduje v posledním stupni⁴⁴.

92. Možnost zjistit nesplnění povinnosti členským státem z důvodu porušení povinnosti předložit předběžnou otázku je odůvodněna tím spíše, pokud k němu dojde po prvním rozsudku Soudního dvora. Podle Soudního dvora totiž povinnost, kterou má členský stát podle čl. 260 odst. 1 SFEU, znamená, že „všechny orgány dotčené členského státu mají povinnost zajistit v oblasti svých pravomocí splnění povinností vyplývajících z rozsudku Soudního dvora. Soudy dotčeného členského státu [proto] mají povinnost zajistit při plnění svých úkolů dodržování rozsudku“⁴⁵. Týž závěr jako závěr potvrzený ve vztahu ke splnění rozsudku, jímž bylo konstatováno nesplnění povinnosti, lze učinit ve vztahu k soudům, které se obrátily na Soudní dvůr s předběžnou otázkou, neboť rozsudky Soudního dvora týkající se výkladu vyvolávají „všeobecné“ účinky v unijním právním řádu⁴⁶: jakmile Soudní dvůr vyložil určité ustanovení unijního práva, tento výklad platí pro všechny soudy⁴⁷. Tento výklad objasňuje a upřesňuje význam a dosah dotčeného pravidla unijního práva tak, jak musí být nebo jak mělo být chápáno a používáno od okamžiku jeho vstupu v platnost⁴⁸.

93. Proto má-li soud, od kterého vzešla předběžná otázka, stále pochyby stran významu pravidla a je-li soudem posledního stupně, je potom povinen obrátit se na Soudní dvůr s předběžnou otázkou. Za těchto okolností je totiž odpověď Soudního dvora pro rozhodnutí sporu natolik nezbytná, že podle rozsudku ze dne 6. října 1982, Cilfit a další (283/81, EU:C:1982:335)⁴⁹ „vzniká“⁵⁰ povinnost předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

42 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. března 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, bod 33).

43 – Viz stanovisko generálního advokáta Y. Bota ve věci Ferreira da Silva e Brito a další, (C-160/14, EU:C:2015:390, bod 102).

44 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. září 2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, bod 55), rozsudek ze dne 13. června 2006, Traghetti del Mediterraneo (C-173/03, EU:C:2006:391, bod 32), a rozsudek ze dne 28. července 2016, Tomášová (C-168/15, EU:C:2016:602, bod 25).

45 – Rozsudek ze dne 14. prosince 1982, Waterkeyn a další (314/81 až 316/81 a 83/82, EU:C:1982:430, bod 14).

46 – V tomto smyslu viz Wildemeersch, J., „Une loi inconstitutionnelle et contraire au droit de l'Union: et alors? Une déférence erronée vis-à-vis du législateur“, *Journal des tribunaux*, 2018, s. 256 a 257, zejména s. 257. Sám autor odkazuje na Lenaerts, K., „Form and Substance of the Preliminary Ruling Procedure“, v Curtin, D. a Heukels, T., (dir.), *Institutional Dynamics of European Integration, Essays in Honor of Henry G. Schermers*, sv. II, Kluwer Academic Publishers, 1994, s. 355–380, zejména s. 376.

47 – V tomto smyslu viz Soulard, S., Rigaux, A., a Munoz, R., *Contentieux de l'Union européenne/3 – Renvoi préjudiciel – Recours en manquement*, kol. Axe Droit, Paříž, Lamy, 2011, č. 59.

48 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. března 1980, Meridionale Industria Salumi a další, (66/79, 127/79 et 128/79, EU:C:1980:101, bod 9).

49 – Bod 11 uvedeného rozsudku.

50 – Výraz přebírá Lekkou, E., commentaire n° 24, v Karpenschif, M. a Nourissat, C. (dir.), *Les grands arrêts de la jurisprudence de l'Union européenne*, 3. vyd., PUF, 2016, s. 131 až 136, zejména bod 24-4. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. července 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, bod 47).

94. Co se rozsahu této povinnosti týče, Soudní dvůr potvrdil, že nyní „z judikatury ustálené od vydání rozsudku Cilfit a další (283/81, EU:C:1982:335), vyplývá, že soud, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, je povinen, vyvstane-li před ním otázka unijního práva, dostát své povinnosti obrátit se na Soudní dvůr, ledaže konstatoval, že vyvstálá otázka není relevantní [tj. „v případě, že by odpověď na tuto otázku, ať už jakákoliv, nemohla mít žádný vliv na řešení sporu“⁵¹ –], že k dotčenému unijnímu ustanovení byl již výklad Soudním dvorem podán nebo že řádné uplatnění unijního práva je natolik zřejmé, že není ponechán prostor pro žádnou rozumnou pochybnost“⁵².

b) K použití zásady na projednávanou věc

95. V závěru své analýzy druhého a třetího žalobního důvodu jsem měl za to, že Conseil d'État (Státní rada) nepochybila v souvislosti s významem a dosahem rozsudku ze dne 15. září 2011 (C-310/09, EU:C:2011:581), pokud jde o povolený režim dokazování a hodnocení částky zálohové srážkové daně, jež má být vrácena. V tomto ohledu jí nelze vytýkat žádné porušení povinnosti předložit předběžné otázky. Je totiž třeba vycházet z toho, že dotčené právní otázky byly ve smyslu rozsudku ze dne 6. října 1982, Cilfit a další, (283/81, EU:C:1982:335, bod 14), vyřešeny rozsudkem ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

96. Naproti tomu, řešení, jež bylo přijato v rozsudcích Státní rady ve vztahu k dani uhrazené vnukovskými společnostmi, je problematičtější, neboť je nesporné, že použití unijního práva se jevílo jako nezbytné pro vyřešení sporů, o kterých rozhodovala.

97. Je zajisté jen věcí vnitrostátního soudu, aby posoudil, zda je řádná aplikace unijního práva natolik zřejmá, že není ponechán prostor pro žádné rozumné pochybnosti, a v důsledku toho se rozhodne, že nepředloží Soudnímu dvoru otázku týkající se výkladu práva Společenství, která vyvstala v řízení před tímto soudem⁵³. Jinak řečeno, „je totiž na samotných vnitrostátních soudech, proti jejichž rozhodnutím nelze podat podle vnitrostátního práva opravný prostředek, aby na vlastní odpovědnost a nezávisle posoudily, zda jde o *acte clair*“⁵⁴.

98. Nicméně od rozsudku ze dne 6. října 1982, Cilfit a další (283/81, EU:C:1982:335), je nesporné, že aby mohl dospět k závěru, že takováto situace vznikla, „musí si být vnitrostátní soud rozhodující v posledním stupni jist, že stejnou jistotu by měly soudy ostatních členských států a *Soudní dvůr*“⁵⁵. Jak Soudní dvůr upřesnil, „[p]ouze v případě, že jsou tyto podmínky splněny, může tento vnitrostátní soud upustit od položení této otázky Soudnímu dvoru a vyřešit ji na vlastní zodpovědnost“⁵⁶.

99. V projednávané věci je nesporné, že se Soudní dvůr otázkou zohlednění daně uhrazené vnukovskými společnostmi dceřiné společnosti v rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), nezabýval, zatímco byla předmětem rozsudku ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). Vzhledem k tomu, že se Conseil

51 – Rozsudek ze dne 6. října 1982, Cilfit a další, (283/81, EU:C:1982:335, bod 10), kurzivou zvýraznil autor stanoviska. Viz rovněž rozsudek ze dne 18. července 2013, Consiglio Nazionale dei Geologi (C-136/12, EU:C:2013:489, bod 26), a rozsudek ze dne 15. března 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, bod 42).

52 – Rozsudek ze dne 9. září 2015, Ferreira da Silva e Brito a další, (C-160/14, EU:C:2015:565, bod 38). V tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 15. září 2005, Intermodal Transports (C-495/03, EU:C:2005:552, bod 33), rozsudek ze dne 9. září 2015, X a van Dijk (C-72/14 a C-197/14, EU:C:2015:564, bod 55), a rozsudek ze dne 1. října 2015, Doc Generici (C-452/14, EU:C:2015:644, bod 43).

53 – Rozsudek ze dne 9. září 2015, Ferreira da Silva e Brito a další, (C-160/14, EU:C:2015:565, bod 40).

54 – Rozsudek ze dne 9. září 2015, X a van Dijk (C-72/14 a C-197/14, EU:C:2015:564, bod 59).

55 – Rozsudek ze dne 28. července 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, bod 48), kurzivou zvýraznil autor stanoviska. V tomto smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 6. října 1982, Cilfit a další (283/81, EU:C:1982:335, bod 16), a rozsudek ze dne 15. září 2005, Intermodal Transports (C-495/03, EU:C:2005:552, bod 39).

56 – Rozsudek ze dne 28. července 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, bod 48). Viz rovněž rozsudek ze dne 6. října 1982, Cilfit a další (283/81, EU:C:1982:335, bod 16).

d'État (Státní rada) rozhodla odchýlit se od uvedeného rozsudku jen z toho důvodu, že britský režim se odlišoval od francouzského režimu daňové slevy a zálohové srážkové daně, nemohla si být jista, že by její úvahy byly stejně zjevné i pro Soudní dvůr. Rozdílná řešení navrhovaná společnostmi žalobkyněmi a veřejným zpravodajem mimoto prokazovali nedostatek jistoty o řešení, které má být přijato.

100. Conseil d'État (Státní rada) každopádně tím, že se na Soudní dvůr neobrátila, vyvolala riziko nejednotnosti judikatury uvnitř Unie neslučitelné s povinností předložit předběžné otázky, která je jí uložena článkem 267 třetím pododstavcem SFEU jakožto soudu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky.

101. Nelze souhlasit ani s tvrzením Francouzské republiky, podle kterého nezbytnost zohlednit vnukovské společnosti nevyžaduje žádný právní výklad, ale pouze posouzení skutkového stavu. Za účelem výpočtu částky, která má být vrácena – což je posouzením skutkového stavu – musí být nejprve vyřešena otázka, zda je třeba zohlednit daň uhrazenou vnukovskými společnostmi, přičemž odpověď na ni se odvíjí od použitelného právního pravidla⁵⁷.

3. Závěr ke čtvrtému žalobnímu důvodu

102. S ohledem na výše uvedené úvahy mám za to, že Francouzská republika porušila povinnost, kterou Conseil d'État (Státní rada) ukládá čl. 267 třetí pododstavec SFEU.

103. Totiž, i když bylo s ohledem na rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), nesporné, že zohlednění daně uhrazené vnukovskými společnostmi-nerezidenty je otázkou unijního práva, která může mít dopad na řešení sporů, o kterých rozhodovala Conseil d'État (Státní rada), a i když řádná aplikace unijního práva nebyla natolik zřejmá, aby nebyl ponechán prostor pro žádné rozumné pochybnosti, Conseil d'État (Státní rada) se rozhodla, že se v této věci neobrátí na Soudní dvůr s žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce.

V. K nákladům řízení

104. Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval.

105. V projednávaném případě Komise a Francouzská republika požadovaly uložení náhrady nákladů řízení druhému účastníkovi řízení.

106. Článek 138 odst. 3 jednacího řádu Soudního dvora stanoví, že Soudní dvůr může rozhodnout, že účastník řízení ponese vlastní náklady řízení a nahradí část nákladů řízení vynaložených druhým účastníkem řízení, jeví-li se to vzhledem k okolnostem v projednávané věci důvodným. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci navrhuji, aby bylo žalobě Komise vyhověno pouze v prvním a čtvrtém žalobním důvodu, mám za to, že je třeba na základě tohoto ustanovení uložit Francouzské republice, aby nesla vlastní náklady řízení, a uhradila polovinu nákladů řízení vynaložených Komisí.

⁵⁷ – V tomto ohledu podotýkám, že Olivier Fouquet, předseda sekce Conseil d'État (Státní rada), v závěru svého komentáře týkajícího se rozsudků Conseil d'État (Státní rada) uvádí „[v]e sporu vyvstávají další zajímavé otázky, jako je zohlednění dividend vyplacených vnukovskými společnostmi. Avšak tyto otázky jsou otázkami čistě právními, a nikoli otázkami způsobu soudního rozhodování“ (Fouquet, O., Conseil d'État, précompte et fléchage: „non possumus“, *Revue de droit fiscal*, č. 1, leden 2013, s. 1 a 2, zejména s. 2, kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

VI. Závěry

107. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl takto:

- „1) Conseil d'État (Státní rada, Francie) tím, že odmítá zohlednit zdanění vnukovských společností usazených v jiném členském státě, než je Francie, ačkoli mechanismus použitelný na vnukovské společnosti usazené ve Francii jim umožňuje, aby vyplatily zprostředkující společnosti-příjemci dividendy, jež jsou osvobozeny od finanční zátěže spojené s daní, které podléhají, se svou judikaturou dopustila diskriminace, kterou konstatoval Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), a Francouzská republika tím porušila povinnosti, která má základě článků 49 a 63 SFEU.
- 2) Vzhledem k tomu, že se Conseil d'État (Státní rada, Francie) neobrátila na Soudní dvůr s předběžnou otázkou, i když je zohlednění daně uhrazené vnukovskými společnostmi-nerezidenty otázkou unijního práva, která může mít dopad na řešení sporů, o kterých rozhodovala, a i když řádná aplikace unijního práva nebyla natolik zřejmá, aby nebyl ponechán prostor pro žádné rozumné pochybnosti, porušila Francouzská republika povinnost, která pro ni vyplývá z čl. 267 třetího pododstavce SFEU.
- 3) Ve zbývajících částech se žaloba zamítá.
- 4) Francouzská republika ponese vlastní náklady řízení a uhradí polovinu nákladů řízení vynaložených Evropskou komisí, která ponese polovinu vlastních nákladů řízení.“