



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MELCHIORA WATHELETA
od 25. srpnja 2018.¹

Predmet C-416/17

**Europska komisija
protiv**

Francuske Republike

„Povreda obveze države članice – Članci 49., 63. i članak 267. treći stavak UFEU-a – Lančano oporezivanje – Različito postupanje ovisno o državi sjedišta društva unuke – Zahtjevi koji se odnose na dokaze na kojima se temelji pravo na povrat poreza po odbitku – Ograničenje prava na povrat – Presuda od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) – Nacionalni sud koji odlučuje u posljednjem stupnju – Nacionalna sudska praksa koja nije u skladu s presudom Suda – Obveza upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku”

I. Uvod

1. Svojom tužbom Europska komisija od Suda zahtijeva da utvrdi da je Francuska Republika održala diskriminirajuće i neproporcionalno postupanje između francuskih društava majki koja primaju dividende od francuskih društava kćeri i onih koja primaju dividende od inozemnih društava kćeri protivno pravu Unije, kako ga je Sud tumačio u presudi od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

2. Kao što sama Komisija sažima u svojoj tužbi, ona prigovara Francuskoj Republici da je sudskom praksom svojeg najvišeg upravnog suda, odnosno Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska) odbila u potpunosti izvršiti presudu od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581). Naime, prema mišljenju Komisije, presude koje je Conseil d'État (Državno vijeće) donio nakon presude od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), čine sudske prakse na temelju koje će se analizirati *svi* zahtjevi za povrat nezakonito naplaćenog predujma koje su podnijele stranke koje se nalaze u sličnoj situaciji kao *Accor SA*.

¹ Izvorni jezik: francuski

3. Komisijina tužba stoga podrazumijeva da Sud odluči o dvama različitim problemima: s jedne strane, neusklađenosti s pravom Unije, kako je tumačeno u presudi od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), pravilâ za povrat naplaćenog predujma na temelju primitka dividendi koje su isplatila nerezidentna društva kćeri i, s druge strane i po prvi put u okviru tužbe zbog povrede obveze, povredi obveze upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku koju je počinio sud protiv čijih odluka nema pravnog lijeka².

II. Pravni okvir

A. Francusko pravo

4. U skladu s člankom 158.a, I, *code général des impôts* (Opći porezni zakonik (u daljnjem tekstu: CGI), u njegovoj verziji koja je bila na snazi tijekom poreznih godina o kojima je riječ u predmetu u kojem je donesena presuda od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581):

„Osobe koje primaju dividende koje raspodjeljuju francuska društva raspolažu u tu svrhu prihodom koji čine:

- (a) iznosi koje primaju od društva;
- (b) porezni odbitak u obliku kredita u Državnoj riznici.

Taj porezni odbitak jednak je polovini iznosâ koje je društvo stvarno isplatilo.

[...]”

5. Člankom 146. stavkom 2. CGI-ja, u njegovoj verziji koja je bila na snazi tijekom poreznih godina o kojima je riječ u predmetu u kojem je donesena presuda od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), predviđalo se:

„Kada isplate koje izvršava društvo majka dovode do primjene predujma predviđenog u članku 223.e, taj se predujam, po potrebi, umanjuje za iznos poreznih odbitaka koji su povezani s prihodima od udjela [...], ostvarenim u financijskim godinama koje su završile prije najviše pet godina.”

6. Člankom 223.e stavkom 1. prvim podstavkom CGI-ja, u njegovoj verziji koja proizlazi iz Zakona o financijama za 1999. br. 98/-1266 od 30. prosinca 1998.³, primjenjivoj na isplate izvršene počevši od 1. siječnja 1999., predviđalo se:

„U skladu s odredbama članaka 209.d i 223 H, kada se prihodi koje isplaćuje neko društvo naplaćuju od iznosa na temelju kojih ono ne podliježe porezu na dobit po uobičajenoj stopi predviđenoj u članku 219. stavku I. drugom podstavku, to društvo dužno je platiti predujam jednak poreznom odbitku izračunanom pod uvjetima predviđenima u članku 158.a prvom stavku”.

2 Iako je Komisija pokrenula postupak zbog povrede obveze protiv Kraljevine Švedske jer je Högsta domstolen (Vrhovni sud, Švedska) sustavno povrjeđivao svoju obvezu upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku (vidjeti obrazloženo mišljenje Komisije 2003/2161 od 12. listopada 2004. (C(2004)3899)), što, kao što to pravilno ističe Francuska Republika u svojem odgovoru na tužbu, nije slučaj Conseil d'État (Državno vijeće), ona nije pokrenula sudsku fazu postupka. Osim toga, iako je u tužbi na temelju koje je donesena presuda od 9. prosinca 2003., Komisija/Italija (C-129/00, EU:C:2003:656), Komisija htjela utvrditi da je Talijanska Republika zadržavanjem članka zakona, „kako ga tumače i primjenjuju uprava i talijanski sudovi”, povrijedila obveze koje ima na temelju Ugovora, nije istaknut nijedan prigovor koji se temelji posebno na članku 267. UFEU-a. Naposljetku, iako je u predmetu u kojem je donesena presuda od 12. studenoga 2009., Komisija/Španjolska (C-154/08, neobjavljena, EU:C:2009:695), postavljeno pitanje odnosi li se Komisijina tužba na povredu članka 267. UFEU-a, Komisija je izričito navela Sudu da to nije bio slučaj (točka 65. navedene presude).

3 JORF od 31. prosinca 1998., str. 20050.

B. Presuda od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)

7. U prigovoru od 21. prosinca 2001. društvo Accor zatražilo je od francuske porezne uprave povrat poreza po odbitku isplaćen prilikom primitka dividendi koje su društva kćeri sa sjedištem u drugim državama članicama isplaćivala od 1998. do 2000. Budući da se zakonodavstvom koje je na snazi ta vrsta povrata priznaje samo za primitak dividendi od društva kćeri koje se nalazi na francuskom državnom području, zahtjev je odbijen.

8. Nakon tog odbijanja društvo Accor podnijelo je tužbu pred tribunal administratif de Versailles (Upravni sud u Versaillesu, Francuska), koji je u cijelosti prihvatio njegov zahtjev. Budući da je žalba koju je ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministar za proračun, javno računovodstvo i javnu službu) podnio protiv te presude odbijena presudom cour administrative d'appel de Versailles (Žalbeni upravni sud u Versaillesu, Francuska), navedeni ministar podnio je žalbu u kasacijskom postupku pred Conseil d'État (Državno vijeće). On je presudom od 3. srpnja 2009. stoga uputio Sudu zahtjev za prethodnu odluku.

9. Sud je u svojoj presudi od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), utvrdio da se, za razliku od dividendi koje potječu od rezidentnih društava kćeri, francuskim zakonodavstvom ne dopušta da se uzme u obzir oporezivanje do kojeg je došlo na razini nerezidentnog društva kćeri koje raspodjeljuje dividende, dok je za dividende primljene od rezidentnih društava kćeri kao i od nerezidentnih društava kćeri tijekom njihove preraspodjele trebalo plaćati predujam⁴. Međutim, prema mišljenju Suda, uzimajući u obzir nepovoljni tretman rezerviran za dividende primljene od društva kćeri sa sjedištem u drugoj državi članici u odnosu na tretman kojem podliježu dividende primljene od rezidentnog društva kćeri, društvo majku moglo se odvratiti od obavljanja njegovih djelatnosti posredstvom društava kćeri sa sjedištem u drugim državama članicama⁵.

10. Sud je zatim podsjetio na svoju sudsku praksu prema kojoj, kada dobit koja je temelj za inozemne dividende, u državi društva koje raspodjeljuje dividende podliježe porezu *manjem* od poreza koji ubire država članica društva koje prima dividende, potonja država treba priznati ukupni porezni odbitak koji odgovara porezu koji je društvo koje raspodjeljuje dividende plaćalo u državi poslovnog nastana, dok je, kada ta dobit u državi društva koje raspodjeljuje dividende podliježe porezu *većem* od poreza koji ubire država članica društva koje prima dividende, potonja država obvezna priznati porezni odbitak samo do visine iznosa poreza na dobit koji plaća društvo koje prima dividende⁶.

11. Sud je iz toga zaključio da, što se tiče sustava kao što je francuski sporni sustav, iako bi država članica društvima koja primaju dividende koje potječu od društva sa sjedištem u drugoj državi članici trebala priznati porezni odbitak koji bi uvijek predstavljao polovinu iznosa tih dividendi, time bi se tim dividendama priznao tretman povoljniji od onog koji vrijedi za dividende koje potječu iz prve države članice, ako bi stopa oporezivanja kojoj podliježe društvo koje raspodjeljuje te dividende u državi poslovnog nastana bila manja od stope oporezivanja koja se primjenjuje u prvoj državi članici⁷.

12. Smatrao je da država članica stoga treba moći odrediti iznos poreza na dobit koji se naplaćuje u državi članici poslovnog nastana društva koje raspodjeljuje dividende i na koji treba primijeniti porezni odbitak priznat društvu majci; u tim okolnostima presudio je da nije dovoljno podnijeti dokaz da je društvo koje raspodjeljuje dividende u državi poslovnog nastana bilo oporezovano na dobit koja je temelj za raspodijeljene dividende, a da pritom nije pružilo informacije o vrsti i stopi poreza koji je stvarno naplaćen na navedenu dobit⁸.

⁴ Vidjeti presudu od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, t. 49).

⁵ Vidjeti presudu od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, t. 51).

⁶ Vidjeti presudu od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, t. 89. i navedena sudska praksa).

⁷ Vidjeti presudu od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, t. 91).

⁸ Vidjeti presudu od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, t. 92).

13. U tu svrhu Sud je dodao da se potrebnim dokazima poreznim tijelima države članice oporezivanja treba omogućiti da jasno i točno provjere jesu li ispunjeni uvjeti za dobivanje porezne pogodnosti. Međutim, Sud je pojasnio da dokazi ne trebaju imati poseban oblik jer ocjena ne treba biti provedena previše formalno te da zahtjev za podnošenje tih dokaza treba podnijeti tijekom zakonskog roka za čuvanje administrativnih dokumenata i računovodstvenih podataka predviđenih pravom države članice poslovnog nastana društva kćeri⁹, pri čemu se od poreznog obveznika ne može zahtijevati da dostavi dokumente „koji obuhvaćaju razdoblje koje je znatno dulje od trajanja zakonske obveze čuvanja administrativnih i računovodstvenih dokumenata”¹⁰

14. Sud je tako presudio da:

„1. Člancima 49. UFEU-a i 63. UFEU-a protivi se zakonodavstvo države članice čiji je cilj sprječavanje dvostrukog ekonomskog oporezivanja dividendi, kao što je ono o kojem je riječ u glavnom postupku, koje društvu majci omogućava da u predujam koji duguje prilikom preraspodjele dioničarima dividendi koje su isplatila njegova društva kćeri, uračuna porezni odbitak vezan za raspodjelu tih dividendi, ako one potječu od društva kćeri sa sjedištem u toj državi članici, ali tu mogućnost ne nudi ako te dividende potječu od društva kćeri sa sjedištem u drugoj državi članici jer to zakonodavstvo u potonjem slučaju ne predviđa pravo dodjeljivanja poreznog odbitka vezanog za raspodjelu tih dividendi koju provodi to društvo kći.

[...]

3. Načela ekvivalentnosti i djelotvornosti ne sprječavaju da se povrat društvu majci iznosa kojima se može zajamčiti primjena istog poreznog sustava na dividende koje su raspodijelila njegova društva kćeri sa sjedištem u Francuskoj i one koje su raspodijelila društva kćeri tog društva sa sjedištem u drugim državama članicama, a koji dovodi do preraspodjele koju provodi društvo majka, uvjetuje time da porezni obveznik podnese dokaze koje samo on posjeduje i koji se odnose na svaku spornu dividendu, osobito na stvarno primijenjenu stopu oporezivanja i iznos stvarno plaćenog poreza na temelju dobiti koju su ostvarila društva kćeri sa sjedištem u drugim državama članicama, iako se u pogledu društava kćeri sa sjedištem u Francuskoj ti isti dokazi, s kojima je uprava upoznata, ne zahtijevaju. Međutim podnošenje tih dokaza može se zahtijevati samo ako se ne pokaže da je gotovo nemoguće ili pretjerano teško podnijeti dokaze o tome da su društva kćeri sa sjedištem u drugim državama članicama plaćale porez, osobito uzimajući u obzir odredbe zakonodavstva navedenih država članica koje se odnose na sprečavanje dvostrukog oporezivanja, evidentiranje poreza na dobit koji treba platiti kao i očuvanje administrativnih dokumenata. Na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri jesu li u glavnom postupku ti uvjeti ispunjeni.”

C. Presude Conseil d'État (Državno vijeće) od 10. prosinca 2012.

15. Nakon primitka presude od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), Conseil d'État (Državno vijeće) donio je dvije presude u kojima je propisao niz uvjeta na temelju kojih se može izvršiti povrat poreza po odbitku naplaćenog protivno pravu Unije. Riječ je o presudama od 10. prosinca 2012., *Rhodia*¹¹ i *Accor*¹² (u daljnjem tekstu: presude Conseil d'État (Državno vijeće)).

⁹ Vidjeti presudu od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, t. 99. i 101.).

¹⁰ Vidjeti presudu od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, t. 101.).

¹¹ FR:XX:2012:317074.20121210

¹² FR:CESSR:2012:317075.20121210

16. Što se tiče, kao prvo, opsega povrata poreza po odbitku, presudama Conseil d'État (Državno vijeće) predviđa se da:

- u slučaju da dividenda koju je francuskom društvu majci preraspodijelilo jedno od njegovih društava kćeri sa sjedištem u drugoj državi članici nije oporezovana na razini tog potonjeg društva, porez koji je platilo društvo unuka ne mora se uzeti u obzir za određivanje predujma koji je potrebno vratiti društvu majci¹³, te
- kada je društvo koje raspodjeljuje dividende u svojoj državi članici platilo stvarni porez po stopi većoj od uobičajene francuske porezne stope, odnosno 33,33 %, iznos poreznog odbitka na koji ima pravo treba biti ograničen na jednu trećinu dividendi koje je primilo i preraspodijelilo¹⁴.

17. Što se tiče, kao drugo, dokaza koji idu u potporu zahtjevima za povrat, navedenim presudama priznaje se:

- mogućnost pozivanja na prijavu o predujmu prilikom određivanja iznosa dividendi primljenih od društava kćeri sa sjedištem izvan Francuske¹⁵;
- nužnost raspolaganja svim dokazima kojima se može opravdati osnovanost njegova zahtjeva tijekom cijelog razdoblja postupka, a da ga se pritom zbog isteka zakonskog roka za čuvanje ne oslobodi od te obveze¹⁶.

III. Predsudski postupak i postupak pred Sudom

18. Nakon presuda Conseil d'État (Državno vijeće) Komisija je zaprimila nekoliko pritužbi o uvjetima povrata poreza po odbitku. Te su pritužbe predmet razmjene informacija između Komisijinih službi i nadležnih tijela Francuske Republike u okviru postupka EU Pilot 5511/13 TAXU.

19. Budući da te razmjene nisu dovele do zadovoljavajućeg rezultata za Komisiju, ona je odlučila pokrenuti postupak zbog povrede obveze predviđen u članku 258. UFEU-a. Tako je Komisija 27. studenoga 2014. poslala Francuskoj Republici pismo opomene u kojem je utvrdila zahtjeve koji proizlaze iz presuda Conseil d'État (Državno vijeće) koji mogu činiti povrede prava Unije.

20. Francuska Republika osporavala je u odgovoru od 26. siječnja 2015. prigovore koji joj se pripisuju. Budući da je Komisija smatrala da dani odgovori nisu bili zadovoljavajući, dostavila je 29. travnja 2016. obrazloženo mišljenje Francuskoj Republici; naložila joj je da poduzme mjere kako bi postupila u skladu s tim mišljenjem u roku od dva mjeseca od njegova primitka.

21. Budući da je Francuska Republika zadržala svoje stajalište, Komisija je odlučila podnijeti ovu tužbu zbog povrede obveze na temelju članka 258. UFEU-a.

22. U okviru pisanog dijela postupka Francuska Republika podnijela je odgovor na tužbu na koji je Komisija odgovorila podnošenjem replike. Francuska Republika podnijela je i odgovor na repliku. K tomu, imale su priliku iznijeti svoja usmena očitovanja na raspravi koja se održala 20. lipnja 2018.

13 Vidjeti presude Conseil d'État (Državno vijeće) od 10. prosinca 2012., Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, t. 29.) i Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, t. 24.).

14 Vidjeti presude Conseil d'État (Državno vijeće) od 10. prosinca 2012., Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, t. 44.) i Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, t. 40.).

15 Vidjeti presude Conseil d'État (Državno vijeće) od 10. prosinca 2012., Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, t. 24. i 25.) i Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, t. 19. i 20.).

16 Vidjeti presude Conseil d'État (Državno vijeće) od 10. prosinca 2012., Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, t. 35.) i Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, t. 31.).

IV. Povrede obveza koje se pripisuje Francuskoj Republici

23. Komisija temelji svoju tužbu na četiri prigovora. Prva tri prigovora odnose se na ograničenja koja proizlaze iz presuda Conseil d'État (Državno vijeće) i koja se protive pravu Unije kako ih je Sud tumačio u presudi od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581). Četvrti prigovor odnosi se na obvezu Conseil d'État (Državno vijeće) kao suda koji odlučuje u posljednjem stupnju da uputi zahtjev za prethodnu odluku za tumačenje prava Unije.

A. Prvi prigovor koji se temelji na ograničenju prava na povrat poreza po odbitku zbog toga što se nije uzelo u obzir oporezivanje društava unuka sa sjedištem u državi članici koja nije Francuska

1. Argumentacija stranaka

24. Prema mišljenju Komisije, iz presuda Conseil d'État (Državno vijeće) proizlazi da francuska tijela odbijaju uzeti u obzir, u svrhu povrata poreza po odbitku, oporezivanje nerezidentnih društava unuka. Međutim, u lancu povezanih društava koji su u potpunosti u Francuskoj Republici, za dividende koje je društvo unuka isplatilo posredničkom društvu vrijedilo je pravo na porezni odbitak kojim se prilikom preraspodjele tih istih prihoda nadoknađivao ukupan porez po odbitku. Kada je posredničko društvo raspodijelilo te dividende svojem društvu majci, ta nova raspodjela i dalje je uzrokovala porezni odbitak koji je povezan s dividendama i namijenjen nadoknadi plaćenog predujma na isti način prilikom preraspodjele koju provodi društvo majka. Dvostruko ekonomsko oporezivanje stoga je u potpunosti neutralizirano.

25. Iz toga proizlazi da postoji različito postupanje ovisno o sjedištu društva unuke koje raspodjeljuje dividende, s obzirom na to da je dvostruko ekonomsko oporezivanje u potpunosti neutralizirano samo u slučaju u kojem je sjedište društva unuke na francuskom državnom području. Doista, prema mišljenju Komisije, ne postoji nikakav objektivni razlog kojim bi se opravdalo da Francuska Republika ne neutralizira intervenciju posredničkog društva zbog dividendi koje potječu izvan Francuske.

26. Francuska vlada ne osporava da se, u skladu s presudama Conseil d'État (Državno vijeće), sustavom povrata poreza po odbitku ne omogućava oporezivanje dividendi koje je društvo unuka raspodijelilo nerezidentnom društvu kćeri. Međutim, tvrdi da se nacionalnim sustavom sprečavanja dvostrukog oporezivanja takvo sprečavanje osigurava samo na razini pojedinačnog društva koje raspodjeljuje dividende. Zaista, svaka država članica ima slobodu urediti svoj sustav oporezivanja ako on ne uključuje diskriminacije. Pritom države članice nemaju obvezu prilagoditi vlastiti porezni sustav poreznim sustavima drugih država članica.

27. U ovom slučaju francuski porezni propis ne omogućava da se u porez koji duguje društvo majka uračunaju porezi koje su platila njegova rezidentna društva unuke. Naime, porezni odbitak dodjeljuje se društvu majci samo zbog oporezivanja dobiti društva kćeri koje raspodjeljuje dividende. Stoga za Francusku Republiku ne postoji obveza da pri izračunu povrata nepravilno naplaćenog poreza po odbitku osigura da se uzme u obzir oporezivanje nerezidentnih društava unuka koja raspodjeljuju dividende. Okolnost da su dividende koje je društvo unuka raspodijelilo društvu kćeri bile oporezovane posljedica je primjene inozemnog poreznog propisa u Francuskoj Republici, koju ona ne mora ispravljati.

28. Osim toga, s obzirom na to da se francuskim sustavom čiji je cilj sprečavanje dvostrukog oporezivanja ne daje obrazloženje u pogledu društva unuke, uračunavanje poreza naplaćenog prilikom raspodjele dividendi moguće je samo za društvo koje prima navedene dividende. Francuski sustav stoga treba razlikovati od britanskog sustava predujma poreza na dobit (*advance corporation tax*) o kojem je riječ u predmetima povodom kojih su donesene presude od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) i od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII*

Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). Naime, za razliku od britanskog sustava o kojem je riječ u predmetima u kojima su donesene te presude, u francuskoj spornoj izreci ne uzima se u obzir oporezivanje društava unuka neovisno o tome jesu li ona rezidentna; izreka se temelji na logici koja se odnosi na nadoknađivanje oporezivanja na svakoj razini, a ne na logici oporezivanja grupa.

2. Ocjena

29. Sud je u odgovoru na prvo prethodno pitanje koje mu je Conseil d'État (Državno vijeće) uputio u predmetu u kojem je donesena presuda od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), presudio da se „člancima 49. UFEU-a i 63. UFEU-a protivi zakonodavstvo države članice čiji je cilj sprječavanje dvostrukog ekonomskog oporezivanja dividendi [...], koje društvu majci omogućava da u predujam koji duguje prilikom preraspodjele dioničarima dividendi koje su isplatila njegova društva kćeri, uračuna porezni odbitak vezan za raspodjelu tih dividendi, ako one potječu od društva kćeri sa sjedištem u toj državi članici, ali tu mogućnost ne nudi ako te dividende potječu od društva kćeri sa sjedištem u drugoj državi članici jer to zakonodavstvo u potonjem slučaju ne predviđa pravo dodjeljivanja poreznog odbitka vezanog za raspodjelu tih dividendi koju provodi to društvo kći”.

30. Oslanjajući se na činjenicu da se pravom Unije, u njegovu sadašnjem stanju, ne propisuju opća načela za podjelu nadležnosti između država članica u vezi s izbjegavanjem dvostrukog oporezivanja unutar Europske unije¹⁷, Francuska Republika predlaže formalnu, ograničenu i, prema mojem mišljenju, pogrešnu primjenu odgovora na prvo pitanje u predmetu u kojem je donesena presuda od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

31. Točno je da država članica nema obvezu prilagoditi svoj porezni sustav različitim poreznim sustavima drugih država članica, osobito s ciljem da ukloni dvostruko oporezivanje, ako njezin propis nije diskriminirajući¹⁸. Međutim, u ovom slučaju, u potpuno nacionalnoj situaciji, nepostojanje dvostrukog oporezivanja društva majke opravdava se samo zato što se na svim „razinama” lanca povezanih društava sa sjedištem u Francuskoj uzastopno dodjeljuje porezni odbitak kojim se prilikom preraspodjele istih prihoda nadoknađuje ukupno plaćeni porez po odbitku.

32. Slijedom toga, iako je točno da nije dopušteno ni izravno uračunavanje poreza koje su platila društva unuke sa sjedištem u Francuskoj u porez na dobit koji je platilo društvo majka, takvo je uračunavanje ipak nepotrebno u pogledu ukupnog primjenjivog poreznog sustava.

33. Nepostojanje diskriminacije na koju se poziva Francuska Republika stoga itekako proizlazi iz površnog ili barem formalističkog tumačenja poreznog sustava koji Sud kritizira u presudi od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) jer je isključivo usmjereno na posljednju razinu lančanog oporezivanja.

34. Usto, iz sudske prakse Suda jasno proizlazi da država članica nije obvezna kompenzirati porezni teret koji proizlazi iz izvršavanja poreznih nadležnosti druge države članice ili treće države pod uvjetom da ne izvršava svoju ovlast oporezivanja nad ulaznim dividendama kad je riječ o društvu primatelju, bilo njihovim oporezivanjem ili uzimanjem u obzir na drugi način. Suprotno tomu, kada ta ista država članica odluči oporezivati navedene dividende, u okviru vlastita oporezivanja treba uzeti u obzir porezni teret koji proizlazi iz izvršavanja poreznih nadležnosti druge države članice¹⁹.

17 Vidjeti osobito presudu od 11. rujna 2014., *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, t. 68.).

18 Vidjeti u tom smislu presude od 8. prosinca 2011., *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, t. 39.) i od 26. svibnja 2016., *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, t. 47.).

19 Vidjeti u tom smislu osobito presudu od 11. rujna 2014., *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, t. 85. i 86.).

35. U tom se pogledu ne može prihvatiti stajalište Francuske Republike koja tvrdi da je Sud, presudom od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), samo utvrdio da postoji diskriminacija u britanskom zakonodavstvu, a da pritom nije propisao zahtjev da se, u cijelom mehanizmu sprječavanja dvostrukog oporezivanja, uzme u obzir oporezivanje društava unuka.

36. Naime, kao što pojašnjava sama Francuska Republika, ta presuda donesena je nakon prve presude Suda u kojoj je on općenito i apstraktno podsjetio, a da pritom nije uputio na predmetno britansko zakonodavstvo, da „koji se god mehanizam usvoji za sprečavanje ili ublažavanje lančanog ili dvostrukog ekonomskog oporezivanja, slobode kretanja zajamčene Ugovorom sprečavaju da država članica na manje povoljan način tretira strane od domaćih dividendi, osim ako se ta razlika u tretmanu odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili je opravdana važnim razlozima u općem interesu”²⁰.

37. Činjenica da se britanskim poreznim sustavom o kojem je riječ u tim predmetima predviđao sustav izuzeća dividendi koje su isplatila rezidentna društva i sustav uračunavanja za dividende koje su isplatila nerezidentna društva, dok se francuskim sustavom predviđa sustav uračunavanja bez obzira odakle potječu raspodijeljene dividende i potpuno oporezivanje raspodijeljenih dividendi, na koje se primjenjuje porezni odbitak, pri svakoj raspodjeli i svakoj preraspodjeli dividendi, nema utjecaja.

38. Naime, načelo na koje se podsjetilo u presudi od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) i koje je otad dodatno potvrđeno, doista je obveza da se jednako tretiraju dividende koje su rezidentnim društvima isplatila nerezidentna društva jer država članica ima sustav za sprečavanje ili ublažavanje lančanog ili dvostrukog ekonomskog oporezivanja u slučaju dividendi koje su rezidentnim društvima isplatila rezidentna društva²¹.

39. U tim je okolnostima Sud presudio da se „članku 49. UFEU-a i članku 63. UFEU-a protivni zakonodavstvo države članice kojim se rezidentnom društvu koje prima dividende od drugog rezidentnog društva dopušta da od iznosa koji prvo društvo duguje na temelju predujma poreza na dobit odbije iznos navedenog poreza koji je drugo društvo platilo unaprijed, dok u slučaju rezidentnog društva koje prima dividende od nerezidentnog društva takav odbitak nije dopušten u pogledu poreza koji odgovara isplaćenoj dobiti, a koji je to potonje društvo platilo u svojoj državi sjedišta”²².

40. Sud je bio osobito jasan u obrazloženju i odgovoru na drugo i četvrto pitanje upućeno u predmetu u kojem je donesena presuda od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707): članku 49. UFEU-a i članku 63. UFEU-a protivni se zakonodavstvo države članice kojim se, samo u pogledu inozemnih dividendi, ne uzima u obzir porez na isplaćenu dobit²³. U tom pogledu, iznimno je važno oporezivanje navedene dobiti, a ne činjenica da samo nerezidentno društvo koje isplaćuje dividende svojem društvu majci podliježe porezu na dobit²⁴.

20 Presuda od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, t. 46.)

21 Vidjeti u tom smislu presude od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, t. 72.); od 30. lipnja 2011., *Meilicke i dr.* (C-262/09, EU:C:2011:438, t. 29.), kao i od 11. rujna 2014., *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, t. 65.).

22 Presuda od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, t. 2. izreke)

23 Vidjeti u tom smislu presudu od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, t. 71.).

24 Vidjeti u tom smislu presudu od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, t. 73.). Sud je iz toga zaključio da „[n]a odgovore na drugo i četvrto pitanje upućeno u okviru predmeta u kojem je donesena presuda [od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774)] stoga ne utječe utvrđenje prema kojem inozemni porez na dobit kojem je podliježala dobit koja je temelj za raspodijeljene dividende nije platilo ili nije u potpunosti platilo nerezidentno društvo koje navedene dividende isplaćuje rezidentnom društvu, nego ga je platilo društvo rezidentno u državi članici koje je izravno ili neizravno društvo kći prvog društva” (točka 74.).

3. Zaključak o prvom prigovoru

41. Iz prethodno navedenog proizlazi da Francuska Republika, time što je odbila uzeti u obzir oporezivanje društava unuka sa sjedištem u državi članici koja nije Francuska, iako je mehanizam primjenjiv na društva unuke sa sjedištem u Francuskoj tim društvima omogućavao da posredničkom društvu koje prima dividende isplaćuju dividende izuzete od poreza koji se na njih plaća, nastavlja diskriminaciju koju je Sud utvrdio u presudi od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

B. Drugi prigovor koji se temelji na neproporcionalnosti zahtjeva propisanih u području dokazivanja kako bi se utemeljilo pravo na povrat nezakonito naplaćenog poreza po odbitku

1. Argumentacija stranaka

42. Komisija svoj drugi prigovor dijeli na tri dijela.

43. U prvom dijelu Komisija smatra da se presudama Conseil d'État (Državno vijeće) zahtijeva povezanost između, s jedne strane, računovodstvenih dokumenata o raspodijeljenim dividendama i, s druge strane, zapisnika sa sastanaka glavne skupštine društava kćeri u kojima se utvrđuje dobit ostvarena u obliku raspodjeljivih dividendi. Međutim, za većinu društava kćeri koja nemaju sjedište u Francuskoj, u zapisniku sa sastanaka glavne skupštine utvrđuje se isplata „raspodjeljive dobiti” iz ukupnih računovodstvenih podataka koji obuhvaćaju svu prethodno neraspodijeljenu zadržanu dobit kao i financijski rezultat iz prethodne financijske godine. U tim okolnostima vrlo je teško, ako ne i nemoguće, odrediti proizlazi li raspodijeljena dividenda iz posebnog računovodstvenog rezultata.

44. U drugom dijelu Komisija prigovara da se presudama Conseil d'État (Državno vijeće) pravo na povrat poreza po odbitku uvjetuje podnošenjem prethodne prijave predujma u kojoj su utvrđeni iznosi predujma plaćeni na temelju preraspodjele dividendi. Doista, s obzirom na to da rezidentna društva nisu imala pravo na porezni odbitak na ime plaćenog predujma na temelju raspodjele dividendi koje potječu od nerezidentnog društva kćeri, od tih se društava nije moglo zahtijevati da navedu te dividende u prijavi predujma. Budući da se presude Conseil d'État (Državno vijeće) temelje na odabirima koje je društvo majka donijelo tijekom plaćanja predujma, u njima se ne poštuju obveze koje proizlaze iz načela ekvivalentnosti i djelotvornosti kojima se uređuju nacionalna pravila u području povrata nacionalnih poreza naplaćenih protivno pravu Unije.

45. U trećem dijelu Komisija osporava ograničenje koje se temelji na zahtjevu za podnošenje dokazne dokumentacije nakon isteka zakonskog roka za čuvanje. Budući da se u presudama Conseil d'État (Državno vijeće) navodi da se istekom zakonskog roka za čuvanje dokumenata društvo koje zahtijeva povrat nezakonito naplaćenog poreza po odbitku ne oslobađa od obveze da podnese sve dokaze kojima se može opravdati osnovanost njegovog zahtjeva, one su proturječne načelu djelotvornosti.

46. Francuska vlada najprije ističe da se u presudi od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) izričito pojasnilo da su povrati predujma bili uvjetovani time da društva tužitelji podnesu dokaz, svim sredstvima kojima raspolažu, o porezu koji su platila njihova društva kćeri u državi članici poslovnog nastana. U tom kontekstu, presude Conseil d'État (Državno vijeće) ističu se osobito otvorenim pristupom jer su u njima prihvaćeni svi oblici dokumenata koji društvima omogućavaju da dokažu stopu oporezivanja koju su platila njihova nerezidentna društva kćeri.

47. Što se tiče prvog dijela drugog prigovora, ta vlada podsjeća da se u presudama Conseil d'État (Državno vijeće) nije zahtijevao dokaz o tome da se porez čije se uračunavanje zahtijevalo obračunavao na dividende koje odgovaraju konkretnom obračunskom razdoblju. Stoga će se razmatrati porez naplaćen na temelju ukupnih dividendi bez obzira iz kojih su obračunskih razdoblja.

48. Usto, okolnost da je, u slučajevima koji su doveli do donošenja presuda Conseil d'État (Državno vijeće), taj sud temeljio odluke na zapisnicima sa sastanaka glavne skupštine nerezidentnih društava kćeri proizlazi iz toga da su takve dokumente predmetna društva podnijela kako bi dokazala stopu oporezivanja koja se obračunavala na raspodijeljene dividende.

49. Što se tiče drugog dijela drugog prigovora, francuska vlada ističe da sve raspodjele dividendi, neovisno o tome odnose li se na dividende francuskih društava kćeri ili nerezidentnih društava kćeri, trebaju biti navedene u prijavama predujma. K tomu, s obzirom na to da je plaćanje poreza po odbitku obvezno samo u slučaju preraspodjele, dividende za koje se zahtijeva dokaz o iznosu oporezivanja nužno su one koje preraspodjeljuju.

50. Što se tiče trećeg dijela drugog prigovora, u presudama Conseil d'État (Državno vijeće) nije se zahtijevalo podnošenje dokaza nakon isteka zakonskog roka za čuvanje. Conseil d'État (Državno vijeće) temeljilo je svoju ocjenu na dokumentima koje su podnijela predmetna društva, među kojima su se nalazili takvi dokazi.

51. U svakom slučaju, na poreznom je obvezniku koji je podnio porezni prigovor da čuva potrebne dokumente kako bi dokazao osnovanost svojeg zahtjeva sve do završetka upravnog i sudskog postupka, neovisno o zakonskom roku za čuvanje.

2. Ocjena

a) Uporaba zapisnika sa sastanaka glavnih skupština društava kćeri koja raspodjeljuju dividende

52. Prema Komisijinom mišljenju, u presudama Conseil d'État (Državno vijeće) zahtijeva se povezanost između, s jedne strane, računovodstvenih dokumenata o raspodijeljenim dividendama i, s druge strane, zapisnika sa sastanaka glavne skupštine društava kćeri u kojima se utvrđuje dobit ostvarena u obliku raspodjeljivih dividendi.

53. Ne slažem se s tim tumačenjem predmetnih presuda. Naime, iako je točno da Conseil d'État (Državno vijeće) upućuje na nemogućnost pozivanja na oporezivanja koja nisu povezana s iznosima navedenim u zapisnicima sa sastanaka glavne skupštine društava kćeri koja raspodjeljuju dividende, to navodi kako bi se ukazalo na stajalište koje zastupa ministar²⁵. Iz presuda Conseil d'État (Državno vijeće) ne proizlazi ni da je podnošenje takvih dokumenata posljedica pravno obvezujućeg zahtjeva tog suda.

54. U svakom slučaju, ako je Conseil d'État (Državno vijeće) upotrijebio zapisnike sa sastanaka glavne skupštine, čini se da je to bio samo jedan od niza dokaza²⁶. Odluke upravnih sudova koje je kao primjer navela Francuska Republika u svojem odgovoru na repliku, podupiru to tumačenje presuda Conseil d'État (Državno vijeće). Stoga mi se ne čini da je prvi dio drugog prigovora osnovan.

²⁵ Vidjeti osobito presude od 10. prosinca 2012., Rhodia, (FR:XX:2012:317074.20121210, t. 47.) i od 10. prosinca 2012., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, t. 41.).

²⁶ Vidjeti osobito presude od 10. prosinca 2012., Rhodia, (FR:XX:2012:317074.20121210, t. 49.) i Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, t. 43. i 50.). Uostalom, u presudi Accor ne upućuje se ni na kakav određeni zapisnik. Usto, ako je Conseil d'État (Državno vijeće) temeljio odluku na određenim zapisnicima sa sastanaka glavne skupštine u predmetu u kojem je donesena presuda Accor, učinio je to kako bi odbacio dio povezanosti na koju se poziva tužitelj i pobio ministrovu tvrdnju (vidjeti presudu od 10. prosinca 2012., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, t. 43., 50. i 56.).

b) Zahtjev za prethodnu prijavu predujma

55. Komisija smatra da Conseil d'État (Državno vijeće), time što je u svojim presudama suprotstavio odabire koje je društvo majka donijelo tijekom isplate predujma prilikom podnošenja prijave povezane s tom isplatom, nije poštovao obveze koje proizlaze iz načela ekvivalentnosti i djelotvornosti.

56. Nije sporno da društva majke sa sjedištem u Francuskoj nisu imala pravo na porezni odbitak na temelju dividendi primljenih od nerezidentnih društava kćeri. Suprotno tomu, iz odgovora Francuske Republike na pismo opomene od 26. studenoga 2014., ali i iz mišljenja rapporteur public (javni izvjestitelj) u presudama Conseil d'État (Državno vijeće), proizlazi da su društva majke sa sjedištem u Francuskoj svakako trebala u svojoj prijavi predujma navesti dividende koje potječu od nerezidentnih društava kćeri. Prema mišljenju javnog izvjestitelja, čak i ako je postojala pravna nesigurnost, ona se nije odnosila na obvezu prijave, nego samo na pravno uređenje raspodijeljenih dividendi.

57. Međutim, povrat se može izvršiti samo pod uvjetom da je predujam plaćen prilikom raspodjele dividendi. U tim okolnostima, s obzirom na to da su sve raspodijeljene dividende nužno trebale biti prijavljene, Conseil d'État (Državno vijeće) nije povrijedio načela ekvivalentnosti i djelotvornosti kada je presudio da društva majke nisu utemeljeno tvrdila da se prijave predujma koje su podnijele ne mogu upotrijebiti protiv njih.

58. Stoga mi se ne čini da je drugi dio drugog prigovora osnovan. Presudom od 8. ožujka 2001., Metallgesellschaft i dr. (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134) na koju se poziva Komisija ne može se izmijeniti to utvrđenje jer su zahtjevi na temelju kojih je donesena ta presuda bili zahtjevi za naknadu štete u kojima se suprotstavilo nedjelovanje poreznih obveznika i njihovo pomanjkanje pažnje.

c) Utjecaj isteka zakonskog roka za čuvanje dokazne dokumentacije

59. Komisija naposljetku prigovara Francuskoj Republici da je ograničila povrate predujma time što je zahtijevala podnošenje dokazne dokumentacije nakon isteka zakonskog roka za čuvanje.

60. U presudama Conseil d'État (Državno vijeće) smatralo se da je „na društvu koje je podnijelo prigovor radi povrata predujma da raspolaze svim dokazima kojima se može opravdati osnovanost njegova zahtjeva tijekom cijelog trajanja postupka i da ga istek zakonskog roka za čuvanje takvih dokumenata ne može osloboditi od te obveze”²⁷.

61. Čini mi se da taj pristup nije proturječan ograničenjima koja je Sud utvrdio u presudi od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

62. Naime, u toj presudi Sud je priznao da je porezni obveznik trebao pružiti informacije o vrsti i stopi poreza koji je stvarno plaćen na dobit koja je temelj za raspodijeljene dividende²⁸. U tom pogledu, pojasnio je da se „[z]ahtjev za podnošenje [potrebnih dokaza trebao] podnijeti tijekom zakonskog roka za čuvanje administrativnih ili računovodstvenih dokumenata, koji je predviđen pravom države članice poslovnog nastana društva kćeri”²⁹. Sud je u istoj točki dodao i da se od poreznog obveznika ne može zahtijevati, „kako bi imao pravo na porezni odbitak, da dostavi dokumente koji obuhvaćaju razdoblje koje je znatno dulje od trajanja zakonske obveze čuvanja administrativnih i računovodstvenih dokumenata”.

²⁷ Presuda od 10. prosinca 2012., Rhodia, (FR:XX:2012:317074.20121210, t. 35.) i Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, t. 31.)

²⁸ Vidjeti presudu od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, t. 92.).

²⁹ Presuda od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, t. 101.)

63. Međutim, kao što to valjano ističe Francuska Republika u svojem odgovoru na tužbu, ta pojašnjenja ulaze u okvir ispitivanja načela djelotvornosti koje provodi Sud, a koje se najprije odnosi na upravna tijela države članice oporezivanja. Prema mišljenju Suda, „potrebnim dokazima *poreznim tijelima države članice oporezivanja* trebalo bi omogućiti da jasno i točno provjere jesu li ispunjeni uvjeti za dobivanje porezne pogodnosti”³⁰.

64. Stoga smatram da, u slučaju upravnog postupka osporavanja, istek zakonskog roka za čuvanje relevantnih dokumenata, na dan pokretanja tog pretdsudskog postupka, a ne na dan podnošenja eventualnog zahtjeva o tim dokumentima, ocjenjuje sud pred kojim je kasnije pokrenut postupak. To je uostalom jedini način da se shvati drugo pojašnjenje Suda u pogledu isteka zakonskog roka za čuvanje administrativnih i računovodstvenih dokumenata prema kojem se od poreznog obveznika ne može zahtijevati „da dostavi dokumente koji obuhvaćaju razdoblje koje je znatno dulje od trajanja zakonske obveze čuvanja administrativnih i računovodstvenih dokumenata”³¹. Naime, ako je zakonsko razdoblje za čuvanje bio strog rok koji se primjenjuje i na sudove, kako bi se moglo predvidjeti uzimanje u obzir dokumenata koji obuhvaćaju razdoblje koje je dulje, čak i ako nije znatno dulje, od trajanja zakonske obveze čuvanja?

65. K tomu, također napominjem da se u presudama Conseil d’État (Državno vijeće) izričito podsjeća da, „kada porezni obveznik podnese dokaze ili se pozove na materijalnu nemogućnost da ih podnese, na upravi je da podnese protivne dokaze [i da je u tom slučaju] stoga na poreznom sudu da odluči s obzirom na izvođenje dokaza i ocijeni, uzimajući u obzir argumentaciju stranaka, je li zahtjev poreznog obveznika za povrat opravdan u pogledu sporne dividende”³².

66. Kao ni prva dva dijela, ne čini mi se ni da je treći dio drugog prigovora osnovan.

3. Zaključak o drugom prigovoru

67. U tim okolnostima smatram da Komisija nije dokazala da je Francuska Republika uvjetovala povrat društvu majci iznosa kojima se može zajamčiti primjena istog poreznog sustava na dividende koje su raspodijelila njegova društva kćeri sa sjedištem u Francuskoj i dividende koje su raspodijelila društva kćeri tog društva sa sjedištem u drugim državama članicama načinima dokazivanja koja su protivna načelima ekvivalentnosti i djelotvornosti.

C. Treći prigovor koji se temelji na ograničenju iznosa koji se vraća na temelju nezakonito naplaćenog poreza po odbitku na jednu trećinu iznosa dividendi

1. Argumentacija stranaka

68. Prema mišljenju Komisije, iz presuda Conseil d’État (Državno vijeće) izričito proizlazi da je iznos poreznog odbitka koji treba vratiti francuskim društvima majkama koja su primila dividende od svojih nerezidentnih društava kćeri strogo ograničen na jednu trećinu iznosa primljenih i raspodijeljenih dividendi. Suprotno tomu, iznos poreznog odbitka za dividende koje je raspodijelilo rezidentno društvo kći utvrđuje se paušalno na polovinu iznosa navedenih dividendi.

30 Presuda od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, t. 99.); moje isticanje

31 Presuda od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, t. 101.)

32 Presude od 10. prosinca 2012., Rhodia, (FR:XX:2012:317074.20121210, t. 37.) i Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, t. 33.)

69. Budući da je u presudama Conseil d'État (Državno vijeće) povrat poreza po odbitku koji je plaćen na dividende koje je isplatilo nerezidentno društvo kći ograničen na jednu trećinu, tim su presudama stoga društva koja primaju takve dividende stavljena u situaciju koja je manje povoljna od one u kojoj su društva koja ih primaju od rezidentnog društva kćeri, čime se nastavlja diskriminacija koju je Sud utvrdio u presudi od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

70. Francuska vlada tvrdi da ograničenje povrata predujma na jednu trećinu primljenih dividendi odgovara iznosu stvarno plaćenog predujma. Jednaki tretman dividendi primljenih od rezidentnih i nerezidentnih društava kćeri stoga je u potpunosti zajamčen.

71. Usto, takvo ograničenje povrata predujma omogućuje da se jednako uzme u obzir oporezivanje raspodijeljenih dividendi koje provodi država članica poslovnog nastana društva kćeri i oporezivanje dividendi koje raspodjeljuje rezidentno društvo kći. U tom pogledu, to ograničenje u praksi može dovesti do povrata poreza po odbitku manjeg od poreza koji je stvarno platilo društvo kći koje raspodjeljuje dividende u državi članici poslovnog nastana, ali taj povrat točno odgovara iznosu predujma koji je stvarno platilo rezidentno društvo. To omogućava da se izbjegne povoljniji tretman inozemnih dividendi od onog koji imaju dividende koje potječu iz države članice društva majke.

2. Ocjena

72. U skladu s primjenjivim odredbama CGI-ja, društva majke sa sjedištem u Francuskoj koja primaju dividende koje raspodjeljuju rezidentna društva imala su pravo na porezni odbitak koji je jednak polovini stvarno plaćenih iznosa. Ta su društva majke morala platiti predujam koji je jednak tom poreznom odbitku.

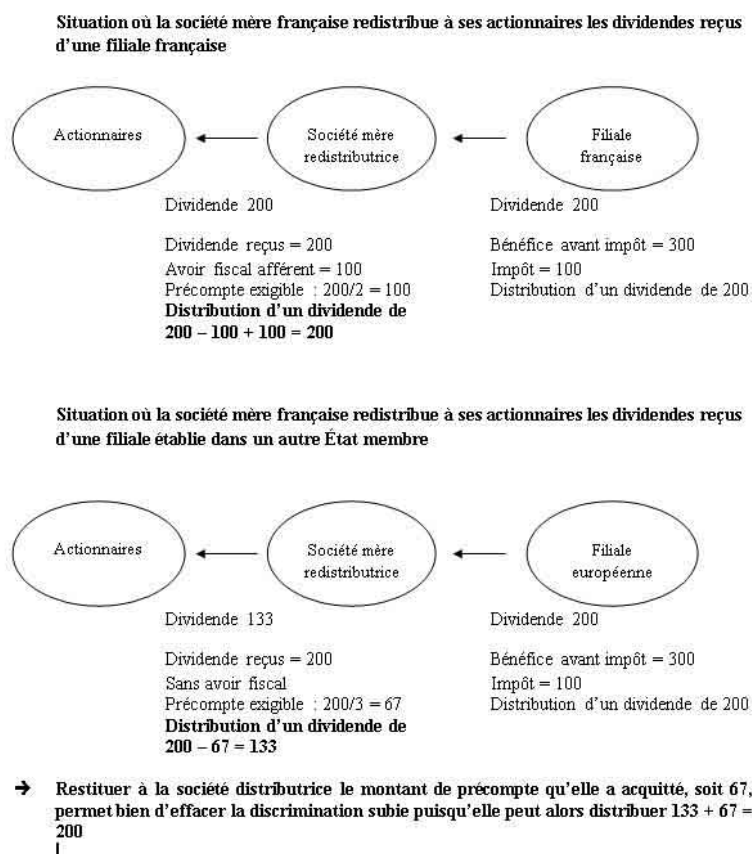
73. U skladu s presudama Conseil d'État (Državno vijeće), „kada je društvo koje raspodjeljuje dividende u svojoj državi članici platilo stvarni porez po stopi većoj od uobičajene francuske porezne stope, odnosno 33,33 %, iznos poreznog odbitka na koji ima pravo treba biti ograničen na jednu trećinu dividendi koje je primilo i preraspodijelilo”³³. To ograničenje omogućilo bi primjenu rezerve Suda prema kojoj, kada dobit nekog društva, u državi društva koje raspodjeljuje dividende, podliježe porezu većem od poreza koji ubire država članica društva koje prima dividende, potonja država nije obvezna priznati porezni odbitak veći od iznosa poreza na dobit koje plaća društvo koje prima dividende³⁴.

74. Dokaz Francuske Republike čini mi se uvjerljivim u tom pogledu. Naime, kada rezidentno društvo kći u Francuskoj ostvari dobit od 300, dividende dostupne društvu majci, nakon što društvo kći plati porez na dobit po uobičajenoj stopi od 33,33 %, iznose 200. Društvo majka sa sjedištem u Francuskoj prima dakle dividende od 200 izuzete od poreza na dobit i pritom ima pravo na porezni odbitak jednak polovini tog iznosa, odnosno 100. Taj iznos jednak je predujmu koji treba platiti kada raspodjeljuje dividende, a saldo koji dioničar ima na raspolaganju uvijek iznosi 200. Međutim, kada nerezidentno društvo kći isplati dividende jednakog iznosa društvu majci, potraživi predujam odgovara jednoj trećini raspodjeljivog prihoda, a da se pritom porezni odbitak ne može koristiti kao naknada. Stoga raspoloživi saldo u toj situaciji iznosi 133. Društvu koje raspodjeljuje dividende vraća se iznos

³³ Presude od 10. prosinca 2012., *Rhodia*, (FR:XX:2012:317074.20121210, t. 44.) i *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210, t. 40.)

³⁴ Vidjeti presudu od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, t. 90.).

predujma koje je platilo time što se iznos koji treba vratiti ograničava na jednu trećinu dividendi primljenih od nerezidentnog društva kćeri, koji je jednak poreznom odbitku koji je primio dioničar na temelju te raspodjele. Ravnoteža je tako ponovno uspostavljena jer raspoloživi saldo opet iznosi 200³⁵. Francuska Republika podnosi taj dokaz u obliku sljedeće sheme:



75. Suprotno tomu, da je Francuska Republika morala vratiti predujam koji je u potpunosti jednak porezu koji je društvo kći koje raspodjeljuje dividende platilo u svojoj državi sjedišta – odnosno u hipotetskom brojčanom primjeru u prethodnoj točki, iznos od 100, to jest iznos veći od poreza koji je platilo društvo majka na temelju primanja dividende – iznos koji su primili dioničari bio bi veći od onoga koji je primio dioničar u potpuno unutarnjoj situaciji³⁶.

76. Ograničenje predujma koji se vraća na jednu trećinu iznosa dividendi koje se preraspodjeljuju (prije oporezivanja) nije stoga jednako porezu koji je stvarno platilo društvo kći u svojoj državi sjedišta. Međutim, vraćeni iznos, za koji se nije platio predujam i koji se stoga u potpunosti može preraspodijeliti, odgovara predujmu koji je društvo majka koje raspodjeljuje dividende stvarno platilo i za koji zahtijeva povrat; navedena diskriminacija stoga je ispravljena.

35 Moguće je da je društvo majka iskoristilo svoje rezerve kako bi „nadoknadilo” plaćeni predujam i isplatilo svojem dioničaru dividende u koje nije uračunan porez. Mogući financijski problem koji iz toga proizlazi ipak nije predmet tužbi u kojima su donesene presude Conseil d'État (Državno vijeće) niti ovog postupka zbog povrede obveze koji se odnosi samo na pravila za povrat predujma.

36 Naime, iznos primljen *in fine* iznosio bi 133 (dividende primljene od društva kćeri minus predujam koji je platilo društvo majka) + 100 (vraćeni iznos) = 233.

77. Komisija u svojoj replici priznaje da nije uzela u obzir činjenicu da povrati koji su izvršeni nakon presude od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) nisu doveli do oporezivanja ni dodjele poreznog odbitka. Međutim, Komisija smatra da i dalje postoji „rizik” da se ograničenjem povrata ne uklanja u potpunosti diskriminacija koju je uzrokovao porezni sustav za koji se smatra da nije u skladu s pravom Unije. To je slučaj i kada je iznos poreza na dobit koji treba platiti naposljetku veći od iznosa unaprijed plaćenog predujma ili kada oporezivanje dioničara prekoračuje iznos prvotno plaćenog poreza po odbitku. Taj se novi pristup stoga odnosi na različito postupanje između krajnjih dioničara. Međutim, tom se pretpostavkom nije bavilo u predmetima u kojima je donesena presuda od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581)³⁷, ni u ovom predmetu pred poreznim sudom kojem je društvo majka koje raspodjeljuje dividende podnijelo zahtjev za povrat predujma.

78. Usto, taj Komisijin novi pristup samo je odraz teorijske analize. On ne sadržava nijedan konkretan primjer kojim se može dokazati stvarnost. Doista, „u okviru tužbe zbog povrede obveze na temelju članka 258. UFEU-a, na Komisiji je da dokaže postojanje navodne povrede obveze. Ona Sudu mora dostaviti elemente potrebne za njegovo ispitivanje postojanja te povrede i pritom se ne može pozvati ni na kakvu presumpciju”³⁸.

3. Zaključak o trećem prigovoru

79. S obzirom na prethodna razmatranja, smatram da Komisija nije dokazala da je Francuska Republika nastavila diskriminaciju koju je Sud utvrdio u presudi od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), time što je povrat poreza po odbitku koji je plaćen na dividende koje je isplatilo nerezidentno društvo kći ograničila na jednu trećinu.

D. Četvrti prigovor koji se temelji na tome da se Sud nije pitalo da utvrdi usklađenost s pravom Unije ograničenjâ prava na povrat nezakonito naplaćenog poreza po odbitku

1. Argumentacija stranaka

80. Prema mišljenju Komisije, Conseil d'État (Državno vijeće) trebao je uputiti zahtjev za prethodnu odluku prije utvrđivanja pravila za povrat poreza po odbitku čije naplaćivanje nije usklađeno s pravom Unije u skladu s presudom od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581). Naime, kao sud koji odlučuje u posljednjem stupnju u smislu članka 267. stavka 3. UFEU-a, Conseil d'État (Državno vijeće) bio je dužan uputiti Sudu prethodna pitanja s obzirom na poteškoće izvlačenja zaključaka iz te presude.

81. S jedne strane, dvojbe u pogledu usklađenosti s pravom Unije mogućih ograničenja prava na povrat predujma istaknute su u mišljenju javnog izvjestitelja i željom stranaka da Conseil d'État (Državno vijeće) podnese novi zahtjev za prethodnu odluku.

82. S druge strane, rizik razilaženja sudske prakse na razini Unije ne može se isključiti s obzirom na presudu od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707).

83. Francuska vlada najprije podsjeća na sudsku praksu Suda prema kojoj nacionalni sudovi nisu dužni podnijeti zahtjev za prethodnu odluku za tumačenje samo zbog toga što je to željela jedna od stranaka u postupku.

³⁷ Sud je uostalom u odgovoru na drugo pitanje koje mu je upućeno izričito razlikovao situaciju društva majke i situaciju dioničara. Prema mišljenju Suda, „sustav o kojem je riječ u glavnom postupku, koji se uostalom odnosi na predujam koji je društvo majka platilo prilikom raspodjele dividendi, a ne na porez naplaćen prilikom prodaje proizvoda, ne podrazumijeva prijenos navedenog predujma na treće osobe” (presuda od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581, t. 75.).

³⁸ Presuda od 26. travnja 2018., Komisija/Bugarska (C-97/17, EU:C:2018:285, t. 69.) Vidjeti i presudu od 16. srpnja 2015., Komisija/Slovenija (C-140/14, neobjavljena, EU:C:2015:501, t. 38.).

84. Nadalje tvrdi da Komisija nije pojasnila poteškoće s kojima je Conseil d'État (Državno vijeće) bio suočen u slučajevima koji su doveli do predmetnih presuda i kojima je opravdan zahtjev za prethodnu odluku na temelju članka 267. trećeg stavka UFEU-a. K tomu, taj se sud suočio s činjeničnim poteškoćama, a ne s tumačenjem prava Unije.

85. U svakom slučaju, Conseil d'État (Državno vijeće) pravilno je smatrao da su odgovori na pitanja s kojima je bio suočen bili dovoljno potkrijepljeni da iz njih ne proizlazi obveza da se Sudu uputi novo prethodno pitanje.

2. Ocjena

a) Načelo povrede članka 267. trećeg stavka UFEU-a

86. Četvrti prigovor može se uzeti u obzir samo u slučaju da je jedan (ili nekoliko) od ostalih prigovora utemeljen. Kao što sama Komisija pojašnjava, taj posljednji prigovor odnosi se samo na činjenicu da je Conseil d'État (Državno vijeće) povrijedio svoju obvezu „u predmetnim okolnostima”³⁹, odnosno nakon presude od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Stoga se taj prigovor ne odnosi na strukturnu povredu obveze upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku koju Conseil d'État (Državno vijeće) ima na temelju članka 267. trećeg stavka UFEU-a.

87. U svakom slučaju, kao što sam naveo u uvodu ovog mišljenja, to je prvi put da je Sud pozvan da odluči o prigovoru te vrste u okviru tužbe zbog povrede obveze. Međutim, teoretska mogućnost povrede obveze države članice koja se temelji na povredi članka 267. trećeg stavka UFEU-a sigurno postoji.

88. S jedne strane, nesporno je da „države članice imaju odgovornost u pogledu članka [258. UFEU-a], neovisno o tome koje je tijelo države čija je radnja ili propust uzrok povrede obveze, čak i kada se radi o ustavno neovisnoj instituciji”⁴⁰. S druge strane, Sud je odbio argument prema kojem je teško ispraviti povredu obveze zbog toga što proizlazi iz presude vrhovnog suda⁴¹.

89. Ta je mogućnost u skladu s ciljem koji se nastoji postići obvezom upućivanja prethodnog pitanja predviđenom u članku 267. trećem stavku UFEU-a, ali i s uvjetima sustava odgovornosti država članica u slučaju povrede prava Unije.

90. Naime, cilj obveze upućivanja prethodnog pitanja predviđene člankom 267. trećim stavkom UFEU-a je osobito spriječiti da se u državi članici razvije nacionalna sudska praksa koja nije u skladu s pravilima prava Unije⁴². Kao što je istaknuo nezavisni odvjetnik Y. Bot, nepoštovanje obveze nacionalnih sudova protiv čijih odluka prema nacionalnom pravu nema pravnog lijeka da upute zahtjev za prethodnu odluku dovodi do toga da se Sudu oduzima temeljna zadaća koja mu je dodijeljena člankom 19. stavkom 1. prvim podstavkom UFEU-a, odnosno da osigurava „poštovanje prava pri tumačenju i primjeni Ugovora”⁴³.

39 Vidjeti točku 118. tužbe Komisije.

40 Presuda od 5. svibnja 1970., Komisija/Belgija (77/69, EU:C:1970:34, t. 15.) Za potvrđivanje načela u odnosu na nacionalnu sudsku praksu, vidjeti presude od 9. prosinca 2003., Komisija/Italija (C-129/00, EU:C:2003:656, t. 29.) i od 12. studenoga 2009., Komisija/Španjolska (C-154/08, neobjavljena, EU:C:2009:695, t. 125.).

41 Vidjeti u tom smislu presudu od 12. studenoga 2009., Komisija/Španjolska (C-154/08, neobjavljena, EU:C:2009:695, t. 124. do 127.). Sud je tom prilikom uostalom podsjetio da „iako se ne mogu uzeti u obzir pojedinačne sudske odluke ili odluke koje su očito u manjini u kontekstu sudske prakse u kojoj su doneseni drukčiji zaključci ili tumačenja koje je odbio nacionalni vrhovni sud, to ne vrijedi za važno tumačenje sudske prakse koje navedeni vrhovni sud nije odbio, nego ga je potvrdio” (t. 126., Sud upućuje na t. 32. presude od 9. prosinca 2003., Komisija/Italija, C-129/00, EU:C:2003:656).

42 Vidjeti u tom smislu presudu od 15. ožujka 2017., Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, t. 33.).

43 Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika Y. Bota u predmetu Ferreira da Silva e Brito i dr. (C-160/14, EU:C:2015:390, t. 102.).

91. K tomu, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je neizvršenje obveze upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku propisane člankom 267. trećim stavkom UFEU-a jedan od elemenata koje treba uzeti u obzir pri ispitivanju odgovornosti države članice zbog odluke nacionalnog suda koji odlučuje u posljednjem stupnju⁴⁴.

92. Mogućnost utvrđivanja povrede obveze države članice zbog povrede obveze upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku tim je više opravdana kada se nadovezuje na prvu presudu Suda. Naime, prema mišljenju Suda, obveza koju država članica ima na temelju članka 260. stavka 1. UFEU-a znači da su „sva tijela te države članice dužna osigurati da se u okviru njihovih odnosnih područja nadležnosti postupa u skladu s presudom Suda. [Tako] sudovi predmetne države članice imaju obvezu osigurati poštovanje presude u izvršavanju svoje zadaće”⁴⁵. Zaključak koji je potvrđen u pogledu provedbe presude kojom je utvrđena povreda obveze nameće se i u pogledu sudova koji su uputili Sudu prethodna pitanja jer presude o tumačenju Suda imaju „opći” učinak u pravnom poretku Unije⁴⁶: nakon što Sud protumači neku odredbu prava Unije, to su tumačenje dužni primjenjivati svi sudovi⁴⁷. Tim tumačenjem pojašnjava se značenje i doseg pravila prava Unije o kojem je riječ onako kako se ono treba ili se trebalo shvatiti i primijeniti od trenutka stupanja na snagu⁴⁸.

93. Slijedom toga, ako sud koji je uputio prethodno pitanje i dalje ima dvojbe u pogledu smisla pravila i ako je on sud posljednjeg stupnja, ima stoga obvezu ponovno uputiti pitanje Sudu. Naime, u tim okolnostima, odgovor Suda potreban je za rješenje spora tako da je, u skladu s presudom od 6. listopada 1982., Cilfit i dr. (283/81, EU:C:1982:335)⁴⁹, „utvrđena” obveza upućivanja prethodnog pitanja⁵⁰.

94. Naime, što se tiče dosega te obveze, Sud je potvrdio da sada „iz sudske prakse koje se ustalila nakon donošenja presude Cilfit i dr. (283/81, EU:C:1982:335) [proizlazi] da je sud protiv čijih odluka prema nacionalnom pravu nema pravnog lijeka dužan, kad se pred njim postavi pitanje prava Unije, ispuniti svoju obvezu obraćanja, osim ako utvrdi da postavljeno pitanje nije bitno [– tj. „u slučaju kada odgovor na to pitanje koje god ono bilo, ne bi mogao imati *nikakav utjecaj* na rješenje postupka”⁵¹–] ili da je dotična odredba prava Unije već bila predmet tumačenja Suda ili da je pravilna primjena prava Unije tako očita da ne ostavlja mjesta nikakvoj razumnoj sumnji”⁵².

44 Vidjeti u tom smislu presude od 30. rujna 2003., Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, t. 55.); od 13. lipnja 2006., Traghetti del Mediterraneo (C-173/03, EU:C:2006:391, t. 32.), kao i od 28. srpnja 2016., Tomášová (C-168/15, EU:C:2016:602, t. 25.).

45 Presuda od 14. prosinca 1982., Waterkeyn i dr. (314/81 do 316/81 i 83/82, EU:C:1982:430, t. 14.)

46 Vidjeti u tom smislu 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., str. 256. i 257., osobito str. 257. Autor sam upućuje na Lenaerts, K., „Form and Substance of the Preliminary Ruling Procedure”, u Curtin, D. i Heukels, T., (ur.), *Institutional Dynamics of European Integration, Essays in Honor of Henry G. Schermers*, sv. II, Kluwer Academic Publishers, 1994., str. 355. – 380., osobito str. 376.

47 Vidjeti u tom smislu Soulard, S., Rigaux, A., i Munoz, R., *Contentieux de l’Union européenne/3 – Renvoi préjudiciel – Recours en manquement*, zbirka Axe Droit, Pariz, Lamy, 2011., br.°59.

48 Vidjeti u tom smislu presudu od 27. ožujka 1980., Meridionale Industria Salumi i dr. (66/79, 127/79 i 128/79, EU:C:1980:101, t. 9.).

49 Točka 11. te presude

50 Izraz je preuzet iz Lekkou, E., komentar br.°24, u Karpenschif, M. i Nourissat, C. (ur.), *Les grands arrêts de la jurisprudence de l’Union européenne*, 3. izd., PUF, 2016., str. 131. do 136., osobito br.°24-4. Vidjeti u tom smislu presudu od 28. srpnja 2016., Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, t. 47.).

51 Presuda od 6. listopada 1982., Cilfit i dr. (283/81, EU:C:1982:335, t. 10.); moje isticanje. Vidjeti također presude od 18. srpnja 2013., Consiglio Nazionale dei Geologi (C-136/12, EU:C:2013:489, t. 26.) i od 15. ožujka 2017., Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, t. 42.).

52 Presuda od 9. rujna 2015., Ferreira da Silva e Brito i dr. (C-160/14, EU:C:2015:565, t. 38.) Vidjeti u tom smislu i presude od 15. rujna 2005., Intermodal Transports (C-495/03, EU:C:2005:552, t. 33.); od 9. rujna 2015., X i van Dijk (C-72/14 i C-197/14, EU:C:2015:564, t. 55.), kao i od 1. listopada 2015., Doc Generici (C-452/14, EU:C:2015:644, t. 43.).

b) Primjena načela na ovaj slučaj

95. Nakon analize drugog i trećeg prigovora, zaključio sam da Conseil d'État (Državno vijeće) nije pogrešno shvatio smisao i doseg presude od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), u pogledu dopuštenog sustava dokazivanja i ocjene iznosa predujma koji treba vratiti. Ne može mu se pripisati povreda obveze upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku u tom pogledu. Naime, može se priznati da su predmetna pravna pitanja, u smislu presude od 6. listopada 1982., *Cilfit i dr.* (283/81, EU:C:1982:335, t. 14.), riješena presudom od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

96. Suprotno tomu, rješenje iz presuda Conseil d'État (Državno vijeće) u pogledu poreza koji su platila društva unuke jest problematičnije jer nije sporno da je bilo potrebno pozvati se na pravo Unije kako bi se došlo do rješenja sporova koji su pred njim pokrenuti.

97. Svakako je na samom nacionalnom sudu da ocijeni je li pravilna primjena prava Unije toliko očita da ne ostavlja mjesta nikakvoj razumnoj sumnji i, slijedom toga, da odluči Sudu ne uputiti pitanje o tumačenju prava Unije koje je njemu postavljeno⁵³. Drugim riječima, „nacionalni sudovi protiv čijih odluka prema nacionalnom pravu nema pravnog lijeka moraju, na temelju vlastite odgovornosti i nezavisno, odlučiti radi li se o *acte clair*”⁵⁴.

98. Međutim, nije sporno da od donošenja presude od 6. listopada 1982., *Cilfit i dr.* (283/81, EU:C:1982:335), kako bi donio zaključak o postojanju takve situacije, „nacionalni sud koji odlučuje u zadnjem stupnju mora biti uvjeren da se to jednako očito nameće sudovima drugih država članica, *kao i Sudu*”⁵⁵. Kao što se Sud pobrinuo pojasniti, „[s]amo ukoliko su ispunjeni ti uvjeti, nacionalni sud može se suzdržati od postavljanja tog pitanja Sudu i riješiti ga pod svojom vlastitom odgovornošću”⁵⁶.

99. U ovom slučaju, nije sporno da pitanje uzimanja u obzir poreza koji su platila društva unuke društva majke Sud nije razmotrio u presudi od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) jer se na to pitanje odnosila presuda od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). Slijedom toga, kad je Conseil d'État (Državno vijeće) odabrao udaljiti se od te presude samo zbog toga što je britanski sustav drukčiji od francuskog sustava poreznog odbitka i predujma, nije mogao biti siguran da se njegov zaključak jednako očito nameće Sudu. Različitim rješenjima koja su predložila društva tužitelji i javni izvjestitelj dokazala se uostalom neizvjesnost u pogledu rješenja koje treba prihvatiti.

100. U svakom slučaju, Conseil d'État (Državno vijeće) stvorio je, time što Sudu nije uputio prethodno pitanje, *rizik* od razilaženja sudske prakse unutar Unije koji nije u skladu s obvezom upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku koju Državno vijeće, kao sud protiv čijih odluka nema pravnog lijeka, ima na temelju članka 267. trećeg stavka UFEU-a.

53 Vidjeti u tom smislu presudu od 9. rujna 2015., *Ferreira da Silva e Brito i dr.* (C-160/14, EU:C:2015:565, t. 40.).

54 Presuda od 9. rujna 2015., *X i van Dijk* (C-72/14 i C-197/14, EU:C:2015:564, t. 59.).

55 Presuda od 28. srpnja 2016., *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, t. 48.); moje isticanje. Vidjeti u tom smislu presude od 6. listopada 1982., *Cilfit i dr.* (283/81, EU:C:1982:335, t. 16.) i od 15. rujna 2005., *Intermodal Transports* (C-495/03, EU:C:2005:552, t. 39.).

56 Presuda od 28. srpnja 2016., *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, t. 48.). Vidjeti i presudu od 6. listopada 1982., *Cilfit i dr.* (283/81, EU:C:1982:335, t. 16.).

101. Ne može se podržati ni Francusku Republiku jer tvrdi da potreba uzimanja u obzir društava unuka ne zahtijeva nikakvo tumačenje prava, nego samo ocjene činjenica. Naime, kako bi se izračunao iznos koji treba vratiti – što je ocjena činjenice –, pitanje treba li uzeti u obzir porez koji su platila društva unuke pitanje je koje je trebalo riješiti prethodno, a davanje odgovora na njega svrha je primjenjivog pravnog pravila⁵⁷.

3. Zaključak o četvrtom prigovoru

102. S obzirom na prethodna razmatranja, smatram da je Francuska Republika povrijedila obvezu koju je Conseil d'État (Državno vijeće) imao na temelju članka 267. trećeg stavka UFEU-a.

103. Naime, iako je bilo sigurno, s obzirom na presudu od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), da je uzimanje u obzir poreza koji su platila nerezidentna društva unuke bilo pitanje prava Unije kojim se može utjecati na rješenje sporova koji su pokrenuti pred Conseil d'État (Državno vijeće) i iako pravilna primjena prava Unije nije bila toliko očita da nije ostavljala mjesta nikakvoj razumnoj sumnji, Conseil d'État (Državno vijeće) odlučio je da neće o tome uputiti Sudu prethodna pitanja.

V. Troškovi

104. U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika Suda, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove.

105. U ovom slučaju Komisija i Francuska Republika zatražile su da se drugoj stranci u postupku naloži snošenje troškova.

106. Člankom 138. stavkom 3. Poslovnika Suda propisuje se da, ako se to čini opravdanim u danim okolnostima, Sud može odlučiti da, osim vlastitih troškova, jedna stranka snosi i dio troškova druge stranke. U ovom slučaju, s obzirom na to da predlažem da se Komisijina tužba prihvati samo u pogledu prvog i četvrtog prigovora, smatram da bi, u skladu s tom odredbom, Francuskoj Republici, osim snošenja vlastitih troškova, trebalo naložiti i snošenje polovine Komisijinih troškova.

VI. Zaključak

107. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da odluči na sljedeći način:

1. Budući da je Francuska Republika odbila uzeti u obzir oporezivanje društava unuka sa sjedištem u državi članici koja nije Francuska, iako je mehanizam primjenjiv na društva unuke sa sjedištem u Francuskoj tim društvima omogućavao da posredničkom društvu koje prima dividende isplaćuju dividende izuzete od poreza koji se na njih plaća, sudskom praksom Conseil d'État (Državno vijeće) nastavljena je diskriminacija koju je Sud utvrdio presudom od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), a Francuska Republika time je povrijedila obveze koje ima na temelju članaka 49. i 63. UFEU-a.

⁵⁷ U tom pogledu napominjem da Olivier Fouquet, predsjednik odjela Conseil d'État (Državno vijeće) završava svoj komentar koji se odnosi na presude Conseil d'État (Državno vijeće) s pojašnjenjem da su „[u] sporu postavljena druga zanimljiva pitanja, kao što je uzimanje u obzir dividendi koje su isplatila društva unuke. *No riječ je o isključivo pravnom pitanju*, a ne o tehnici sudske prakse” (Fouquet, O., „Conseil d'État, décompte et fléchage: „non possumus”, *Revue de droit fiscal*, br.°1, siječanj 2013., str. 1. i 2., osobito str. 2.; moje isticanje).

2. Budući da Conseil d'État (Državno vijeće) nije uputio Sudu prethodna pitanja, iako je uzimanje u obzir poreza koji su platila nerezidentna društva unuke bilo pitanje prava Unije kojim se može utjecati na rješenje sporova koji su pred njime pokrenuti i iako pravilna primjena prava Unije nije bila toliko očita nije ostavljala mjesta nikakvoj razumnoj sumnji, Francuska Republika povrijedila je obvezu koju ima na temelju članka 267. trećeg stavka UFEU-a.
3. U preostalom dijelu tužba se odbija.
4. Francuskoj Republici nalaže se da, osim vlastitih troškova, snosi i polovinu troškova Europske komisije koja snosi polovinu vlastitih troškova.