

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

PAOLA MENGOZZIJA,

predstavljeni 22. decembra 2010<sup>1</sup>

I – Uvod

(49.283.574 EUR), 359.183.404 FRF  
(54.757.157 EUR) oziroma 341261380 FRF  
(52.024.962 EUR).

1. Conseil d'État (Francija) s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe Sodišču postavlja vprašanja o razlagi členov 43 ES in 56 ES v okviru spora med Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministrom za proračun, javne finance in javno upravo) in družbo Accor zaradi zahtevka te družbe za vračilo predplačila davka, ki ga je morala plačati pri nadaljnji razdelitvi dividend svojim delničarjem za leta od 1999 do 2001.<sup>2</sup>

3. Plačilo teh zneskov predplačanega davka je treba umestiti v zakonodajni okvir „davčnega odbitka“, ki se je uporabljal v času nastanka dejstev v sporu o glavni stvari in je bil 1. januarja 2005 razveljavljen s členom 93 zakona št. 2003-1311<sup>3</sup>.

2. Iz predložitvene odločbe namreč izhaja, da je družba Accor v letih 1998, 1999 in 2000 prejela dividende, ki so ji jih izplačale njene hčerinske družbe s sedežem v drugih državah članicah, in da je pri nadaljnji razdelitvi teh dividend svojim delničarjem na podlagi določb člena 146(2) v povezavi s členoma 158a in 223e splošnega zakonika o davkih (v nadaljevanju: zakonik) v različici, ki je veljala v času nastanka dejstev v sporu o glavni stvari, plačala predplačilo davka za leta 1999, 2000 in 2001, in sicer v višini 323.279.053 FRF

4. Zaradi preprečevanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja dobička, ki je najprej obdavčen pri družbi razdeljevalki dividend, ko je ustvarjen, in nato pri prejemnikih, ko je razdeljen, je bil s členom 158a zakonika prejemnikom dividend, ki so jih razdelile *francoske družbe*, odobren davčni odbitek, ki ga predstavlja dobropis pri državni blagajni. Ta davčni odbitek je bil enak polovici zneskov, ki so jih družbe razdeljevalke dividend izplačale matični družbi.

1 – Jezik izvirnika: francoščina.

2 – Ker je bil predlog za sprejetje predhodne odločbe vložen pred začetkom veljavnosti Pogodbe o delovanju Evropske unije, se bom skliceval na določbe Pogodbe ES.

3 – JORF z dne 31. decembra 2003, str. 22530.

5. Vendar je bil zaradi preprečevanja davčnih izgub mehanizem davčnega odbitka povezan s tako imenovanim mehanizmom „predplačila davka“, ker dobiček, ki je bil podlaga za razdelitev dividend, ni bil obdavčen po redni stopnji davka od dobička pravnih oseb.

6. V teh okoliščinah je člen 223e zakonika določal, da mora družba, ki razdeli prihodek, plačati predplačilo davka, enako davčnemu odbitku, izračunanemu pod pogoji, določenimi v členu 158a tega zakonika. Predplačilo davka se je plačalo iz naslova dividend, ki dajejo pravico do davčnega odbitka, ne glede na to, kdo je bil njihov prejemnik.

7. Če so bile na podlagi člena 216 zakonika dividende, ki jih je hčerinska družba plačala matični družbi s sedežem v Franciji, oproščene davka od dobička pravnih oseb, ki mu je zavezana matična družba,<sup>4</sup> ne glede na izvor teh dividend, pa je nadaljnja razdelitev teh dividend delničarjem matične družbe načeloma povzročila, da je predplačilo davka zapadlo v plačilo v skladu s členom 223e zakonika.

4 – Razen za plačilo deleža stroškov in izdatkov, določenega v skladu s členom 216 zakonika, neupoštevne v zadevi v glavni stvari, ki je bil v zadevnem obdobju spora o glavni stvari do leta 2000 določen v višini 2,5 % celotnega dohodka od deležev, vključno z davčnimi odbitki, od leta 2001 pa v višini 5%. Sodišče je združljivost plačila takega deleža stroškov in izdatkov preučilo v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 3. aprila 2008 v zadevi Banque Fédérative du Crédit Mutuel (C-27/07, ZOdl., str. I-2067).

8. Čeprav je člen 146(2) zakonika določal, da se v takem primeru predplačilo davka, če je primerno, zmanjša za znesek odbitka davka, povezanega s prihodki od deležev v kapitalu iz člena 145 zakonika in pridobljenega v poslovnih letih, zaključenih pred največ petimi leti, kot je navedeno v točki 4 teh sklepnih predlogov, so davčni odbitek lahko uveljavljale samo matične družbe, ki so prejele dividende od francoskih družb.

9. Z drugimi besedami, kot to povzema predložitevno sodišče, je člen 146(2) zakonika matični družbi s sedežem v Franciji omogočal, da je – kadar se je zaradi nadaljnje razdelitve dividend, ki jih je prejela od francoskih hčerinskih družb, uporabilo predplačilo davka – zmanjšala znesek tega predplačila za znesek davčnega odbitka, do katerega je dobila pravico zaradi razdelitve dividend, ki jih je prejela od teh hčerinskih družb. Nasprotno pa, kadar ni obstajal davčni odbitek, ki bi nastal na podlagi dividend, ki jih je izplačala hčerinska družba s sedežem v drugi državi članici, in ki bi lahko zmanjšal znesek predplačila davka, za katerega je nastala obveznost, je plačilo tega predplačila iz naslova nadaljnje razdelitve teh dividend delničarjem s strani te matične družbe, ki se je odbilo od celotnega zneska dividend, ki so se razdeljevale, povzročilo temu ustrezno zmanjšanje zneska nadalje razdeljenih dividend.

10. Družba Accor je menila, da je taka razlika v obravnavanju nezdržljiva s pravom Skupnosti, zato je zadevo predložila Tribunal

administratif de Versailles, ki je s sodbo z dne 21. decembra 2006 ugodilo njenemu zahtevku. Pritožbo ministra za proračun, javne finance in javno upravo zoper to sodbo je Cour administrative d'appel de Versailles zavrnilo s sodbo z dne 20. maja 2008.

odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. (a) Ali je treba člena 56 ES in 43 ES razlagati tako, da nasprotujeta davčnemu sistemu, katerega cilj je odpraviti ekonomsko dvojno obdavčevanje dividend in ki:

11. Conseil d'État, ki odloča o kasacijski pritožbi ministra za proračun, javne finance in javno upravo zoper to sodbo, je sprejelo pritožbeni razlog tega ministra, ki se nanaša na pomanjkljivo obrazložitev sodbe Cour administrative d'appel de Versailles, zato je to sodbo razveljavilo.

– matični družbi omogoča, da od predplačila davka, ki ga mora plačati ob nadaljnji razdelitvi dividend, ki so ji jih izplačale hčerinske družbe, svojim delničarjem, odbije davčni odbitek, povezan z razdelitvijo teh dividend, če jih je prejela od hčerinske družbe s sedežem v Franciji,

12. V teh pogojih je Conseil d'État menilo, da mora glede na okoliščine obravnavane zadeve odločiti meritorno, in je po zavrnitvi trditve družbe Accor, da zadevne zakonske določbe niso združljive z Direktivo Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in hčerinskih družb iz različnih držav članic<sup>5</sup>, ugotovilo, da obstajajo dvomi o razlagi drugih določb in načel prava Unije. Zato je Conseil d'État prekinilo

– te možnosti pa ne ponuja, če je te dividende izplačala hčerinska družba s sedežem v drugi državi članici [...], ker ta sistem v tem primeru ne priznava pravice do odobritve davčnega odbitka, povezanega z razdelitvijo teh dividend, ki jo opravi ta hčerinska družba, saj naj bi tak sistem sam po sebi za to matično družbo pomenil kršitev načela prostega pretoka kapitala ali svobode ustanavljanja?

5 – UL L 225, str. 6. Ta direktiva je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 (UL 2004, L 7, str. 41). Vendar so spremembe, uvedene s tem aktom, poznejše od dejstev v sporu o glavni stvari, zato niso upoštevne.

(b) Če je odgovor na prvo točko tega vprašanja nikalen, ali je treba ta člena

razlagati tako, da vseeno nasprotujeta takemu sistemu, ker bi bilo treba upoštevati tudi položaj delničarjev, saj je ob upoštevanju plačila predplačila davka znesek dividend, ki jih je ta matična družba prejela od hčerinskih družb in jih naprej razdelila svojim delničarjem, drugačen glede na njihov sedež – ali so v Franciji ali v drugi državi članici [...] – tako da bi tak sistem delničarje odvrčal od vlaganja v matično družbo in zato vplival na njeno zbiranje kapitala in bi jo lahko odvrčal od dodeljevanja kapitala hčerinskim družbam s sedežem v drugih državah članicah, in ne v Franciji, ali od ustanavljanja takih hčerinskih družb v teh državah?

sebi ne pomeni, da davčni zavezanec davek prenese na tretjo osebo, preprečuje:

- (a) da bi lahko uprava nasprotovala vračilu zneskov, ki jih je plačala matična družba, ker naj bi to vračilo povzročilo neupravičeno obogatitev te družbe,
  - (b) in če je odgovor nikalen, da bi se – zato da ne bi bilo naloženo vračilo tega zneska družbi – lahko uveljavljala okoliščina, da znesek, ki ga je plačala matična družba, zanjo ni knjigovodski ali davčni izdatek, temveč se preprosto odbije od skupnega zneska dividend, ki se lahko razdelijo njenim delničarjem?
2. Če je odgovor na točki (a) in (b) prvega vprašanja pritrdilen in če bi se člena 56 ES in 43 ES razlagala tako, da nasprotujeta zgoraj opisanemu davčnemu sistemu predplačila davka, in bi morala zato uprava načeloma vrniti zneske, prejete na podlagi tega sistema, ker so bili prejeti v nasprotju s pravom Skupnosti, ali to pravo v takem sistemu, ki sam po
  3. Ob upoštevanju odgovorov na prvo in drugo vprašanje, ali skupnostni načeli enakovrednosti in učinkovitosti preprečujeta, da bi za vračilo zneskov, ki lahko zagotavljajo uporabo istega davčnega sistema za dividende, ki jih matična družba razdeli naprej, ne glede na to, ali izvirajo iz zneskov, ki so ji jih izplačale njene hčerinske družbe s sedežem v Franciji ali tiste v drugi državi članici [...], veljal pogoj – po potrebi ob upoštevanju določb dvostranske konvencije o izmenjavi informacij, ki velja med [Francosko republiko] in državo članico, v kateri ima hčerinska družba sedež – da davčni zavezanec predloži dokazila, ki jih ima samo on in ki

za vsako sporno dividendo dokazujejo predvsem dejansko uporabljeno davčno stopnjo in znesek dejansko plačanega davka iz naslova dobička, ki so ga ustvarile hčerinske družbe s sedežem v drugih državah članicah [...], in ne v Franciji, čeprav se za hčerinske družbe s sedežem v Franciji taka dokazila, ki so upravi znana, ne zahtevajo?“

15. Najprej se s splošnega stališča ne smejo spregledati velika finančna tveganja v sporu o glavni stvari in podobnih sporih, ki potekajo pred francoskimi upravnimi sodišči, ocenjena na približno 3 milijarde EUR. Zdi se, da je Conseil d'État, ko se je odločilo Sodišču predložiti ta predlog za sprejetje predhodne odločbe, poznalo ta tveganja, ki so bila delno tudi razlog za njegov predlog, da se zadeva obravnava po nujnem postopku iz člena 104a, prvi odstavek, Poslovnika Sodišča, ki pa je bil zavržen s sklepom predsednika Sodišča z dne 19. oktobra 2009.

## II – Analiza

13. Prvo vprašanje predložitvenega sodišča se nanaša na združljivost davčnega mehanizma, kakršen je opisani, s svobodo ustanavljanja in prostim pretokom kapitala, drugo in tretje vprašanje pa se v bistvu nanašata na morebitno uporabo načel, in sicer načela prepovedi neupravičene obogatitve (drugo vprašanje) ter načel enakovrednosti in učinkovitosti (tretje vprašanje), ki bi lahko, če je primerno, deloma ali v celoti preprečila vračilo predplačila davka, ki ga je plačala družba Accor.

16. V zvezi s tem denarnim vidikom je treba še ugotoviti, da ne predložitveno sodišče ne francoska vlada nista zahtevala časovne omejitve učinkov sodbe, ki jo bo sprejelo Sodišče, morda zato, ker v skladu s sodno prakso finančne posledice, razen nevarnosti hudih gospodarskih težav, ki bi v državi članici lahko nastale zaradi sodbe, izdane v zadevi predhodnega odločanja, same po sebi opravičujejo časovne omejitve učinkov te sodbe<sup>6</sup> le, če predmet vseh sporov, ki potekajo pred francoskimi upravnimi sodišči, zadeva rešitev preteklih dejanskih stanj, saj je

14. Menim, da je treba pred preučitvijo teh vprašanj navesti dve ugotovitvi.

<sup>6</sup> – 6Glej sodbo z dne 18. januarja 2007 v zadevi Brzeziński (C-313/05, ZOdl., str. I-513, točke od 58 do 60 in navedena sodna praksa).

bil sporni sistem, kot sem že poudaril, odpravljen 1. januarja 2005.<sup>7</sup>

ustreznega notranjega davka. Kot je Sodišče v bistvu opozorilo v sodbi v zadevi Cobelfret<sup>8</sup>, se torej obveznost, ki bremeni državo članico, v kateri ima matična družba sedež, nanaša na razdelitev dobička hčerinske družbe v korist matične družbe.

17. Nato je treba poudariti, da se vprašanja Conseil d'État ne nanašajo na razlago Direktive 90/435 in zlasti njenega člena 4, na podlagi katerega mora država članica, v kateri ima sedež matična družba, ki ima najmanj 25-odstotni delež v kapitalu hčerinske družbe s sedežem v drugi državi članici, zmanjšati ekonomsko dvojno obdavčevanje dobička, ki ga ta hčerinska družba razdeljuje svoji matični družbi. Zato se država članica, v kateri ima matična družba sedež, bodisi vzdrži obdavčenja tega dobička bodisi ta dobiček obdavči in hkrati dovoli matični družbi, da od zneska izračunanega davka odbije del korporacijskega davka, ki se nanaša na ta dobiček in ga je plačala hčerinska družba, in – če je primerno – znesek pri viru odtegnjenega davka, ki ga je odmerila država članica, v kateri je hčerinska družba rezident, na podlagi odstopanj, predvidenih v členu 5 te direktive, do višine zneska

18. Družba Accor je pred Conseil d'État in tudi v pisnih stališčih pred Sodiščem zagovarjala trditev, da je predplačilo davka v nasprotju s členom 4 Direktive 90/435. Ta trditev je v glavnem temeljila na sklepanju, da se je Francoska republika na podlagi členov 145 in 216 zakonika odločila, da se dividende, ki jih hčerinska družba izplača matični družbi, oprostijo davka od dobička pravnih oseb ne glede na izvor dividend.<sup>9</sup> Vendar je morala matična družba, ko je dividende, ki ji jih je izplačala hčerinska družba s sedežem v drugi državi članici, in ne v Franciji, razdelila naprej svojim delničarjem, plačati predplačilo davka, katerega cilj je bil nadomestiti davek od dobička pravnih oseb, ker se je nanašal samo na razdeljeni dobiček, ki predhodno ni bil obdavčen z davkom od dobička pravnih oseb po polni stopnji. Zato je po mnenju družbe Accor predplačilo davka obdavčenje dividend, prejetih od hčerinskih družb, ki niso rezidentke v Franciji, ki je v nasprotju s členom 4 Direktive 90/435.

7 – Drugi razlog za to bi lahko bil, da je Sodišče v več sodbah (glej zlasti sodbe z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477; z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, in z dne 6. marca 2007 v zadevi Meilicke in drugi, C-292/04, ZOdl., str. I-1835) že pojasnilo zahteve, ki izhajajo iz načel svobode ustanavljanja in prostega pretoka kapitala, v zvezi s položajem fizičnih in pravnih oseb, rezidentk ene države članice, ki prejmejo dividende družb nerezidentk, in da Sodišče učinkov teh sodb ni časovno omejilo, glej v zvezi s tem zgoraj navedeno sodbo Meilicke in drugi (točke od 36 do 40 in navedena sodna praksa). Vendar francoska vlada trdi, da navedena smer v sodni praksi ni nujno upoštevana za odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje.

8 – Sodba z dne 12. februarja 2009 (C-138/07, Recueil, str. I-731, točke od 29 do 31).

9 – Razen za delež stroškov in izdatkov, naveden v opombi 4.

19. Conseil d'État je to trditev zavrnilo z obrazložitvijo, da sporni obdavčljivi dogodek ni to, da hčerinske družbe s sedežem v drugih državah članicah izplačajo dividende francoski matični družbi, ampak to, da je matična družba tako prejete dividende razdelila naprej svojim delničarjem. Z drugimi besedami, niti cilj niti posledica predplačila davka ni bila obdavčitev razdeljenih dobičkov, zato ta davek ni nadomestil davka od dobička pravnih oseb, temveč je nastala obveznost plačila tega davka samo pri nadaljnji razdelitvi dividend delničarjem matične družbe.

20. Kljub poskusu družbe Accor v pisnih stališčih, predloženih Sodišču, da bi se obseg vprašanj, ki jih je postavilo Conseil d'État, razširil na razlago Direktive 90/435, se strinjamo s tem sodiščem, ki je zavrnilo trditev te družbe v zadevi v glavni stvari.

21. Kot sem navedel, se namreč Direktiva 90/435 nanaša le na razdelitev dobička med hčerinsko in matično družbo s sedežema v dveh državah članicah. Zato ne posega v davčni sistem nadaljnje razdelitve prihodkov od deležev v kapitalu delničarjem matične družbe. Obrazložitev predložitvenega sodišča se navsezadnje pridružuje duhu sklepanja, ki ga je Sodišče razvilo v zgoraj navedeni sodbi *Test Claimants in the FII Group Litigation v zvezi z „advance corporate tax“ (ACT)* (akontacija davka od dohodkov pravnih oseb), ki jo je morala plačati matična družba s sedežem v Združenem kraljestvu,

ko je svojim delničarjem naprej razdelila dividende, ki jih je prejela od hčerinskih družb s sedežem v drugih državah članicah,<sup>10</sup> in za katero se je štel, da ne spada na področje uporabe Direktive 90/435.

#### *A – Prvo vprašanje*

22. S prvim vprašanjem, ki se deli na dva dela, predložitveno sodišče po eni strani sprašuje, ali člena 43 ES in 56 ES nasprotujeta mehanizmu, po katerem lahko samo matična družba, ki dividende, ki jih je prejela od hčerinskih družb s sedežem v Franciji, ne pa tudi od hčerinskih družb s sedežem v drugih državah članicah, razdeli naprej svojim delničarjem, od predplačila davka odbije davčni odbitek, povezan z razdelitvijo teh dividend, in po drugi strani, če je odgovor nikalen, ali ta člena vseeno nasprotujeta takemu mehanizmu zaradi morebitnega odvrtačnega učinka na delničarje matične družbe, ki prejemajo dividende, ki jih izplačajo hčerinske družbe s sedežem v drugih državah članicah, in ne v Franciji.

23. Pred preučitvijo omejevalnosti takega mehanizma je treba nekaj besed nameniti veljavnemu prostemu pretoku.

<sup>10</sup> – Točka 110.

## 1. Veljavni prosti pretok

24. Kadar ima državljan ene države članice v kapitalu družbe s sedežem v drugi državi članici delež, ki mu omogoča vplivanje na odločitve te družbe in na opredeljevanje njenih dejavnosti, se v skladu s sodno prakso uporabljajo določbe Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja, ne pa določbe v zvezi s prostim pretokom kapitala.<sup>11</sup>

25. V tem primeru predložitveno sodišče Sodišča ni seznanilo s tem, kolikšne deleže ima družba Accor v kapitalu hčerinskih družb s sedežem v drugih državah članicah, in ne v Franciji, zato ni mogoče izključiti deležev, ki ne omogočajo vplivanja na odločitve teh družb.

26. Najprej je treba namreč opozoriti, da se je sporni sistem v skladu s členom 145 zakonika uporabljal za družbe, katerih delež je do 31. decembra 2000 presegal najnižji prag 10 % v kapitalu družbe razdeljevalke dividend, 1. januarja 2001 pa se je ta prag znižal na 5 %

11 – Glej zlasti sodbe z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars (C-251/98, Recueil, str. I-2787, točka 22); z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y (C-436/00, Recueil, str. I-10829, točka 37); z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 31) in z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services (C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 30).

v kapitalu družbe razdeljevalke dividend.<sup>12</sup> Torej se je ta sistem uporabljal za deleže matičnih družb v kapitalu drugih družb, ki so glede na velikost *a priori* izključevali možnost vplivanja na odločitve teh družb.

27. V zvezi z dejanskim stanjem v zadevi v glavni stvari se zdi, da to sklepanje potrjujejo navedbe francoske vlade v pisnih stališčih, da so določeno število dividend, ki jih je prejela družba Accor, izplačale družbe, v katerih je imela le manjšinski delež, ki ji očitno ni omogočal vplivanja na odločitve teh družb.

28. Vendar družba Accor in francoska vlada navajata tudi primere, ko je ta družba imela večinski delež v kapitalu hčerinskih družb s sedežem v različnih državah članicah, kar omogoča domnevo, da je družba Accor vplivala na odločitve teh hčerinskih družb.

29. Čeprav mora predložitveno sodišče za rešitev spora o glavni stvari preveriti resničnost

12 – V skladu s spremembo člena 145 zakonika, ki je bila uvedena s sklepom št. 2000-912 z dne 18. septembra 2000 (JORF z dne 21. septembra 2000, str. 14783).



vseh podatkov,<sup>13</sup> se zdi, da zadevne zakonske določbe in dejansko stanje v zadevi v glavni stvari lahko spadajo tako na področje svobode ustanavljanja kot na področje prostega pretoka kapitala.<sup>14</sup>

30. Vendar menim, da se lahko ob upoštevanju podatkov, s katerimi razpolaga Sodišče, ta zadeva ustrežneje preuči z vidika določb Pogodbe, ki urejajo prosti pretok kapitala, pri čemer se razume, da analiza vprašanja za predhodno odločanje na podlagi člena 43 ES nikakor ne bi smela dati drugačne rešitve.

## 2. Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala

31. V skladu s sodno prakso pretok kapitala v smislu člena 56(1) ES pomenijo zlasti neposredne naložbe v obliki udeležbe v podjetju z lastništvom delnic, ki omogoča učinkovito sodelovanje pri njegovem upravljanju in nadzoru (tako imenovane „neposredne“ naložbe), in pridobitev vrednostnih papirjev na trgu kapitala, opravljena izključno z namenom

uresničitve finančne naložbe in brez namena vplivati na upravljanje in nadzor podjetja (tako imenovane „portfeljske“ naložbe).<sup>15</sup>

32. Sodišče je še odločilo, da omejitve pretoka kapitala med državami članicami, prepovedane s členom 56(1) ES, vključujejo nacionalne ukrepe, tudi davčne, ki osebe, rezidentke ene države članice, lahko odvrnejo od kapitalskih naložb v družbe s sedežem v drugi državi članici.<sup>16</sup>

33. V zadevi v glavni stvari ni sporno, kot priznava sama francoska vlada, da čeprav se je davčni odbitek, povezan z dividendami, ki so jih francoske hčerinske družbe izplačale matični družbi s sedežem v Franciji, lahko odbil od zneska predplačila davka, ki ga je morala matična družba plačati pri nadaljnji razdelitvi zadevnih dividend svojim delničarjem, dividende, ki so jih izplačale hčerinske družbe, ki niso francoske rezidentke, francoski matični družbi niso dale pravice do podobnega davčnega odbitka. Ta je torej morala plačati predplačilo davka, ne da bi se ji priznal davčni odbitek, drugače kot v primeru, ko je

13 – Opozarjam, kar sem poudaril v točki 11 teh sklepnih predlogov, da mora Conseil d'État vsebinsko odločiti o zadevi v glavni stvari.

14 – Podobno, kot je na primer ugotovilo Sodišče v zgoraj navedeni sodbi *Test Claimants in the FII Group Litigation* (točka 80).

15 – Glej v tem smislu sodbe z dne 16. marca 1999 v zadevi *Trummer in Mayer* (C-222/97, Recueil, str. I-1661, točka 21); z dne 4. junija 2002 v zadevi *Komisija proti Franciji* (C-483/99, Recueil, str. I-4781, točki 36 in 37); z dne 13. maja 2003 v zadevi *Komisija proti Združenemu kraljestvu* (C-98/01, Recueil, str. I-4641, točki 39 in 40), z dne 28. septembra 2006 v združenih zadevah *Komisija proti Nizozemski* (C-282/04 in C-283/04, Z.Odl., str. I-9141, točka 19) in z dne 17. septembra 2009 v zadevi *Glaxo Wellcome* (C-182/08, Z.Odl., str. I-8591, točka 40).

16 – Glej zlasti zgoraj navedeni sodbi *Manninen* (točka 22) ter *Meilicke* in drugi (točka 23).

matična družba prejela dividende francoskih hčerinskih družb in jih razdelila naprej svojim delničarjem.

jih je prejela od hčerinskih družb s sedežem v drugih državah članicah.<sup>19</sup>

34. Ta mehanizem je torej, kot priznava celo francoska vlada, povzročil razliko v obravnavanju med dividendami, izplačanimi francoskim matičnim družbam, glede na to, ali so jih izplačale hčerinske družbe s sedežem v Franciji ali v drugih državah članicah.

36. Naj neodvisno od razkritega notranjega protislovja v argumentaciji francoske vlade opozorim, da ta vlada svojo glavno trditev, da sporne davčne določbe nimajo omejevalnega učinka, opira na naslednja argumenta.

35. Francoska vlada je, ne da bi nasprotovala primerljivosti položaja francoske matične družbe, ki prejema dividende francoskih hčerinskih družb, s položajem iste družbe, ki prejema dividende hčerinskih družb s sedežem v drugih državah članicah,<sup>17</sup> vendarle nekoliko protislovno najprej trdila, da taka razlika v obravnavanju ni imela omejevalnega učinka na pretok kapitala v smislu člena 56 ES,<sup>18</sup> nato pa priznala, da je neposredno odvracanje obstajalo le, ko je francoska matična družba vodila politiko nadaljnje razdelitve dividend, ki

37. Po eni strani trdi, da aktiviranje davčnega odbitka ali plačilo predplačila davka izhajata iz neodvisne odločitve pristojnih organov matične družbe, ki ji francoske hčerinske družbe izplačajo dividende, in ne iz zakona. Francoska vlada zlasti ob sklicevanju na sodbo Graf<sup>20</sup> dodaja, da je tako morebitni negativen učinek spornih določb nacionalne zakonodaje odvisen od odločitve pristojnih organov matične družbe, ki je tako hipotetična, da teh določb ni mogoče šteti za oviro za prosti pretok kapitala.

38. Po drugi strani ta vlada trdi, da predplačilo davka, ker se je odštelo od dobička matične družbe, ki je bil na voljo za razdelitev, ni bilo dajatev, ki bremeni dobiček, ampak odbitek od dobička, ki je bil na voljo za razdelitev,

17 – Kar dejansko izhaja iz ustaljene sodne prakse, glej zlasti zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation* (točka 62).

18 – Glej zlasti točko 74 pisnih stališč francoske vlade.

19 – Glej točko 82 istih stališč.

20 – Sodba z dne 27. januarja 2000 (C-190/98, Recueil, str. I-493, točki 24 in 25).

katerega strošek so v celoti nosili delničarji, ki so prejeli nižje dividende. Torej ta mehanizem matične družbe ni prizadel. Poleg tega francoska vlada navaja, da ker so delničarji nerezidenti lahko dobili vračilo predplačila davka, če niso pridobili odbitka davka v skladu z davčnimi konvencijami, ki jih je sklenila Francoska republika, in/ali v skladu s francosko upravno doktrino, je razlika v obravnavanju lahko prizadela le francoske delničarje francoske matične družbe, to pa je povsem notranji položaj in zato ne spada na področje uporabe člena 56 ES.

davka, to pripisati le samim sebi. Ta argument se očitno opira na sklepne predloge „rapporteur public“ pred Conseil d'État, priložene k pisnim stališčem francoske vlade in družbe Accor.<sup>21</sup>

39. Menim, da se ni treba čezmerno zadržati pri prvem, sicer nekoliko zmedenem ugovoru francoske vlade. Kakor razumem, v skladu s tem ugovorom matične družbe (ali njihovi organi) svobodno odločajo o nadaljnji razdelitvi dividend svojim delničarjem, tako da s tem aktivirajo mehanizem uporabe predplačila davka in davčnega odbitka oziroma ga ne aktivirajo. Tako se zdi, da francoska vlada meni, da morajo pristojni organi francoske matične družbe, ki prejme dividende hčerinskih družb s sedežem v drugih državah članicah, če se odločijo za nadaljnjo razdelitev celotnega zneska dividend, ki jih je hčerinska družba izplačala matični družbi, delničarjem te družbe, in torej ne pridobijo odbitka

40. Vendar ne glede na to, da zgoraj poudarjena razlika v obravnavanju izhaja iz samih določb francoske zakonodaje, vprašanje ni, kot predlaga francoska vlada, ali bi se matična družba ali njeni pristojni organi lahko izognili predplačilu davka, tako da dividend, ki jih matični družbi izplačajo hčerinske družbe s sedežem v drugih državah članicah, in ne v Franciji, ne bi razdelili naprej ali da bi zmanjšali znesek dividend, ki jih razdelijo naprej delničarjem matične družbe, da bi se na koncu izognili ali prilagodili oviri, kot je sporni davčni sistem.

41. Nasprotno, gre za vprašanje, ali lahko matična družba v položaju, v kakršnem je

21 – Po navedbah „rapporteur public“ (str. 14 njegovih sklepnih predlogov) „družba [...] lahko le sama sebi pripiše, če ni znižala vsote razdeljenih zneskov. Z drugimi besedami, bremena, za katerega matična družba zahteva povrnitev, ni ustvaril zakon, ampak njena politika razdeljevanja dividend“. Ta ugotovitev ni nastala v kontekstu obstoja omejitve pretoka kapitala, ampak v zvezi z vračilom zneska predplačila davka, ki ga je plačala družba Accor.

družba Accor, uživa prosti pretok kapitala, tako da zahteva enako obravnavanje, kot se po nacionalni zakonodaji obravnava francoska matična družba, ki je od francoskih hčerinskih družb prejela dividende in jih v celoti razdeli naprej svojim delničarjem.

42. Poleg tega težko razumem, kako je lahko v kapitalski družbi odločitev o (nadaljnji) razdelitvi dividend delničarjem te družbe hipotetična ali samovoljna v smislu zgoraj navedene sodbe Graf, kot trdi francoska vlada. Kot je družba Accor navedla na obravnavi, si je težko zamisliti, da bi delničarji vlagali v družbo, ki načrtuje le zelo neredno razdeljevanje dividend, še posebej če kotira na finančnih trgih in v okviru svojega finančnega komuniciranja razvija politiko razdeljevanja.

43. V zvezi z drugim argumentom francoske vlade želim opozoriti, da se zdi, da je ta argument razlog za razdelitev prvega vprašanja za predhodno odločanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, na dva dela, glede na to, ali zadeva matično družbo (prvi del tega vprašanja) ali delničarje te družbe (drugi, alternativni del vprašanja).

44. Zdi se, da so povod za to razdelitev na dva dela predvsem postopkovni razlogi nacionalnega prava, saj so v sporu o glavni stvari francoski organi in družba Accor, ne pa delničarji te družbe.

45. Vendar se ta razdelitev ne zdi upoštevna za razlago člena 56 ES, katerega področje uporabe pokriva nacionalne ukrepe, ki odvrčajo čezmejne vlagatelje, ne da bi se bilo treba vprašati, ali to odvrčanje bolj zadeva samo družbo, njene pristojne organe ali splošne njene delničarje. Sprejemanje razlikovanja, ki ga predlagata predložitveno sodišče in francoska vlada, bi po mojem mnenju namreč uporabo člena 56 ES podredilo nacionalnemu pravu držav članic in podrobnim pravilom o organizaciji družb s sedežem na njihovih ozemljih.

46. Poleg tega sodna praksa Sodišča kaže, da lahko isti nacionalni ukrep odvrča rezidente (tudi v obliki družb) ene države članice od vlaganja kapitala v drugih državah članicah in ima hkrati omejevalni učinek za rezidente teh drugih držav, ker pomeni oviro za zbiranje kapitala v prvi državi članici.<sup>22</sup> Zato za namene opredelitve nacionalnega ukrepa na

<sup>22</sup> – Glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Manninen (točka 22) ter Test Claimants in the FII Group Litigation (točki 64 in 166).

podlagi člena 56(1) ES ne vidim ovire za to, da ima ta ukrep lahko tudi odvratilni učinek za družbo in/ali njene delničarje. Sicer za obstoj takega *odvračanja* od čezmejnega pretoka kapitala po definiciji tudi na davčnem področju ne velja pogoj, da je treba računsko dokazati premoženjske posledice, ki so jih utrpele zadevne osebe.

47. Vsekakor menim, da Sodišču ni treba odgovoriti na drugi del vprašanja za predhodno odločanje glede odvratilnosti spornega mehanizma za matično družbo Accor, kar je, kot sem že navedel, francoska vlada priznala v točki 82 pisnih stališč.

48. Ker namreč matična družba v položaju, v kakršnem je družba Accor, ni mogla izkoristiti nevtralizacije predplačila davka z izplačilom davčnega odbitka v nasprotju s položajem matične družbe, ki je svojim delničarjem razdelila vse dividende, ki so ji jih izplačale francoske hčerinske družbe, je morala, da je svojim delničarjem lahko naprej razdelila vse dividende, iz lastnih denarnih rezerv pokriti znesek v višini zneska predplačila davka. Francoske matične družbe, ki so svoj kapital vložile v francoske hčerinske družbe, imajo torej prednost z vidika likvidnosti v primerjavi z matičnimi družbami, ki so svoj kapital

vložile v hčerinske družbe s sedežem v drugih državah članicah.<sup>23</sup>

49. Poleg tega – in pri tem se popolnoma strinjam s sklepnimi predlogi „rapporteur public“ pred Conseil d'État – je predplačilo davka, ki se je nanašalo na nadaljnjo razdelitev dividend delničarjem matične družbe in ki ga je morala plačati ta družba, povzročilo zmanjšanje zneska dividend, ki je bil na voljo za razdelitev, kajti ta znesek je bil različen glede na to, ali je imela hčerinska družba matične družbe sedež v Franciji ali v drugi državi članici. Tak položaj pa je lahko zelo verjetno vplival na vrednost vrednostnih papirjev matične družbe, ker so bile razdeljene dividende nižje. Zato je bilo mogoče, da je bila politika razdeljevanja dobička te družbe manj privlačna za obstoječe in morebitne delničarje in da je to vplivalo na dostop te družbe do kapitalskega trga.

50. Zato je povsem mogoče, da je sporni davčni sistem odvrčal družbe s sedežem v Franciji od portfeljskih naložb v družbe s sedežem v drugih državah članicah.

51. Menim, da je v teh okoliščinah sporni davčni mehanizem omejitev v smislu člena 56(1) ES.

<sup>23</sup> – Glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo *Test Claimants in the FII Group Litigation* (točka 84 in navedena sodna praksa).

52. Ker se ne predložitveno sodišče ne francoska vlada ne sklicujeta na razloge iz člena 58 ES in nujne razloge splošnega interesa, ki bi lahko upravičili tako omejitev, predlagam, da se na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da je treba člen 56 ES razlagati tako, da nasprotuje davčnemu sistemu, v katerem matična družba s sedežem v eni državi članici, ki od hčerinske družbe s sedežem v drugi državi članici prejme dividende, od predplačila davka, ki ga mora plačati pri nadaljnji razdelitvi teh dividend svojim delničarjem, ne more odbiti davčnega odbitka, povezanega z razdelitvijo teh dividend, drugače kot matična družba v primerljivem položaju, ki ima sedež v prvi državi članici in prejme dividende od hčerinske družbe s sedežem v isti državi članici.

plačani zneski za matično družbo ne bi bili knjigovodski ali davčni izdatek, temveč bi se odbili od zneska dividend, ki je bil na voljo za razdelitev njenim delničarjem.

54. Glede na predlagani odgovor na prvo vprašanje je treba opozoriti, da imajo posamezniki v skladu z ustaljeno sodno prakso načeloma pravico do vračila davka, ki je bil v državi članici odmerjen s kršitvijo določb prava Unije. Ta pravica je namreč posledica in dopolnitev pravic, ki jih posameznikom podeljujejo te določbe, kot jih je razlagalo Sodišče. Iz tega sledi, da je zadevna država članica načeloma dolžna vrniti davke, ki so bili odmerjeni s kršitvijo prava Unije.<sup>24</sup>

## B – Drugo vprašanje

53. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali bi davčna uprava, če bi načeloma morala vrniti zneske, ki jih je matična družba plačala v nasprotju s pravom Unije, temu lahko nasprotovala, bodisi ker bi to vračilo povzročilo neupravičeno obogatitev te družbe, čeprav sporni sistem ne pomeni, da davčni zavezanec davek prenese na tretjo osebo, bodisi, če je odgovor nikalen, ker

55. V skladu s sodno prakso je za to obveznost vračila ena sama izjema, to je kadar nacionalni organi dokažejo, da je davčno breme deloma ali v celoti nosil nekdo drug, ne davčni zavezanec, in da bi zaradi delnega ali celotnega vračila davka davčni zavezanec

<sup>24</sup> – Glej zlasti sodbo z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Weber's Wine World in drugi (C-147/01, Recueil, str. I-11365, točka 93 in navedena sodna praksa) ter zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in the FII Group Litigation (točka 202).

neupravičeno obogatel.<sup>25</sup> Tak položaj lahko nastane na področju posrednega obdavčenja, kadar davčni zavezanec neupravičeno plačani davek na dodano vrednost delno ali v celoti prenese na končnega potrošnika.

nacionalno sodišče svobodno presoditi dokaze<sup>28</sup> ob upoštevanju vseh upoštevnihih okoliščin,<sup>29</sup> pri čemer se razume, da se, če ni pravil Unije, uporabljajo postopkovna pravila, ki jih določa nacionalni pravni red vsake države članice ob spoštovanju načel enakovrednosti in učinkovitosti<sup>30</sup>.

56. Sodišče je še odločilo, da čeprav je dokazano, da je bil davek, ki so ga nacionalni organi neupravičeno obračunali, delno ali v celoti prenesen na tretje osebe, ni nujno, da zaradi vračila tega davka subjekt neupravičeno obogati.<sup>26</sup> Tudi v tem primeru bi namreč s tem, ko bi plačal davek v nasprotju s pravom Unije, škodo še vedno utrpel davčni zavezanec, na primer zaradi manjšega obsega prodaje ali ker na prodajne cene ne bi prenesel celotnega zneska davka.<sup>27</sup>

58. Sodišče je še pojasnilo, da to načelo nasprotuje vsem pravilom dokazovanja, ki povzročijo, da je povračilo dajatev, odmerjenih ob kršitvi prava, praktično nemogoče ali čezmerno oteženo. To velja zlasti za predpostavke ali dokazna pravila, katerih namen je na davčnega zavezanca prenesti breme dokazovanja, da neupravičeno plačane dajatve niso bile prenesene na druge osebe, ali mu določiti posebne omejitve v zvezi z obliko zahtevanih dokazov.<sup>31</sup> Tako je Sodišče tudi v primeru ponavljanja posrednih davkov, ki jih je treba v skladu z zakonom prenesti na tretjo osebo, zavrnilo trditve, da obstaja predpostavka, da je bil prenos opravljen in da mora davčni zavezanec predložiti negativni dokaz o nasprotnem.<sup>32</sup>

57. V zvezi z dokazovanjem morebitne neupravičene obogatitve davčnega zavezanca, ki bi nastala s prenosom plačanega davka na tretjo osebo, je Sodišče odločilo, da mora

25 – Glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Weber's Wine World* in drugi (točka 94). V tem kontekstu se zdi uporaba pojma neupravičena obogatitev bližja pojmu povračilo neupravičeno izplačanih zneskov, ki se v nekaterih državah članicah lahko šteje za poseben primer neupravičene obogatitve.

26 – Zgoraj navedena sodba *Weber's Wine World* in drugi (točka 98 in navedena sodna praksa).

27 – Glej v tem smislu sodbo z dne 14. januarja 1997 v združenih zadevah *Comateb* in drugi (od C-192/95 do C-218/95, Recueil, str. I-165, točke 29, 31 in 32) in zgoraj navedeno sodbo *Weber's Wine World* in drugi (točka 99).

28 – Glej zgoraj navedeno sodbo *Weber's Wine World* in drugi (točka 96).

29 – Glej sodbi z dne 10. aprila 2008 v zadevi *Marks & Spencer* (C-309/06, ZOdl., str. I-2283, točka 41) in z dne 18. junija 2009 v zadevi *Stadeco* (C-566/07, ZOdl., str. I-5295, točka 49).

30 – Glej zgoraj navedeno sodbo *Weber's Wine World* in drugi (točka 103).

31 – Glej sodbi z dne 9. novembra 1983 v zadevi *San Giorgio* (199/82, Recueil, str. 3595, točka 14) in z dne 21. septembra 2000 v združenih zadevah *Michailidis* (C-441/98 in C-442/98, Recueil, str. I-7145, točka 36).

32 – Zgoraj navedena sodba *Comateb* in drugi (točka 25).

59. Kot se strinjajo strani, ki so predložile pisna stališča v tej zadevi, morajo v teh okoliščinah davčni organi, ki trdijo, da nasprotujejo vračilu predplačila davka, ki ga je davčni zavezanec neupravičeno plačal v nasprotju s pravom Unije, dokazati, da bi zavezanec s tem vračilom neupravičeno obogatel,<sup>33</sup> nacionalno sodišče pa mora preučiti utemeljenost teh trditev, to je obstoj in stopnjo neupravičene obogatitve, in opraviti ekonomsko analizo, v kateri se upoštevajo vsi predloženi upoštevnosti elementi.<sup>34</sup>

60. Menim, da ta pregled sodne prakse že delno odgovori na drugi del obravnavanega vprašanja. Zdi se namreč, da je predložitveno sodišče s tem delom vprašanja, ki je alternativen in dodaten prvemu delu, ki se nanaša na izjemo od neupravičene obogatitve, želelo premakniti meje pravice do vračila davkov, ki so bili plačani v nasprotju s pravom Unije. Vendar, kot navedeno, pravo Unije dopušča eno samo izjemo od vračila davkov, ki so bili

33 – Poleg tega francoska vlada pojasnjuje, da ta prenos dokaznega bremena na davčne organe izhaja tudi iz sodne prakse Conseil d'État in francoskega Cour de cassation v položajih, ki jih ureja samo nacionalno pravo. Tako pravilo bi moralo torej v skladu z načeloma enakega obravnavanja in enakovrednosti veljati tudi v sporih, v katerih francoska davčna uprava nasprotuje vračilu predplačil davka, ki so bila plačana v nasprotju s pravom Unije.

34 – Glej zgoraj navedeni sodbi Weber's Wine World in drugi (točka 100) ter Marks & Spencer (točka 43).

plačani v nasprotju s tem pravom, to je neupravičeno obogatitev.

61. Kljub temu je mogoče drugi del vprašanja učinkovito razložiti v okviru problematike, povezane z neupravičeno obogatitvijo. Predložitveno sodišče s trditvijo, da plačani zneski za matično družbo niso knjigovodski ali davčni izdatek, temveč se odbijejo od zneska dividend, ki je na voljo za razdelitev njenim delničarjem, pravzaprav poudarja, da matična družba ni nosila dejanskega bremena predplačila davka in da lahko zato zaradi vračila zneskov, ki ustrezajo plačanim predplačilom, neupravičeno obogati.

62. Zato menim, da se lahko oba dela vprašanja obravnavata skupaj.

63. Treba je opozoriti, da v zadevi v glavni stvari predložitveno sodišče izhaja iz predpostavke, da sporni sistem ne pomeni, da davčni zavezanec davek prenese na tretjo osebo, in torej ni „klasičen“ primer neupravičene obogatitve kot primer iz zgoraj navedene sodne prakse Sodišča. Ta predpostavka se lahko zdi presenetljiva in lahko glede na to sodno prakso na prvi pogled upraviči zavrnitev samega obstoja neupravičene obogatitve.



64. Vendar se je treba izogniti temu nekoliko poenostavljenemu razumevanju postavljene-ga vprašanja. Zdi se, da lahko predpostavko, na kateri temelji vprašanje, pojasni pravna opredelitev predplačila davka v francoskem upravnem pravu. Conseil d'État je namreč odločil, da predplačilo davka ni dajatev, ki se odbije od čistega dobička družbe, ker je bilo uvedeno, da bi se preprečilo, da bi družbe, ki pod pogoji, ki dajejo pravico do davčnega odbitka, razdelijo dobiček, ki ni bil obdavčen z redno stopnjo davka od dobička pravnih oseb, zato imele neupravičeno davčno ugodnost.<sup>35</sup> Zato naj predplačilo davka, ki se odbije samo od zneska dobička, ki je na voljo za razdelitev, ne bi prizadelo matične družbe razdeljevalke dividend, ampak bi se odbilo od premoženja delničarjev. S tega vidika, ki ga zagovarja tudi francoska vlada, naj vprašanje, ali je bilo predplačilo davka preneseno na tretjo osebo ob uporabi merila iz sodne prakse Sodišča, torej ne bi bilo upoštevno, ker naj bi plačilo predplačila davka neposredno zadevalo premoženje delničarjev matične družbe.

65. Vprašanje predložitvenega sodišča, ponovno umeščeno v kontekst, daje podlago naslednjim ugotovitvam.

66. Na splošno ne vidim ovire za to, da država članica načeloma lahko nasprotuje vračilu zneskov, plačanih v nasprotju s pravom Unije, zaradi katerih bi, če bi bili vrnjeni, gospodarski subjekt ali davčni zavezanec neupravičeno obogatela, tudi v drugačnih primerih (predvsem pri vračilu uvoznih dajatev ali posrednih davkov), kot jih je obravnavalo Sodišče. Po mojem mnenju bi šlo za tak primer, kadar zadevna oseba ne bi sama nosila celotnega ekonomskega bremena zneskov, ki jih je morala plačati. V skladu s sodno prakso morajo nacionalna sodišča preveriti, ali je glede na okoliščine posameznega primera taka predpostavka resnična.

67. Tako v zvezi s sporom o glavni stvari menim, da ni mogoče kar zavrniti, kot to poskušata družba Accor in Evropska komisija, obstoj morebitne neupravičene obogatitve matične družbe, ki bi jo povzročilo vračilo zneskov, plačanih v nasprotju s členom 56 ES, samo zato, ker je ta družba zavezanka za plačilo predplačila davka. Kot sem namreč poudaril, daje sodna praksa Sodišča prednost ekonomskemu pristopu pred strogo pravnim pristopom do morebitne neupravičene obogatitve, ki bi jo povzročilo vračilo zneskov, ki jih je gospodarski subjekt neupravičeno plačal.

<sup>35</sup> – Sodba Conseil d'État z dne 30. junija 2004 v zadevi Sté Freudenberg.

68. Vendar me splošna trditev francoske vlade, da bi zaradi vračila zneska, ki ga je matična družba plačala kot predplačilo davka, ta družba obogatela na škodo svojih delničarjev, ne prepriča.

69. V resnici bi namreč vračilo zneska, ki je ostal v družbi, za delničarje pomenilo odlog dobička, ki lahko poveča vrednost njihovega premoženja v obliki udeležbe v kapitalu te družbe, nikakor pa ne osiromašenja teh delničarjev.

70. Poleg tega je povsem verjetno, kot sta trdila „rapporteur public“ pred Conseil d'État in družba Accor pred Sodiščem, da predplačilo davka, ki ga je plačala matična družba, navsezadnje ni vplivalo na razdelitev dividend delničarjem, ker je družba v celoti krila breme tega predplačila davka iz lastnih rezerv, da ne bi povzročila motenj v politiki razdeljevanja dividend in vplivala na znižanje tečaja svojih delnic na borznem trgu.

71. Kot je potrdila francoska vlada na obravnavi pred Sodiščem, bi v povsem notranjem položaju matični družbi, ki je iz različnih razlogov nepravilno plačala previsoko predplačilo davka, francoski davčni organi vrnili

preveč plačani znesek, če to ne bi prizadelo nadaljnje razdelitve dividend njenim delničarjem. Uporaba načela enakovrednosti bi zato po mojem mnenju zahtevala, da se matični družbi, ki je neupravičeno plačala znesek predplačila davka, ne da bi ta znesek prizadel znesek dividend, ki je na voljo za razdelitev njenim delničarjem, predvsem ker hočejo ti delničarji ohraniti privlačno politiko razdeljevanja dobička, odobri vračilo tega zneska.

72. Vendar se zdi, da v opisanem položaju sodna praksa Sodišča nasprotuje vračilo predplačila davka v okviru tožbe za povrnitev, kakršno je pred francoskimi upravnimi sodišči vložila družba Accor.

73. Treba je namreč opozoriti, da je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in the FII Group Litigation, ne da bi se izrecno oprlo na teorijo neupravičene obogatitve, izključilo, da se lahko finančna izguba družb, ki so morale zvišati znesek dividend, da bi nadomestile izgubo davčnega odbitka pri svojih delničarjih, na podlagi prava Unije vrne s tožbo za vračilo.

74. Tako je Sodišče zavrnilo trditev tožečih družb v postopku v glavni stvari, ki so bile

v sporu z britanskimi davčnimi organi, da so imele pravico s tožbo zahtevati povrnitev škode, ki so jo te družbe rezidentke utrpeli, ker so morale zvišati znesek svojih dividend, da so nadomestile izgubo davčnega odbitka pri svojih delničarjih.

je odgovorna zadevna država članica<sup>37</sup>, to je škodo, ki jo je mogoče ugotoviti in nadomestiti v okviru odškodninske tožbe zoper to državo.

75. Po mnenju Sodišča na podlagi prava Unije te škode ni mogoče nadomestiti s tožbo za vračilo neupravičeno obračunanega davka ali zneskov, ki so bili tej državi plačani ali jih je zadržala in so neposredno povezani s tem davkom. „Tak[a] [...] zviševanja dividend naj bi se namreč opiral[a] na odločitve, ki so jih sprejele te družbe in naj pri njih ne bi pomenile *neizogibne posledice*, in sicer da bi Združeno kraljestvo omenjenim delničarjem zavrnilo priznanje enakega obravnavanja[,] kot ga uživajo delničarji, ki prejmejo dividende iz razdelitve, ki temelji na domačih dividendah.“<sup>36</sup>

76. Sodišče je zaradi zagotavljanja pravic, določenih v pravnem redu Unije, in ob upoštevanju postavljenih vprašanj nacionalno sodišče vendarle pozvalo, naj opredeli, ali zadevna zviševanja zneska dividend pri zadevnih družbah pomenijo finančno izgubo, ki so jo utrpeli zaradi kršitve prava Unije, za katero

77. Če bi to rešitev prenesli na obravnavano zadevo in glede na politiko nadaljnega razdeljevanja dobička družbe Accor, navedeno v točki 70 teh sklepnih predlogov, ta družba v okviru tožbe za povrnitev predplačila davka pred predložitvenim sodiščem torej ne bi mogla uveljavljati morebitnih izgub, ki bi jih utrpela zaradi odločitve skupščine delničarjev, da se razdelijo vse dividende, ki so jih izplačale hčerinske družbe družbe Accor, ki niso francoske rezidentke, in da se predplačilo davka ne odbije od dividend, izplačanih delničarjem. Te izgube namreč ne bi bile neizogibna posledica tega, da je Francoska republika zavrnila izplačilo davčnega odbitka v razmerah, ki so podobne položaju francoske matične družbe, ki prejme dividende francoskih hčerinskih družb. V teh okoliščinah bi ji bilo treba priznati le pravico do vložitve odškodninske tožbe zoper državo zaradi kršitve prava Unije ob upoštevanju pogojev za

36 – Zgoraj navedena sodba *Test Claimants in the FII Group Litigation* (točka 207) (moj poudarek).

37 – *Idem* (točka 208).

nastanek take odgovornosti ter načel enakovrednosti in učinkovitosti.

78. Nasprotno menim, da je bila neposredna posledica uporabe spornega davčnega sistema, da je morala francoska matična družba, kakršna je družba Accor, predplačila davka odšteti od dividend, ki jih je razdelila naprej svojim delničarjem, kar je neizogibno povzročilo znižanje zneska teh dividend.

79. Po tej predpostavki so finančno izgubo z izplačilom nižjih dividend utrpeli predvsem delničarji. Vendar je lahko tudi matična družba utrpela finančno škodo v obliki znižanja vrednosti tečaja svojih delnic zaradi politike razdeljevanja dobička, ki je na trgu lahko ocenjena kot manj privlačna.

80. Ali bi morale biti v takih okoliščinah vračilo predplačila davka matični družbi omejeno na njeno izgubo ali pa bi morale vključevati tudi izgube, ki so jih utrpeli delničarji zaradi nadaljnje razdelitve nižjih dividend?

81. Nagibam se k drugi možnosti.

82. Po eni strani, kot sem že navedel, namreč menim, da načelo vračila takega zneska matični družbi nikakor ne osiromaši delničarjev te družbe, saj vrednost, nakopičena v matični družbi, prinaša korist tem delničarjem.

83. Po drugi strani bi omejitve vračila na izgube matične družbe s postopkovnega vidika pomenila, da bi oškodovani delničarji lahko vložili tožbo za povrnitev predplačila davka pred pristojnimi francoskimi sodišči. Kot je poudaril „rapporteur public“ pred Conseil d'État in ne da bi francoska vlada to zanikala, v skladu s francoskim nacionalnim pravom delničar v takem položaju nima nobenega osebnega davčnega ukrepa, s katerim bi lahko dosegel vračilo tega predplačila davka, ampak bi kvečjemu lahko vložil odškodninsko tožbo zoper državo.

84. Seveda je francoska vlada v pisnih stališčih pred Sodiščem v bistvu navedla, da se to načelo uravnoteži z možnostjo, ki jo delničarju nerezidentu francoske matične družbe dajejo konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, ki jih je sklenila Francoska republika, da uveljavlja vračilo predplačila

davka, če tej družbi pri razdelitvi dividend ni bil odobren noben davčni odbitek.<sup>38</sup>

predplačila davka, ne da bi ga morala vrniti davčnemu zavezancu.

85. Čeprav mora predložitveno sodišče, kot priznava tudi Komisija, pri oceni dejanskega zneska predplačila davka, ki ga je treba vrniti matični družbi, upoštevati uresničevanje take možnosti, ki jo imajo morebitni delničarji nerezidenti matične družbe, kakršna je družba Accor, to ne more upravičiti neomajnega zavračanja vračila tega, kar je država neupravičeno prejela in kar se v praksi lahko vrne le matični družbi, ki je plačala predplačilo davka, obračunanega v nasprotju s pravom Unije.

86. Drugačna presoja bi povzročila dve posledici, ki ju pravo Unije po mojem mnenju ne more dopuščati. Po eni strani bi to praktično onemogočilo vložitev tožbe za povrnitev predplačila davka, obračunanega v nasprotju s pravom Unije. Po drugi strani bi trditev, ki jo v bistvu zagovarja francoska vlada, pomenila neupravičeno obogatitev države, ker je prejela znesek, enak neupravičenemu plačilu

87. Skratka, menim, da je treba na drugo vprašanje odgovoriti tako, da država članica lahko nasprotuje vračilu predplačila davka, obračunanega v nasprotju s pravom Unije, za celotno ekonomsko breme, ki ga davčni zavezanec ni sam nosil, saj bi zaradi tega davčni zavezanec neupravičeno obogatel. Do take obogatitve lahko pride, če bi morala država članica davčnemu zavezancu povrniti izdatke, ki niso neizogibna posledica tega, da država članica ni zagotovila spoštovanja določb Pogodbe ES. V postopku v glavni stvari mora predložitveno sodišče ob upoštevanju vseh elementov, ki jih ima na razpolago, in glede na politiko razdeljevanja dividend delničarjem, ki jo izvaja matična družba, kakršna je tožena stranka v postopku v glavni stvari, preveriti, ali je bilo plačilo spornega predplačila davka delno ali v celoti odbito od dividend, razdeljenih naprej tem delničarjem, tako da je matična družba, če je smiselno, lahko utrpela izgube, ki so neizogibna posledica tega, da ji država članica ni odobrila zahtevanega enakega obravnavanja. V tem primeru bo treba vračilo spornega predplačila davka matični družbi opredeliti glede na ekonomsko breme, ki ga je nosila, na podlagi vseh upoštevanih elementov, s katerimi razpolaga predložitveno sodišče.

38 – To vprašanje je bilo predmet zadeve, v kateri je bila izrečena sodba z dne 14. novembra 2006 v zadevi Kerckhaert in Morres (C-513/04, ZOdl., str. I-10967). Odprava davčnega odbitka s 1. januarjem 2005 in s tem njegovega vračila delničarjem nerezidentom je bila predmet zadeve, v kateri je bila izrečena sodba z dne 16. julija 2009 v zadevi Damseaux (C-128/08, ZOdl., str. I-6823). Vendar se je postavljeno vprašanje nanašalo samo na obveznosti države članice prebivališča delničarjev (v tem primeru Kraljevine Belgije).

## C – Tretje vprašanje

88. Prehajam na tretje vprašanje predložitvenega sodišča, ki je izzvalo burno razpravo med zainteresiranimi stranmi in odgovor na katero bo uporaben le, če bo predložitveno sodišče ob upoštevanju navodil, ki jih bo dalo Sodišče, vsaj delno izključilo neupravičeno obogatitev matične družbe.

89. Conseil d'État s tem vprašanjem sprašuje, ali glede na odgovora na prvi vprašanji načeli enakovrednosti in učinkovitosti preprečujeta, da bi za vračilo zneskov, ki jih je matična družba neupravičeno plačala, veljal pogoj – po potrebi ob upoštevanju določb konvencije o izmenjavi informacij – da ta družba predloži dokazila, ki za vsako dividendo, ki so jo izplačale hčerinske družbe s sedežem v drugih državah članicah, dokazujejo dejansko uporabljen davčno stopnjo in znesek dejansko plačanega davka iz naslova dobička, ki so ga ustvarile te hčerinske družbe, čeprav se za hčerinske družbe s sedežem v Franciji taka dokazila, ki so upravi znana, ne zahtevajo.

90. Kot je Komisija upravičeno navedla v pisnih stališčih, se zdi, da se to vprašanje

postavlja le, če se predložitveno sodišče, da bi ponovno zagotovilo enako obravnavanje, ne odloči za vračilo predplačila davka – kar bi na neki način pomenilo, da bi bila matična družba prosta tega predplačila davka, ne da bi pred tem izkoristila davčni odbitek – ampak za priznanje upravičenosti do davčnega odbitka (potem ko je matična družba plačala predplačilo davka), kot bi ji bil odobren v povsem notranjem položaju. Kot namreč trdi Komisija v pisnih stališčih ob sklicevanju na točke od 50 do 52 zgoraj navedene sodbe *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bi morala matična družba po drugi predpostavki dobiti davčni odbitek, ki ustreza stopnji davka od dobička pravnih oseb, ki ga je hčerinska družba plačala v državi članici, v kateri ima sedež.<sup>39</sup>

39 – V zadevi, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba *Test Claimants in the FII Group*, se je postavljalo vprašanje, ali pravo Unije nasprotuje temu, da država članica oprosti dividende, ki jih družba rezidentka izplača drugi matični družbi rezidentki, pri čemer se s sistemom odbitka izogne verižnemu obdavčevanju teh dividend, kadar jih družba nerezidentka izplača matični družbi rezidentki. Sodišče je potrdilo združljivost uporabe sistema odbitka v teh okoliščinah, kadar, prvič, za tuje dividende v zadevni državi članici ni določena višja davčna stopnja od stopnje, ki se uporablja za domače dividende, in drugič, verižno obdavčevanje tujih dividend odbije znesek davka, ki ga je plačala družba nerezidentka razdeljevalka dividend, od zneska davka, ki se uporablja za družbe rezidentke prejemnice dividend, v mejah tega zneska. Sodišče v točkah 51 in 52 te sodbe zato navaja, da kadar je dobiček, ki je podlaga za tuje dividende, v državi članici družbe razdeljevalke dividend obdavčen z davkom, ki je nižji od davka, ki ga je pobrala država članica družbe prejemnice dividend, mora ta druga država podeliti celotni davčni odbitek, ki je enak davku, ki ga je plačala družba razdeljevalka dividend v državi članici, v kateri je rezidentka. Kadar pa je, nasprotno, za ta dobiček določen višji davek od davka, ki ga je pobrala država članica družbe prejemnice dividend, ta druga država podeli davčni odbitek le v mejah zneska davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati družba prejemnica dividend. Torej ta država ni dolžna vrniti presežka v razliki teh dveh zneskov.

91. Čeprav mora predložitveno sodišče izbrati način, kako ponovno zagotoviti enako obravnavanje povsem notranjega položaja in položaja, v katerem je matična družba, kakršna je družba Accor, mora to storiti tako, da spoštuje načeli enakovrednosti in učinkovitosti.

pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve<sup>40</sup>.

92. V zvezi s tem družba Accor po eni strani meni, da francoski davčni organi za vračilo predplačila davka ne morejo določiti pogoja, da mora matična družba predložiti dokaz o stopnji in znesku davka, ki so ga dejansko plačale tuje hčerinske družbe od dobička, ki je bil podlaga za izplačilo vsake razdeljene dividende, če za povsem notranje položaje ni takega pogoja. Po drugi strani družba Accor trdi, da bi bila zahteva, da predloži tak dokaz ne le za svoje hčerinske družbe, ampak tudi za vse družbe vnukinje s sedežem v drugih državah članicah, v nasprotju z načelom učinkovitosti, še posebej če se to zahteva več kot deset let po nastanku dejstev, kar presega zakonske obveznosti shranjevanja upravnih dokumentov v Franciji. Poleg tega se družba Accor sklicuje na pomen Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni

93. Francoska vlada in vlada Združenega kraljestva menita nasprotno. Opozarjata, da je cilj spornega davčnega sistema omiliti ekonomsko dvojno obdavčevanje, zato imajo francoski davčni organi pravico zahtevati dokazila, da preverijo, ali so tuje hčerinske družbe v državi članici, v kateri imajo sedež, dejansko plačale davek od dobička, ki je bil podlaga za razdelitev dividend matični družbi. V zvezi s tem francoska vlada vztraja, da nacionalno pravo spoštuje načeli enakovrednosti in učinkovitosti. Ta vlada zlasti opozarja, da je bila v povsem notranjem položaju davčna stopnja enaka stopnji, po kateri so hčerinske družbe plačale davek od dobička, ki je bil podlaga za dividende, izplačane njihovi matični družbi, in da nacionalno pravo upošteva le razdelitve dobička neposrednih hčerinskih družb matični družbi. Zahtevane informacije pozna le davčni zavezanec, zato po mnenju francoske vlade in vlade Združenega kraljestva nikakor ni pretirano zahtevati, da matična družba predloži prva natančna dokazila o obdavčitvi ter naravi razdelitev svojega dobička in dobička zadevnih hčerinskih družb, nato pa davčna uprava, če je smiselno, organe držav članic, v katerih imajo sedež hčerinske družbe, prosi za upravno pomoč v okviru določb Direktive 77/799 ali dvostranskih davčnih konvencij. Francoska vlada vsekakor meni, da če bi Sodišče odločilo, da je naložitev dokaznega

40 – UL L 336, str. 15.

bremena matični družbi kršitev načel enakovrednosti in/ali učinkovitosti, bi to kršitev upravičil nujni boj proti izogibanju davkom.

dividend in za katerega se od matičnih družb, ki so prejele dividende teh hčerinskih družb, zahteva dokaz o plačilu, pri čemer družba Accor in Komisija trdita, da je bil zahtevan dokaz o obdavčenju po redni stopnji, francoska vlada pa je na dolgo pojasnjevala, da je šlo za dejansko uporabljeno stopnjo.

94. Komisija pa je v svojih trditvah izbrala srednjo pot. V bistvu meni, da pravo Unije načeloma ne nasprotuje temu, da država članica v okviru vračila predplačila davka, kakršno je to v zadevi v glavni stvari, zahteva upoštevanje davkov, ki jih je hčerinska družba plačala v državi članici, v kateri ima sedež. Vendar v tem primeru meni, da ker je matičnim družbam zagotovljen davčni odbitek glede na zakonito (redno) davčno stopnjo, ne da bi se upoštevala davčna stopnja, ki je bila dejansko uporabljena za dobiček francoskih hčerinskih družb, ki je bil podlaga za razdelitev, in dokaz o znesku davka, ki so ga te družbe dejansko plačale, načelo enakovrednosti zahteva, da se enako obravnavanje uporabi v čezmejnem položaju.

97. Nato je francoska vlada v odgovoru na kritike družbe Accor, da so francoski davčni organi zahtevali pretirane dokaze o obdavčenju družb vnukinj skupine Accor, na obravnavi poudarila, da se po nacionalnem pravu pri izračunu davčnega odbitka upoštevajo le dividende, razdeljene na ravni neposredne hčerinske družbe, ne na ravni družb vnukinj. Ta vlada meni, da ob uporabi načela enakovrednosti v čezmejnem položaju ne more biti drugače, sicer bi to pomenilo uvedbo nasprotno diskriminacije.

95. Ta nasprotna stališča delno pojasnijo različne razlage nacionalnega prava.

96. Zainteresirane strani namreč najprej razpravljajo o zahtevah nacionalnega prava, ki se nanašajo na stopnjo davka od dobička pravnih oseb, ki se uporablja za dobiček francoskih hčerinskih družb, ki je podlaga za razdelitev

98. Sodišču ni treba odločati o vprašanju, ali se je po nacionalnem pravu v povsem notranjem položaju zahteval dokaz o redni ali dejansko uporabljeni stopnji, po kateri so hčerinske družbe plačale davek od dobička, ki je bil podlaga za izplačilo dividend matični družbi, niti ugotavljati, ali so se po tem pravu za ta namen upoštevali samo odnosi med to družbo in njeno neposredno hčerinsko družbo, in ne vsemi družbami vnukinjami v skupini. Te vidike mora namreč preveriti predložitveno sodišče.



99. Zato je treba sklepati na podlagi predpostavk.

100. Prva, ki jo je treba upoštevati, je predpostavka, ki jo zagovarja francoska vlada in po kateri je po nacionalnem pravu za izplačilo davčnega odbitka v povsem notranjem položaju veljal pogoj, da se od dobička, ki je podlaga za razdelitev in ga je ustvarila neposredna hčerinska družba matične družbe, plača davek od dobička pravnih oseb po redni stopnji.

101. V tem primeru razširitev obravnavanja, ki se uporablja v notranjih položajih, na čezmejne položaje nikakor ni v nasprotju z načelom enakovrednosti.

102. Pravo Unije tudi ne nasprotuje temu, da breme predložitve ustreznih dokazil nosi predvsem zadevna matična družba. Davčni organi imajo namreč pravico od davčnega zavezanca zahtevati dokaze, za katere menijo, da so nujni za presojo, ali so izpolnjeni pogoji za pridobitev davčne ugodnosti, določeni v nacionalni zakonodaji.<sup>41</sup>

103. V nasprotju s tem, kar se zdi, da trdi družba Accor, mehanizem medsebojne pomoči iz Direktive 77/799, čeprav seveda

omogoča davčnim organom, da se obrnejo na organe druge države članice za pridobitev vseh informacij, za katere menijo, da so potrebne za pravilno odmero davka davčnega zavezanca,<sup>42</sup> ne more biti uporabljen pred obveznostjo davčnega zavezanca, da predloži dokazila, ki so potrebna za pridobitev davčne ugodnosti, niti ne more pomeniti obveznosti za te organe.<sup>43</sup>

104. Poleg tega je francoska vlada na obravnavi pred Sodiščem ponovno navedla, da za zahtevana dokazila nikakor ni bila določena posebna oblika. Menim, da je to, da se ta dokazila ne zahtevajo v povsem notranjem položaju, neločljivo povezano z dejstvom, da davčna uprava očitno pozna veljavno nacionalno zakonodajo in že ima dovolj informacij iz vloženi davčnih napovedi za obračun predplačila davka za razdelitve dobička, na katere se navezuje davčni odbitek, in za obračun predplačila davka, ki ga mora plačati matična družba skupine, katerih kopija je bila priložena k pisnim stališčem francoske vlade. V teh okoliščinah menim, da zahteva po predložitvi tovrstnih dokazil v zvezi s francosko matično družbo, ki prejme dividende hčerinskih družb s sedežem v drugih državah članicah, ni dodatno upravno breme v primerjavi z informacijami, ki se zahtevajo v povsem notranjem položaju, saj tudi v zadnjem položaju – kar mora preveriti predložitveno sodišče – za

41 – Glej v tem smislu sodbo z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche (C-318/07, ZOdl., str. I-359, točki 54 in 60 ter navedena sodna praksa).

42 – Idem (točka 61).

43 – Idem (točke 62, 64 in 65).

matične družbe veljajo upravne formalnosti, zlasti da se davčnim organom omogoči preverjanje, ali so izpolnjeni pogoji za uporabo spornega davčnega sistema.

preveriti, ali je bila matična družba Accor v takem položaju.

105. Vendar je treba z vidika spoštovanja načela učinkovitosti upoštevati dve ugotovitvi.

106. Najprej ni mogoče izključiti, da je na podlagi zakonodaje držav članic, v katerih imajo sedež zadevne hčerinske družbe – zlasti če te države članice v času nastanka dejstev v sporu o glavni stvari niso preprečevale ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend na svojem ozemlju – praktično neizvedljivo ali nemogoče dokazati davek od dobička pravnih oseb, ki so ga hčerinske družbe dejansko plačale od dobička, ki je bil podlaga za razdelitev dividend francoski matični družbi. Ni namreč nemogoče, da so nekatere države članice družbe s sedežem na njihovem ozemlju oprostile obveznosti, da lastni kapital razčlenijo glede na stopnjo, ki se uporablja za različne vire dohodkov, in da evidentirajo davek od dobička pravnih oseb, plačan od dobička, ki je bil podlaga za razdelitev dividend. Zahtevati dokaz o znesku davka od dobička pravnih oseb, iz katerega je razvidna dejanska stopnja, po kateri so ga plačale te hčerinske družbe francoske matične družbe, bi bilo v teh okoliščinah v nasprotju z načelom učinkovitosti. Seveda mora predložitveno sodišče ob upoštevanju vseh elementov v spisu

107. Pozornost je treba nameniti še ugovoru družbe Accor, da od nje ni mogoče zahtevati dokumentov, za katere je poteklo zakonito obdobje shranjevanja v Franciji. Ker so namreč sporna leta 1999, 2000 in 2001 in ker je v skladu z zakonikom obveznost plačila predplačila davka nastala v petih letih po izplačilu dividend, ni mogoče izključiti, kot je družba Accor trdila na obravnavi, da se zahtevana dokazila lahko nanašajo na leta (do največ leta 1994), za katera jih zadevnim osebam ni bilo več treba hraniti.

108. Menim, da je treba razlikovati dva primera. Najprej primer, ko bi francoski davčni organi zahtevali predložitev teh dokazil v zakonitem obdobju shranjevanja v Franciji: takrat bi morala matična družba zbrati te dokumente, kolikor je potrebno, zlasti da bi se zavarovala pred tako zahtevo v okviru tožbe. Nato nasprotni primer, v katerem davčni organi teh dokumentov ne bi zahtevali v zakonitem obdobju shranjevanja, zato jih matična družba ne bi imela na voljo. Vendar menim, da v tem drugem primeru v nasprotju s trditvami družbe Accor ni toliko upoštevno zakonito obdobje shranjevanja v Franciji, temveč

veljavno obdobje v državah članicah, v katerih imajo sedež različne zadevne hčerinske družbe. Če je ta rok potekel, ko mora sodišče odločiti v zadevi v glavni stvari, družba Accor ne more predložiti zahtevanih dokazov. V teh okoliščinah ji davčnega odbitka za zadevne delnice ni mogoče odreči, ne da bi se s tem kršilo načelo učinkovitosti.

109. Druga, popolnoma nasprotna predpostavka, ki jo v bistvu zagovarja družba Accor, je ta, da se je v povsem notranjem položaju upoštevala samo *redna* stopnja obdavčenja dobička, ki je bil podlaga za razdelitev dividend hčerinskih družb in družb vnukinj francoske matične družbe.

110. V takih okoliščinah gre za vprašanje, ali je dejstvo, da država članica od matične družbe s sedežem na njenem ozemlju zahteva dokaz za *dejansko* uporabljeno stopnjo in plačani znesek davka od dobička, ki je bil podlaga za razdelitev dividend tujih hčerinskih družb in družb vnukinj te družbe, v nasprotju z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti.

111. Pritrdilni odgovor na to vprašanje se mi ne bi zdel posebno zapleten, če sodna praksa Sodišča ne bi, vsaj na prvi pogled, zahtevala, da se za izračun odbitka davka, povezanega z razdelitvijo dividend „iz tujine“, upošteva davek od dobička pravnih oseb, ki ga je družba razdeljevalka dividend *dejansko plačala* v državi, v kateri ima sedež.

112. Tako je Sodišče v točki 54 zgoraj navedene sodbe Manninen, povzete v točki 15 zgoraj navedene sodbe Meilicke in drugi, navedlo, da je treba pri izračunu odbitka davka za delničarja, neomejeno zavezanega na Finskem, ki je prejel dividende od družbe s sedežem na Švedskem, upoštevati davek, ki ga je dejansko plačala družba s sedežem v drugi državi članici, kot izhaja iz splošnih pravil o izračunu osnove za odmero davka in iz davčne stopnje od dohodkov pravnih oseb v tej drugi državi članici.

113. Podobno je Sodišče v izreku zgoraj navedene sodbe Test Claimants in the FII Group Litigation odločilo, da „[č]lena 43 ES in 56 ES ne nasprotujeta zakonodaji države članice, ki določa oprostitev od davka od dohodkov pravnih oseb za dividende, ki jih družba rezidentka prejme od druge družbe rezidentke, medtem ko so s tem davkom obdavčene dividende, ki jih prejme družba rezidentka od družbe nerezidentke, v kateri ima družba rezidentka najmanj 10 % glasovalnih pravic, in v tem zadnjem primeru prizna davčni odbitek iz naslova davka, ki ga je družba razdeljevalka dividend *dejansko plačala* v državi članici,

v kateri je rezidentka, če davčna stopnja za tuje dividende ni višja od davčne stopnje, ki se uporablja za domače dividende, in če je davčni odbitek najmanj enak znesku, ki je bil plačan v državi članici družbe razdeljevalke dividend, in največ tolikšen kot znesek obdavčitve, ki se uporablja v državi članici družbe prejemnice dividend“.<sup>44</sup>

114. Vendar menim, da je ovira, ki jo pomeni ta sodna praksa, le navidezna.

115. Kar zadeva zgoraj navedeno sodbo Manninen, iz njenih točk 40 in 53 namreč zelo jasno izhaja, da je davčni odbitek, odobren finskim rezidentom v povsem notranjih položajih, ustrezal davku od dohodkov pravnih oseb, ki ga je dejansko plačala družba razdeljevalka dividend.<sup>45</sup> Da je Sodišče v točki 54 te sodbe razširilo ugodnost tega sistema na finske rezidente, ki so jim dividende izplačale družbe s sedežem v drugih državah članicah, je preprosto posledica uporabe načela nediskriminacije.

44 – Točka 1, drugi odstavek, izreka te sodbe (moj poudarek).

45 – V točki 53 te sodbe Sodišče navaja, da „[...] je treba [...] ugotoviti, da odbitek davka v finskem pravu vedno ustreza vsoti davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je dejansko plačala družba, ki je razdelila dividende“.

116. Kar zadeva zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in the FII Group, čeprav je res, da je Sodišče priznalo, da država članica v okviru preprečevanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja lahko uporabi sistem oprostitev za dividende, izplačane v povsem notranjih položajih, in sistem odbitka za dividende iz tujine, ki jih razdelijo družbe nerezidentke, pa je povezavo med oprostitvijo, ki se uporablja za domače dividende, in obdavčenjem na ravni matične družbe le postransko obravnavalo. Tožeče stranke v zadevnem postopku v glavni stvari so trdile, da se je oprostitvev domačih dividend uporabljala ne glede na davek, ki ga je (dejansko) plačala družba razdeljevalka dividend. Vendar je Sodišče nacionalnemu sodišču naložilo, naj preveri, ali je bila davčna stopnja enaka in ali je šlo za različne ravni obdavčitve samo v nekaterih primerih zaradi spremembe obdavčljive osnove zaradi določenih izjemnih olajšav.<sup>46</sup>

117. Iz teh sodb torej ni mogoče sklepati, da je Sodišče pripravljeno sprejeti, da država članica, ki preprečuje ekonomsko dvojno obdavčevanje dividend na svojem ozemlju, praviloma matični družbi te države članice odobri odbitek davka, povezanega z razdelitvijo dividend hčerinske družbe s sedežem v isti državi članici, na podlagi redne stopnje davka od dobička pravnih oseb, za katerega je ta

46 – Zgoraj navedena sodba Test Claimants in the FII Group Litigation (točke od 53 do 56).

načeloma zavezanika, medtem ko bi za upravičenost matične družbe te države članice do odbitka davka, povezanega z razdelitvijo dividend hčerinskih družb s sedežem v drugih državah članicah, veljal pogoj, da se dokažeta dejanska stopnja obdavčitve in znesek davka od dobička pravnih oseb, ki so ga te družbe plačale v teh drugih državah članicah.

da predloži dokaz o redni stopnji davka od dobička pravnih oseb, ki se uporabljajo za hčerinske družbe razdeljevalke dividend, ki so zavezanke za plačilo tega davka, v državah članicah, v katerih imajo sedež, in o plačilu zneska davka, ki ustreza tej stopnji, da bi preprečila – kar se zdi glavna skrb francoske vlade – da se davčni odbitek poveže z razdelitvijo dividend takih hčerinskih družb francoski matični družbi, čeprav so bile te hčerinske družbe zaradi različnih splošnih olajšav, ki se uporabljajo v državi članici, v kateri imajo sedež, popolnoma oproščene plačila davka na dobiček pravnih oseb od dobička, ki je bil podlaga za razdelitev dividend.

118. Nasprotno, taka razlika v obravnavanju bi po mojem mnenju kršila načeli nediskriminacije in enakovrednosti.

119. Take kršitve v nasprotju s trditvami francoske vlade ne bi bilo mogoče utemeljiti s splošno izraženo željo preprečevati izogibanje davkom. Po eni strani je treba namreč opozoriti, da se države članice ne morejo opreti na splošno domnevo izogibanja davkom, da bi se upravičil davčni ukrep, ki škoduje ciljem Pogodbe.<sup>47</sup> Po drugi strani se mi taka razlika v obravnavanju nikakor ne zdi ukrep za doseganje cilja boja proti izogibanju davkom, ki najmanj posega v omenjena načela. V položaju, kot ga obravnavam v tej predpostavki, bi namreč država članica od davčnega zavezanca seveda lahko zahtevala,

120. Kar zadeva obveznost predložitve takega dokaza za celotno verigo hčerinskih družb in družb vnukin francoske matične družbe, taka obveznost ne nasprotuje načeloma nediskriminacije in enakovrednosti, če se to zahteva tudi v povsem notranjih položajih pri napovedih, ki jih morajo oddati francoske matične družbe in njihove hčerinske družbe. Vendar je res, da se lahko v praksi v čezmejnih položajih izkaže, da ni mogoče ugoditi taki zahtevi, še posebej če se zadevne razdelitve nanašajo na dobičke, ki so bili ustvarjeni v obdobju, za katero je potekla zakonska obveznost shranjevanja dokumentov. Predložitveno sodišče bo moralo, če se bo taka predpostavka izkazala za upošteveno, opraviti potrebna preverjanja.

<sup>47</sup> – Glej zlasti sodbo z dne 28. oktobra 2010 v zadevi *Établissements Rimbaud* (C-72/09, ZODL, str. I-10659, točka 34 in navedena sodna praksa).

121. Zato predlagam, da se na tretje vprašanje odgovori, da načeli enakovrednosti in učinkovitosti ne preprečujeta, da bi za vrátilo zneskov, ki lahko zagotavljajo uporabo istega davčnega sistema za dividende, ki jih matična družba s sedežem v eni državi članici razdeli naprej, ne glede na to, ali izvirajo iz zneskov, ki so ji jih izplačale njene hčerinske družbe s sedežem v isti državi članici ali tiste v drugi državi članici, načeloma veljal pogoj, da davčni zavezanec predloži dokazila, ki jih ima samo on in ki za vsako sporno dividendo dokazujejo predvsem dejansko uporabljeno davčno stopnjo in znesek dejansko plačanega davka iz naslova dobička, ki so ga ustvarile hčerinske družbe s sedežem v drugih državah članicah, in ne v prvi državi članici, čeprav se

za hčerinske družbe s sedežem v tej državi članici taka dokazila, ki so upravi znana, ne zahtevajo, če se dejansko uporabljena stopnja in plačani znesek davka uporabljata tudi za dividende, ki so jih matični družbi izplačale hčerinske družbe s sedežem v isti državi članici, in se v praksi ne izkaže, da je nemogoče ali pretirano težko predložiti dokaze o davkih, ki so jih plačale hčerinske družbe s sedežem v drugih državah članicah, zlasti ob upoštevanju določb zakonodaje omenjenih držav članic, ki se nanašajo na preprečevanje dvojnega obdavčevanja, evidentiranje davka od dobička pravnih oseb, ki ga je treba plačati, in shranjevanje upravnih dokumentov. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali so v zadevi v glavni stvari ti pogoji izpolnjeni.

### III – Predlog

122. Ob upoštevanju navedenega predlagam, da se na vprašanja, ki jih je postavilo Conseil d'État, odgovori:

1. Člen 56 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje davčnemu sistemu, v katerem matična družba s sedežem v eni državi članici, ki od hčerinske družbe s sedežem v drugi državi članici prejme dividende, od predplačila davka, ki ga mora plačati pri nadaljnji razdelitvi teh dividend svojim delničarjem, ne more odbiti davčnega

odbitka, povezanega z razdelitvijo teh dividend, drugače kot matična družba v primerljivem položaju, ki ima sedež v prvi državi članici in prejme dividende od hčerinske družbe s sedežem v isti državi članici.

2. Država članica lahko nasprotuje vračilu predplačila davka, obračunanega v nasprotju s pravom Unije, za celotno ekonomsko breme, ki ga davčni zavezanec ni sam nosil, saj bi zaradi tega ta neupravičeno obogatel. Do take obogatitve lahko pride, če bi morala država članica davčnemu zavezancu povrniti izdatke, ki niso neizogibna posledica tega, da država članica ni zagotovila spoštovanja določb Pogodbe ES. V postopku v glavni stvari mora predložitveno sodišče ob upoštevanju vseh elementov, ki jih ima na razpolago, in glede na politiko razdeljevanja dividend delničarjem, ki jo izvaja matična družba, kakršna je tožena stranka v postopku v glavni stvari, preveriti, ali je bilo plačilo spornega predplačila davka delno ali v celoti odbito od dividend, razdeljenih naprej tem delničarjem, tako da je matična družba, če je smiselno, lahko utrpela izgube, ki so neizogibna posledica tega, da ji država članica ni odobrila zahtevanega enakega obravnavanja. V tem primeru bo treba vračilo spornega predplačila davka matični družbi opredeliti glede na ekonomsko breme, ki ga je nosila, na podlagi vseh upoštevanih elementov, s katerimi razpolaga predložitveno sodišče.
  
3. Načeli enakovrednosti in učinkovitosti ne preprečujeta, da bi za vračilo zneskov, ki lahko zagotavljajo uporabo istega davčnega sistema za dividende, ki jih matična družba s sedežem v eni državi članici razdeli naprej, ne glede na to, ali izvirajo iz zneskov, ki so ji jih izplačale njene hčerinske družbe s sedežem v isti državi članici ali tiste v drugi državi članici, načeloma veljal pogoj, da davčni zavezanec predloži dokazila, ki jih ima samo on in ki za vsako sporno dividendo dokazujejo predvsem dejansko uporabljen davčno stopnjo in znesek dejansko plačanega

davka iz naslova dobička, ki so ga ustvarile hčerinske družbe s sedežem v drugih državah članicah, in ne v prvi državi članici, čeprav se za hčerinske družbe s sedežem v tej državi članici taka dokazila, ki so upravi znana, ne zahtevajo, če se dejansko uporabljena stopnja in plačani znesek davka uporabljata tudi za dividende, ki so jih matični družbi izplačale hčerinske družbe s sedežem v isti državi članici, in se v praksi ne izkaže, da je nemogoče ali pretirano težko predložiti dokaze o davkih, ki so jih plačale hčerinske družbe s sedežem v drugih državah članicah, zlasti ob upoštevanju določb zakonodaje omenjenih držav članic, ki se nanašajo na preprečevanje dvojnega obdavčevanja, evidentiranje davka od dobička pravnih oseb, ki ga je treba plačati, in shranjevanje upravnih dokumentov. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali so v zadevi v glavni stvari ti pogoji izpolnjeni.