



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 4. oktobra 2018\*

„Neizpolnitev obveznosti države – Člena 49 in 63 PDEU ter člen 267, tretji odstavek, PDEU – Verižno obdavčenje – Različno obravnavanje glede na državo članico sedeža družbe vnukinje – Vračilo neupravičeno obračunanega davčnega odtegljaja – Zahteve glede dokazov, ki upravičujejo tako vračilo – Omejitev pravice do vračila – Diskriminacija – Nacionalno sodišče, ki odloča na zadnji stopnji – Obveznost vložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe“

V zadevi C-416/17,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, vložene 10. julija 2017,

**Evropska komisija**, ki jo zastopata J.-F. Brakeland in W. Roels, agenta,

tožeča stranka,

proti

**Francoski republiki**, ki jo zastopajo E. de Moustier, A. Alidière in D. Colas, agenti,

tožena stranka,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi J. L. da Cruz Vilaça, predsednik senata, K. Lenaerts, predsednik Sodišča v funkciji sodnika petega senata, E. Levits (poročevalec), sodnik, M. Berger, sodnica, in F. Biltgen, sodnik,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: M.-A. Gaudissart, namestnik sodnega tajnika,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 20. junija 2018,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 25. julija 2018

izreka naslednjo

### Sodbo

- 1 Evropska komisija s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Francoska republika s tem, da je ohranila diskriminatorno in nesorazmerno obravnavanje francoskih matičnih družb, ki so prejele dividende tujih hčerinskih družb, kar zadeva pravico do vračila davka, obračunanega v nasprotju s pravom Unije,

\* Jezik postopka: francoščina.

kakor ga je razložilo Sodišče v sodbi z dne 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi člena 49, člena 63 in člena 267, tretji odstavek, PDEU ter načel enakovrednosti in učinkovitosti.

## Nacionalno pravo

- 2 Člen 146(2) *code général des impôts* (splošni davčni zakonik) (v nadaljevanju: CGI) je v različici, ki je veljala v letih obdavčitve, na katera se je nanašala zadeva, v kateri je bila izdana sodba z dne 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), določal:

„Kadar se zaradi izplačil, ki jih opravi matična družba, uporablja davčni odtegljaj iz člena 223e, se ta odtegljaj po potrebi zmanjša za znesek davčnih odbitkov, ki so povezani s prihodki od deležev, pridobljenih v poslovnih letih, končanih pred največ petimi leti.“

- 3 Člen 158a(I) CGI v različici, ki je veljala v letih obdavčitve, na katera se je nanašala zadeva, v kateri je bila izdana sodba z dne 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), je določal:

„Osebe, ki prejmejo dividende, ki jih razdelijo francoske družbe, imajo iz tega naslova prihodek, ki ga sestavljajo:

- a) zneski, ki jih prejmejo od družbe;
- b) davčni odbitek v obliki dobropisa pri državni blagajni.

Ta davčni dobropis je enak polovici zneskov, ki jih je družba dejansko plačala.

Mogoče ga je uporabiti le, kadar je dohodek zajet v davčno osnovo davka od dohodka, ki ga mora plačati prejemnik.

Prejme se pri plačilu tega davka.

Fizičnim osebam se povrne v znesku, ki presega znesek davka, ki ga morajo plačati.“

- 4 Člen 223e(1), prvi pododstavek, CGI je v različici, ki je veljala za izplačila dobička od 1. januarja 1999, določal:

„[...] [K]adar se dobiček, ki ga razdeli družba, pobere od zneskov, za katere ni bila zavezana plačilu davka od dohodkov pravnih oseb po redni stopnji [...], mora ta družba plačati davčni odtegljaj, enak davčnemu odbitku, izračunanemu pod pogoji, določenimi v členu 158a(I). [...] Davčni odtegljaj je dolgovan iz naslova razdelitve dividend, ki daje pravico do davčnega odbitka iz člena 158a, ne glede na to, kdo je bil njihov prejemnik.“

## Dejansko stanje

### *Sodba z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)*

- 5 *Accor*, družba po francoskem pravu, je od francoske davčne uprave leta 2001 zahtevala vračilo davčnega odtegljaja, plačanega ob nadaljnji razdelitvi dividend, prejetih od svojih hčerinskih družb s sedežem v drugih državah članicah. Ta zahtevek za vračilo je bil povezan s tem, da je bila matična družba le glede dividend hčerinskih družb rezidentk ob njihovi nadaljnji razdelitvi upravičena do tega,

da se ji pri davčnem odtegljaju, za katerega je bila zavezana, prizna odbitek davka, povezan z razdelitvijo teh dividend. Ta zahtevek je ta uprava zavrnila, zato je družba Accor pri francoskih upravnih sodiščih vložila tožbo.

- 6 Sodišče je na podlagi predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložil Conseil d'État (državni svet, Francija), v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), najprej v točki 49 navedlo, da drugače kot pri dividendah hčerinskih družb rezidentk francoska zakonodaja ni omogočala upoštevanja obdavčitve, do katere je prišlo na ravni nerezidenčne hčerinske družbe razdeljevalke, pri čemer je bilo treba za dividende, prejete tako od hčerinskih družb rezidentk kot od hčerinskih družb nerezidentk, ob njihovi nadaljnji razdelitvi plačati davčni odtegljaj.
- 7 Sodišče je v točki 69 te sodbe razsodilo, da je tako različno obravnavanje dividend, ki jih razdeli hčerinska družba rezidentka, in dividend, ki jih razdeli hčerinska družba nerezidentka, v nasprotju s členoma 49 in 63 PDEU.
- 8 Nato je Sodišče v točki 92 navedene sodbe razsodilo, da mora imeti država članica možnost, da določi znesek davka od dohodkov pravnih oseb, plačanega v državi članici, v kateri ima družba razdeljevalka sedež, in glede katerega je treba uporabiti odbitek davka, ki je priznan matični družbi prejemnici dividend, in da zato ne zadostuje predložitev dokaza, da je družba razdeljevalka – v državi članici, v kateri ima sedež – plačala davek na dobiček, ki je podlaga za razdeljene dividende, brez predložitve podatkov v zvezi z vrsto in stopnjo davka, ki je bil dejansko odmerjen v zvezi z navedenim dobičkom.
- 9 Sodišče je v točkah 99 in 101 iste sodbe dodalo, da morajo zahtevana dokazila davčnim organom države članice obdavčitve omogočiti jasno in natančno preverjanje tega, ali so izpolnjeni pogoji za pridobitev davčne ugodnosti, in da mora biti zahteva za predložitev teh dokazov vložena v zakonskem obdobju shranjevanja upravnih in računovodskih dokumentov, kakor je to določeno v pravu države članice, v kateri ima sedež hčerinska družba, ne da bi bilo mogoče zahtevati, da predloži dokumente, ki zajemajo obdobje, ki je daljše od tega obdobja.
- 10 Sodišče je tako razsodilo:

„1. Člena 49 PDEU in 63 PDEU nasprotujeta davčni ureditvi, katere cilj je odpraviti ekonomsko dvojno obdavčevanje dividend, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki matični družbi omogoča, da od predplačila davka, ki ga mora plačati ob nadaljnji razdelitvi dividend, ki so ji jih izplačale odvisne družbe, svojim delničarjem, odbije davčni odbitek, povezan z razdelitvijo teh dividend, če jih je prejela od odvisne družbe s sedežem v tej državi članici, te možnosti pa ne ponuja, če je te dividende izplačala odvisna 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 odvisna družba.

[...]

3. Načeli enakovrednosti in učinkovitosti ne preprečujeta, da bi za to, da se matični družbi vrnejo zneski, ki zagotavljajo uporabo iste davčne ureditve za dividende, ki jih izplačajo njene odvisne družbe s sedežem v Franciji, in za dividende, ki jih izplačajo odvisne družbe te družbe s sedežem v drugih državah članicah, 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 odvisne družbe s sedežem v drugih državah članicah, čeprav se za odvisne družbe s sedežem v Franciji taka dokazila, ki so upravi znana, ne zahtevajo. Vendar je predložitev teh dokazov mogoče zahtevati le, če se v praksi ne izkaže, da je nemogoče ali pretirano težko predložiti dokaze o davkih, ki so jih plačale odvisne 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.“

### *Sodbi Conseil d'État*

- 11 Po izdaji sodbe z dne 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), je Conseil d'État v svojih sodbah z dne 10. decembra 2012, *Rhodia* (FR:CESSR:2012:317074.20121210), in z dne 10. decembra 2012, *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210), (v nadaljevanju: sodbi Conseil d'État) določil pogoje, ki veljajo za vračilo odtegljaja davka, obračunanega v nasprotju s pravom Unije.
- 12 Glede, na prvem mestu, obsega vračila davčnega odtegljaja, je Conseil d'État razsodil, da:
  - če dividende, ki jih ena od hčerinskih družb s sedežem v drugi državi članici dalje razdeli francoski matični družbi, na ravni hčerinske družbe niso bile obdavčene, se davek, ki ga je plačala družba vnukinja, ki je ustvarila dobiček, povezan z razdeljenimi dividendami, ne upošteva pri določitvi davčnega odtegljaja, ki se vrne matični družbi (sodbi Conseil d'État z dne 10. decembra 2012, *Rhodia*, FR:CESSR:2012:317074.20121210, točka 29, in z dne 10. decembra 2012, *Accor*, FR:CESSR:2012:317075.20121210, točka 24);
  - če je družba razdeljevalka v svoji državi članici plačala dejanski davek, obračunan po stopnji, ki je višja od redne francoske davčne stopnje, to je 33,3 %, je treba znesek odbitka davka, ki ga lahko zahteva, omejiti na tretjino dividend, ki jih je prejela in dalje razdelila (sodbi Conseil d'État z dne 10. decembra 2012, *Rhodia*, FR:CESSR:2012:317074.20121210, točka 44, in z dne 10. decembra 2012, *Accor*, FR:CESSR:2012:317075.20121210, točka 40).
- 13 Glede, na drugem mestu, dokazov v utemeljitev zahtevkov za vračilo je Conseil d'État ugotovil:
  - možnost sklicevanja na izjave o davčnem odtegljaju za določitev zneska dividend, prejetih od hčerinskih družb s sedežem v drugi državi članici (sodbi Conseil d'État z dne 10. decembra 2012, *Rhodia*, FR:CESSR:2012:317074.20121210, točki 24 in 25, ter z dne 10. decembra 2012, *Accor*, FR:CESSR:2012:317075.20121210, točki 19 in 20);
  - potrebo po tem, da je treba imeti vsa dokazila, s katerimi se lahko utemelji zahtevek za vračilo med celotnim trajanjem postopka, pri čemer iztek zakonskega obdobja shranjevanja ne povzroči prenehanja te obveznosti (sodbi Conseil d'État z dne 10. decembra 2012, *Rhodia*, FR:CESSR:2012:317074.20121210, točka 35, in z dne 10. decembra 2012, *Accor*, FR:CESSR:2012:317075.20121210, točka 31).

### **Predhodni postopek**

- 14 Po izdaji sodb Conseil d'État je Komisija prejela več pritožb v zvezi s pogoji vračila davčnih odtegljajev, ki so jih plačale francoske družbe, ki so prejele tuje dividende.
- 15 Ker izmenjava informacij med Komisijo in Francosko republiko te institucije ni zadovoljila, je Komisija 27. novembra 2014 na francoske organe naslovila uradni opomin, v katerem je navedla, da nekateri pogoji v zvezi z vračilom davčnega odtegljaja, določeni s sodbama Conseil d'État, lahko pomenijo kršitve prava Unije.
- 16 Ker je Francoska republika v odgovoru z dne 26. januarja 2015 izpodbijala očitke, ki so bili naslovljeni nanjo, ji je Komisija 29. aprila 2016 poslala obrazloženo mnenje, v katerem ji je naložila, naj sprejme ukrepe za uskladitev s tem mnenjem v dveh mesecih od prejema navedenega mnenja.

- 17 Ker je Francoska republika v odgovoru z dne 28. junija 2016 vztrajala pri svojem stališču, je Komisija na podlagi člena 258 PDEU vložila to tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti.

### Tožba

- 18 Komisija v utemeljitev tožbe navaja štiri očitke, pri čemer se prvi trije nanašajo na kršitev členov 49 in 63 PDEU, kakor ju je razložilo Sodišče v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), ter načel enakovrednosti in učinkovitosti, četrti pa se nanaša na kršitev člena 267, tretji odstavek, PDEU.

***Prvi očitek: kršitev členov 49 in 63 PDEU zaradi omejevanja pravice do vračila davčnega odtegljaja, ki izhaja iz neupoštevanja obdavčitve družb vnukinj s sedežem v državi članici, ki ni Francoska republika***

### *Trditve strank*

- 19 Komisija meni, da sodbi Conseil d'État nista odpravili neskladnosti – ki jo je Sodišče ugotovilo v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) – francoske zakonodaje s členoma 49 in 63 PDEU. Na podlagi sodb Conseil d'État naj namreč obdavčitev družb vnukinj nerezidentk, iz katerih izhajajo dividende, ki so podlaga za dividende, ki jih hčerinska družba nerezidentka razdeli matični družbi rezidentki, ne bi bila upoštevana pri vračilu davčnega odtegljaja, ki ga plača matična družba ob nadaljnji razdelitvi dividend. Nasprotno bi bila v povsem notranji verigi povezanih družb ekonomska dvojna obdavčitev nevtralizirana, ker razdelitev dividend med družbo vnukinjo in hčerinsko družbo daje pravico do odbitka davka v znesku, ki je enak davčnemu odtegljaju, dolgovanemu zaradi te razdelitve.
- 20 Poleg tega naj to različno obravnavanje zaradi sedeža družbe vnukinje razdeljevalke ne bi bilo objektivno utemeljeno.
- 21 Najprej, neobstoj pojma „družba vnukinja“ v francoskem pravu naj ne bi mogel biti podlaga za neupoštevanje obdavčitve dobička, povezanega z dividendami, ki jih razdeli družba vnukinja nerezidentka matični družbi prek njene hčerinske družbe, da ne bi bilo nevarnosti za preveč formalistično uporabo mehanizma odbitka davka. Poleg tega bi šlo za obravnavanje dividend glede na njihov izvor in ne glede na subjekte, vključene v verigo povezanih družb. V zvezi s tem naj okoliščina, da je bila hčerinska družba upravičena do oprostitve davka, ne bi bila upoštevana, ker so bile prvotno dividende, ki jih je razdelila družba vnukinja, predmet obdavčitve.
- 22 Dalje, ker plačilo davčnega odtegljaja ob razdelitvi dividend pomeni obveznost, ki jo nalaga francoska zakonodaja, naj ne bi bilo mogoče trditi, da naj bi bilo dodatno davčno breme za dividende, ki jih razdeli družba rezidentka in ki izhajajo iz predhodne razdelitve dividend med njeno hčerinsko družbo nerezidentko in njeno družbo vnukinjo nerezidentko, utemeljeno v zakonodaji njune države članice sedeža.
- 23 Nazadnje, Komisija meni, da se Francoska republika ne more izogniti obveznosti preprečevanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja pri razdelitvi dividend, ki izhajajo iz dobička družbe vnukinje nerezidentke, z utemeljitvijo, da naj ji ne bi bilo treba prilagoditi svojega davčnega sistema različnim sistemom obdavčitve drugih držav članic. Od Francoske republike naj namreč ne bi bilo mogoče zahtevati, naj prilagodi svoj davčni sistem, ampak samo, naj ga uporablja enako, ne glede na izvor razdeljenih dividend.

- 24 Francoska republika ne izpodbija dejstva, da pogoji vračila davčnega odtegljaja, kakor so opredeljeni v sodbah Conseil d'État, ne omogočajo nevtralizirati obdavčitve dividend, ki jih je razdelila družba vnukinja nerezidentka. Vendar trdi, da francoski sistem preprečitev dvojnega obdavčevanja zagotavlja le na ravni vsake družbe razdeljevalke. Država članica pa naj bi svobodno urejala svoj sistem obdavčenja, če ne povzroča diskriminacije, tako da naj ji ne bi bilo treba lastnega davčnega sistema prilagoditi davčnim sistemom drugih držav članic.
- 25 V obravnavanem primeru naj francoska davčna ureditev ne bi omogočala, da se od davka, ki ga dolguje matična družba, odbijejo davki, ki so jih plačale njene družbe vnukinje rezidentke. Davčni odbitek naj bi bil namreč matični družbi odobren le zaradi obdavčitve dobička hčerinske družbe razdeljevalke. Zato naj Francoski republiki pri izračunu vračila plačanega davčnega odtegljaja ne bi bilo treba upoštevati obdavčitve družb vnukinj nerezidentk, ki so razdelile dividende.
- 26 To, da je bila razdelitev dividend družbe vnukinje hčerinski družbi obdavčena, naj bi bilo torej posledica uporabe tuje davčne ureditve, ki je Francoska republika ne more popravljati.
- 27 Ker naj poleg tega francoski sistem za odpravo dvojnega obdavčevanja ne bi bil določen na ravni družbe vnukinje, je mogoče davek, ki se dolguje ob razdelitvi dividend, odbiti le na ravni družbe, ki navedene dividende prejme. Povedano drugače, šlo naj bi za binarno razmerje med dvema subjektoma, razdeljevalcem in prejemnikom, pri čemer je treba pojasniti, da naj bi se ob nadaljnji razdelitvi s strani vmesne družbe družba vnukinja štela za hčerinsko družbo vmesne družbe.
- 28 V teh okoliščinah bi bilo treba francoski sistem razlikovati od britanskega sistema akontacije davka od dohodkov pravnih oseb (*Advance Corporation Tax*), obravnavanega v zadevah, v katerih sta bili izdani sodbi z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), ter z dne 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). Francoska ureditev naj namreč ne bi upoštevala davka, za katerega so zavezane družbe vnukinje, ne glede na to, ali so rezidentke ali nerezidentke, ker ta temelji na logiki, po kateri se želi ublažiti obdavčitev, in ne na logiki obdavčitve skupine.

### *Presoja Sodišča*

- 29 Komisija v okviru prvega očitka navaja, da nemožnost, ki izhaja iz sodb Conseil d'État, da se za vračilo odtegljaja, ki ga dolguje matična družba s sedežem v Franciji ob razdelitvi dividend, uveljavlja obdavčitev dobička, povezanega s temi dividendami, ki ga je ustvarila družba vnukinja te družbe s sedežem v drugi državi članici, kadar je te dividende tej matični družbi razdelila hčerinska družba nerezidentka, ne omogoča odpraviti neskladnosti francoskega mehanizma preprečevanja dvojnega obdavčevanja s členoma 49 in 63 PDEU, kakor jo je ugotovilo Sodišče v sodbi z dne 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).
- 30 Sodišče je v točki 69 te sodbe razsodilo, da člena 49 in 63 PDEU nasprotujeta davčni ureditvi, katere cilj je odpraviti ekonomsko dvojno obdavčevanje dividend, ki matični družbi omogoča, da od odtegljaja davka, ki ga mora plačati ob nadaljnji razdelitvi dividend, ki so ji jih izplačale njene odvisne družbe, svojim delničarjem, odbije davčni odbitek, povezan z razdelitvijo teh dividend, če jih je prejela od odvisne družbe s sedežem v tej državi članici, te možnosti pa ne ponuja, če je te dividende izplačala odvisna 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 odvisna družba.
- 31 Kot poudarja Komisija, izvršitev sodbe z dne 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), s strani Conseil d'État pomeni, da se matični družbi rezidentki, ki je prejemnica dividend, ki jih razdeli ena od njenih hčerinskih družb s sedežem v drugi državi članici, odobri vračilo davčnega odtegljaja,

dolgovanega zaradi nadaljnje razdelitve teh dividend njenim delničarjem, ob upoštevanju obdavčitve teh dividend le na ravni hčerinske družbe. Nasprotno pa se predhodna obdavčitev istih dividend na nižji stopnji verige povezanih družb, na ravni družbe vnukinje, ne upošteva pri določitvi zneska vračila.

- 32 V zvezi s tem Francoska republika ne prereka tega, da v okviru verige povezanih družb, ki je povsem nacionalna, francoski sistem preprečevanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja avtomatično vodi do upoštevanja obdavčitve dividend, ki so razdeljene na vseh ravneh verige povezanih podjetij. Vsaka razdelitev dividend s strani hčerinske družbe namreč ustvari pravico do davčnega odbitka, ki ga matična družba lahko poračuna pri odtegljaju, ki ga kot hčerinska družba dolguje ob nadaljnji razdelitvi teh dividend svoji matični družbi, ta odtegljaj pa je enak davčnemu odbitku. Zadevni sistem tako preprečuje ekonomsko dvojno obdavčitev dobička, razdeljenega z odobritvijo odbitka davka matični družbi, ki izravna davčni odtegljaj, dolgovan iz naslova dobička, ki ga nadalje razdeli.
- 33 V okviru čezmejne razdelitve dividend pa omejitev – za izračun vračila davčnega odtegljaja, dolgovanega ob nadaljnji razdelitvi s strani matične družbe prejemnice rezidentke – na obdavčitev navedenih dividend na ravni same hčerinske družbe razdeljevalke, ki ni rezidentka, v primeru, v katerem dobiček, povezan s temi dividendami, ustvari družba vnukinja, pripelje do manj ugodnega obravnavanja navedenih dividend kot v primeru verige povezanih podjetij, ki je povsem nacionalna.
- 34 V primeru, v katerem bi bile dividende, ki jih razdeli hčerinska družba nerezidentka svoji matični družbi rezidentki, upravičene do oprostitve davka v državi članici sedeža hčerinske družbe, je znesek vračila davčnega odtegljaja, dolgovanega zaradi nadaljnje razdelitve, enak nič, ker obdavčitve dividend na ravni hčerinske družbe ni bilo. Neupoštevanje dejanske obdavčitve dobička, povezanega s prej razdeljenimi dividendami, na nižji ravni verigi povezanih družb, in sicer s strani družbe vnukinje, tako ohranja ekonomsko dvojno obdavčitev razdeljenega dobička.
- 35 Kot trdi Francoska republika, trenutno veljavno pravo Unije ne določa splošnih meril za razdelitev pristojnosti med državami članicami glede odprave dvojnega obdavčevanja v Uniji. Tako vsaka država članica svobodno določi sistem obdavčitve razdeljenega dobička, če zadevni sistem ne pomeni diskriminacije, prepovedane s Pogodbo DEU (glej v tem smislu sodbo z dne 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, točka 40).
- 36 Poudariti je treba, da je, glede davčne ureditve, kakršna je ta, katere pogoje uporabe Komisija izpodbija in katere namen je preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčenja razdeljenega dobička, položaj družbe delničarke, ki prejme tuje dividende, primerljiv s položajem družbe delničarke, ki prejme domače dividende, ker je v obeh primerih ustvarjeni dobiček načeloma lahko predmet verižnega obdavčevanja (sodbe z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 62; z dne 15. septembra 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, točka 45, in z dne 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, točka 37).
- 37 Člena 49 in 63 PDEU pa državi članici, ki pozna sistem preprečevanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja v primeru dividend, ki jih rezidentom izplačajo družbe rezidentke, nalagata, da enako obravnava dividende, ki jih rezidentom izplačajo družbe nerezidentke (sodbe z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, točka 72; z dne 10. februarja 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen*, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 60, in *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, točka 38), razen če je različno obravnavanje upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu (sodbi z dne 15. septembra 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, točka 44, in z dne 11. septembra 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, točka 69).
- 38 Poleg tega trditev Francoske republike, ki se nanaša na neobstoj pojma „družba vnukinja“ v francoskem sistemu preprečevanja dvojnega obdavčevanja, ni upoštevna glede na cilj zadevne ureditve in mehanizma, sprejetega za njeno izvedbo.

- 39 Čeprav je namreč odobritev davčnega odbitka določena le v okviru binarnega razmerja med matično družbo in njeno hčerinsko družbo, pa zadevni davčni sistem preprečuje ekonomsko dvojno obdavčitev dobička, ki ga razdelijo tudi družbe vnukinje rezidentke, saj je naknadno na vseh ravneh verige udeleženih družb s sedežem v Franciji odobrena zadevna davčna ugodnost.
- 40 Francoska republika poudarja, da neugodnosti, ki bi lahko izhajale iz hkratnega izvajanja davčnih pristojnosti različnih držav članic, ne pomenijo omejevanja prostega pretoka, če tako izvajanje ni diskriminatorno.
- 41 Status države članice rezidentstva družbe prejemnice dividend tej državi članici res ne nalaga obveznosti, da določi nadomestilo za davčno neugodnost, ki je posledica verižne obdavčitve, ki jo izvaja država članica, na ozemlju katere ima sedež družba razdeljevalka teh dividend, če prva država članica prejetih dividend ne obdavči in ne upošteva drugače pri družbah s sedežem na njenem ozemlju (glej v tem smislu sodbo z dne 11. septembra 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, točka 84).
- 42 Vendar, kot izhaja iz točke 39 te sodbe, zadevna davčna neugodnost izhaja iz francoske davčne zakonodaje. Ta zakonodaja namreč z davčnim odtegljajem obdavči nadaljnjo razdelitev že obdavčenega dobička, vendar omogoča odpravo te ekonomske dvojne obdavčitve, če je bil razdeljeni dobiček sprva obdavčen na ravni družbe vnukinje rezidentke. Nasprotno pa ista zakonodaja obdavči nadaljnjo razdelitev dobička, ki prvotno izhaja iz družbe vnukinje nerezidentke, čeprav je bil ta dobiček že obdavčen v državi članici, v kateri ima sedež ta družba vnukinja, ne da bi omogočala upoštevanje te zadnje obdavčitve za odpravo ekonomskega dvojnega obdavčenja, ki izhaja iz francoske zakonodaje.
- 43 Francoska republika je zato morala za prenehanje tako ugotovljene diskriminatorne obravnave pri uporabi navedenega davčnega mehanizma za preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja razdeljenih dividend upoštevati predhodno obdavčitev razdeljenega dobička, ki izhaja iz izvajanja davčnih pristojnosti države članice, iz katere izvirajo dividende, v mejah svoje davčne pristojnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 11. septembra 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, točka 86), ne glede na raven v verigi povezanih podjetij, na kateri je do obdavčitve prišlo, in sicer na ravni hčerinske družbe ali na ravni družbe vnukinje.
- 44 Iz točke 82 sodbe Sodišča z dne 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), v povezavi z izrekom sodbe z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), namreč izhaja, da mora država članica, ki družbi rezidentki, ki prejme dividende od druge družbe rezidentke, omogoča, da od zneska, ki ga mora prva družba plačati iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb, odbije znesek navedenega davka, ki ga je plačala druga družba, tako možnost priznati družbi rezidentki, ki prejme dividende od družbe nerezidentke, v zvezi z davkom, ki ustreza razdeljenemu dobičku in ki ga je plačala neposredna ali posredna odvisna družba prve družbe.
- 45 V zvezi s tem razlika med francoskim mehanizmom, ki temelji na odobritvi davčnega odbitka, ki se obravnava v tej zadevi, in mehanizmom Združenega kraljestva, ki se je obravnaval v zadevah, v katerih sta bili izdani sodbi z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), in z dne 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), ne vpliva na načelo, na katero je bilo opozorjeno v prejšnji točki. Ta razlika se namreč nanaša le na davčno tehniko, uporabljeno za doseg istega cilja, in sicer odpravo ekonomskega dvojnega obdavčevanja razdeljenega dobička. Vsaka država članica pa lahko svobodno določi svoj sistem preprečevanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja razdeljenega dobička, a le, če zadevni sistem ne pomeni diskriminacije, ki je prepovedana s Pogodbo DEU (glej v tem smislu sodbo z dne 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, točka 40).



46 Iz navedenega izhaja, da Francoska republika s tem, da za izračun vračila davčnega odtegljaja, ki ga plača matična družba rezidentka iz naslova razdelitve dividend, ki jih izplača družba vnukinja nerezidentka prek hčerinske družbe nerezidentke, ne upošteva obdavčitve dobička, povezanega s temi dividendami, na ravni te družbe vnukinje nerezidentke v državi članici, v kateri ima sedež, čeprav nacionalni mehanizem za preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja v primeru verige povezanih družb, ki je povsem notranja, omogoča nevtralizirati obdavčitev dividend, ki jih razdeli družba na vsaki ravni te verige povezanih družb, ni izpolnila obveznosti iz členov 49 in 63 PDEU.

***Drugi očitek: nesorazmernost zahtev, določenih na področju dokazov za utemeljitev pravice do vračila neupravičeno obračunanega davčnega odtegljaja***

*Trditve strank*

47 Drugi očitek Komisije ima tri dele.

48 S prvim delom tega očitka Komisija trdi, da zahteva po ujemanju med računovodskimi dokumenti v zvezi z razdeljenimi dividendami in zapisniki skupščin delničarjev hčerinskih družb, s katerimi je ugotovljen dobiček, izražen v obliki dividend, ki se jih razdeli, zelo otežuje ali celo onemogoča dokaz o povezavi razdeljenih dividend s posameznim računovodskim rezultatom, ker se zapisniki skupščin delničarjev pogosto nanašajo na računovodski seštevek, ki vključuje prenose iz preteklih let.

49 Komisija v okviru drugega dela navaja, da naj bi sodbi Conseil d'État s tem, da pravico do vračila davčnega odtegljaja pogojujeta s predložitvijo predhodne izjave o odtegljaju, v kateri so navedeni zneski odtegljaja, plačani iz naslova razdelitve dividend, v praksi to pravico izničili. Tako naj bi bilo še posebej v primeru družb, ki niso uveljavljale pravice do davčnega odbitka zaradi razdeljenih dividend, ki izhajajo iz hčerinskih družb nerezidentk, pred izdajo sodbe z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

50 Ker pa družbe rezidentke na podlagi francoske zakonodaje niso bile upravičene do davčnega odbitka iz naslova davčnega odtegljaja zaradi razdelitve dividend, ki jih je izplačala hčerinska družba nerezidentka, od teh družb ni bilo mogoče zahtevati, da te dividende navedejo v svoji izjavi o odtegljaju.

51 Nazadnje, tretji del istega očitka se nanaša na to, da naj bi sodbi Conseil d'État, ker je v njiju navedeno, da iztek zakonskega obdobja shranjevanja dokumentov družbe, ki zahteva vračilo nezakonito obračunanega davčnega odtegljaja, ne odvezuje obveznosti predložitve vseh dokazov, s katerimi lahko utemelji svoj zahtevek, zelo oteževali dokaz, da je hčerinska družba nerezidentka plačala davek na razdeljene dividende, oziroma ga celo onemogočali.

52 Francoska republika uvodoma poudarja, da je bilo v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), izrecno pojasnjeno, da je za vračila odtegljaja določen pogoj, da tožeče družbe z vsemi sredstvi dokažejo davke, ki so jih njihove hčerinske družbe plačale v svoji državi članici sedeža.

53 V teh okoliščinah naj bi bil v sodbah Conseil d'État uporabljen posebno odprt pristop, saj je to sodišče sprejelo vse oblike dokumentov, s katerimi so lahko družbe dokazale davčno stopnjo, ki je veljala za njihove hčerinske družbe nerezidentke.

54 Prvič, Francoska republika opozarja, da v sodbah Conseil d'État ni bil zahtevan dokaz, da je bil davek, katerega odbitek se je zahteval, obračunan na dividende, ki so ustrezale točno določenemu obračunskemu letu. Tako naj bi se upošteval davek, plačan za dividende, vzete kot celota, ne glede na obračunska leta, v katerih so bile izdane.

- 55 Poleg tega naj bi okoliščina, da se je v primerih, v katerih sta bili izdani sodbi Conseil d'État, ta oprl na zapisnike skupščin delničarjev hčerinskih družb nerezidentk, izhajala iz tega, da so zadevne družbe te dokumente predložile, da bi dokazale davčno stopnjo, po kateri je bil obračunan davek na razdeljene dividende.
- 56 Drugič, Francoska republika poudarja, da obrazci za odtegljaj tehnično omogočajo ugotoviti zneske odtegljaja, plačanega iz naslova nadaljnje razdelitve dividend, ki izhajajo iz hčerinskih družb nerezidentk. Ker je poleg tega plačilo davčnega odtegljaja dolgovano le v primeru nadaljnje razdelitve, so dividende, za katere se zahteva dokaz o znesku davka, nujno tiste, ki so bile predmet take nadaljnje razdelitve.
- 57 Tretjič, s sodbama Conseil d'État naj se ne bi zahtevala predložitev dokazil, za katere ne velja zakonsko obdobje shranjevanja. Conseil d'État naj bi svojo presojo utemeljil z dokumenti, ki so jih predložile zadevne družbe. Vsekakor bi moral davčni zavezanec, ki je vložil davčno pritožbo, dokumente, potrebne za dokazovanje utemeljenosti svojega zahtevka, hraniti do konca upravnega in celo sodnega postopka, ne glede na zakonsko obdobje njihovega shranjevanja.

### *Presoja Sodišča*

#### *– Uvodne ugotovitve*

- 58 Poudariti je treba, prvič, da davčni organi države članice od davčnega zavezanca lahko zahtevajo dokaze, za katere menijo, da so nujni za presojo, ali so izpolnjeni pogoji za davčno ugodnost, ki je določena v zadevni zakonodaji, in ali je zato treba priznati zahtevano ugodnost (glej v tem smislu sodbe z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner, C-136/00, EU:C:2002:558, točka 50; z dne 26. junija 2003, Skandia in Ramstedt, C-422/01, EU:C:2003:380, točka 43; z dne 27. januarja 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, točka 54; z dne 10. februarja 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 95; z dne 30. junija 2011, Meilicke in drugi, C-262/09, EU:C:2011:438, točka 45, in z dne 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, točka 82).
- 59 Drugič, za odpravo neskladnosti francoske zakonodaje s členoma 49 in 63 PDEU, kakor ju razlaga Sodišče v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), v praksi, je to razsodilo, da mora imeti država članica možnost, da določi znesek davka od dohodkov pravnih oseb, odmerjenega v državi, v kateri ima družba razdeljevalka sedež, in glede katerega je treba uporabiti davčni odbitek, ki je priznan matični družbi prejemnici dividend, in pojasnilo, da ne zadostuje predložitev dokaza, da je družba razdeljevalka – v državi, v kateri ima sedež – plačala davek na dobiček, povezan z razdeljenimi dividendami, brez predložitve podatkov v zvezi z vrsto in stopnjo davka, ki je bil dejansko odmerjen v zvezi z navedenim dobičkom (sodba z dne 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, točka 92).

#### *– Prvi del*

- 60 Navesti je treba, da se Komisija v tožbi, da bi dokazala, da Francoska republika nalaga nesorazmerne zahteve na področju dokazov, ker zahteva ujemanje med računovodskimi dokumenti v zvezi z razdeljenimi dividendami in zapisniki skupščine delničarjev hčerinskih družb, iz katerih izhaja dobiček v obliki dividend, ki se jih razdeli, sklicuje na točki 43 in 56 sodbe Conseil d'État z dne 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), ki se nanašata na preizkus zneskov, ki jih je mogoče vrniti za leta od 1999 do 2001.

- 61 Iz tega izhaja, da Komisija ne izpodbija tega, da mora matična družba, ki želi pridobiti vračilo neupravičeno obračunanega davčnega odtegljaja, za vsako dividendo predložiti dokaze v zvezi z dejansko uporabljeno davčno stopnjo in dejansko plačanim zneskom davka zaradi dobička, ki so ga ustvarile hčerinske družbe nerezidentke.
- 62 Iz sodbe Conseil d'État z dne 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), pa ne izhaja, da je ta želel omejiti dokaz, da se zneski, katerih vračilo zahteva, dejansko nanašajo na razdeljene dividende, na predložitev zapisnikov skupščin delničarjev hčerinskih družb, iz katerih izhaja taka razdelitev.
- 63 Čeprav se namreč v tej sodbi sklicuje na te dokaze, na podlagi ničesar ni mogoče ugotoviti, da naj bi bilo priznanje pravice do vračila neupravičeno obračunanega davčnega odtegljaja nujno pogojeno s predložitvijo teh dokazov.
- 64 V zvezi s tem je treba opozoriti, da mora Komisija v postopku zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU dokazati obstoj zatrjevane neizpolnitve obveznosti in Sodišču predložiti vse dokaze, ki jih potrebuje za preizkus, ali je ta neizpolnitev podana (sodba z dne 28. januarja 2016, Komisija/Portugalska, C-398/14, EU:C:2016:61, točka 47).
- 65 Glede na navedeno Komisija ni izpolnila zahteve glede dokazov, ki jo zavezuje, tako da prvega dela drugega tožbenega razloga ni mogoče sprejeti.

– *Drugi del*

- 66 Komisija meni, da francosko pravo, kakor je uporabljeno v sodbah Conseil d'État, ter natančneje omejitve, ki izhaja iz zahteve po predložitvi izjav o davčnem odtegljaju, in možnost sklicevanja na odločitve matične družbe pri plačilu davčnega odtegljaja ob predložitvi teh izjav, pomeni kršitev načel enakovrednosti in učinkovitosti.
- 67 V zvezi s tem ni sporno, da bi morala Francoska republika za odpravo neskladnosti francoske zakonodaje s členoma 49 in 63 PDEU, kakor ju je razložilo Sodišče v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), vrniti davčni odtegljaj, ki ga plačajo družbe rezidentke ob nadaljnji razdelitvi dividend, ki izhajajo iz njihovih hčerinskih družb nerezidentk, ob upoštevanju obdavčitve dobička, povezanega s temi dividendami, v državi članici sedeža teh hčerinskih družb po davčni stopnji, ki velja v Franciji.
- 68 Ker pa je, prvič, zahtevka za vračilo nujno pogojen s predhodnim plačilom davčnega odtegljaja in, drugič, je obdavčljivi dogodek za plačilo davčnega odtegljaja razdelitev dividend, tak zahtevka ne more biti dopusten ob neobstoju plačila odtegljaja.
- 69 To je razlog, zaradi katerega se izjave o davčnem odtegljaju nanašajo na razdelitev vseh dividend ne glede na njihov izvor, tako da je mogoče ugotoviti zneske odtegljaja, plačane zaradi razdelitve dividend, ki izhajajo iz hčerinskih družb nerezidentk.
- 70 V zvezi s tem je Francoska republika predložila dokaz, da so obrazci izjav o odtegljaju zahtevali navedbo razdelitve dividend tujih hčerinskih družb, česar Komisija v fazi replike ni več izpodbijala.
- 71 Zato ni mogoče šteti, da možnost sklicevanja na odločitve matične družbe pri plačilu davčnega odtegljaja ob predložitvi s tem povezane izjave pomeni kršitev načel enakovrednosti in učinkovitosti.
- 72 V teh okoliščinah je treba glede na to, da je dokazno breme na strani Komisije, kot je bilo navedeno v točki 64 te sodbe, drugi del drugega očitka zavriniti kot neutemeljen.

– Tretji del

- 73 Komisija trdi, da sodbi Conseil d'État zelo otežujeta ali celo onemogočata dokaz o plačilu davka na razdeljene dividende s strani hčerinske družbe nerezidentke, ker matične družbe, ki zahteva vračilo davčnega odtegljaja, ne odvezujeta obveznosti predložitve dokazil v zvezi z navedenim plačilom, glede katerih je zakonsko obdobje shranjevanja, ki izhaja iz nacionalnega prava druge države članice, poteklo.
- 74 Navesti je treba, da morajo glede spoštovanja načela učinkovitosti zahtevana dokazila davčnim organom države članice obdavčitve omogočiti, da jasno in natančno preverijo, ali so pogoji za pridobitev davčne ugodnosti izpolnjeni (glej v tem smislu sodbo z dne 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, točka 99).
- 75 Poleg tega je predložitev dokazov v zvezi z dejansko uporabljeno davčno stopnjo in zneskom dejansko plačanega davka zaradi dobička, ki so ga ustvarile hčerinske družbe s sedežem v drugih državah članicah, za vsako dividendo posebej mogoče zahtevati le, če 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 glede na določbe zakonodaje navedenih držav članic, ki se nanašajo na preprečevanje dvojnega obdavčevanja in evidentiranje davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je treba plačati, ter shranjevanje upravnih dokumentov (glej v tem smislu sodbo z dne 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, točka 100).
- 76 V zvezi s tem mora biti zahteva za predložitev navedenih dokazov vložena v zakonskem obdobju shranjevanja upravnih in računovodskih dokumentov, kakor je to določeno v pravu države članice, v kateri ima sedež hčerinska družba. Tako se taka zahteva ne more nanašati na dokumente, ki zajemajo obdobje, ki presega trajanje zakonske obveznosti shranjevanja upravnih in računovodskih dokumentov (glej v tem smislu sodbo z dne 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, točka 101).
- 77 Zato iz sodbe z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), izhaja, da davčni organi države članice ne morejo zahtevati predložitve upravnih dokumentov v utemeljitev zahtevka za vračilo po roku, ki presega zakonsko obdobje shranjevanja navedenih dokumentov v državi članici izvora teh dokumentov.
- 78 V zvezi s tem iz točke 35 sodbe Conseil d'État z dne 10. decembra 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), in iz točke 31 sodbe Conseil d'État z dne 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), izhaja, da mora imeti družba, ki vloži zahtevek, vse elemente, s katerimi lahko dokaže utemeljenost svojega zahtevka, med celotnim trajanjem postopka, ne da bi bila zaradi poteka zakonskega obdobja shranjevanja dokumentov oproščena te obveznosti.
- 79 V teh okoliščinah je, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 64 sklepnih predlogov, upoštevni datum za presojo obstoja morebitne kršitve načela učinkovitosti zaradi dejstva, da so davčni organi države članice zahtevali predložitev upravnega dokumenta za dokaz nekaterih dejstev, datum sprožitve tega predhodnega postopka.
- 80 Zato obveznost predložitve elementov, s katerimi je mogoče utemeljiti zahtevek za vračilo, v okviru pritožbenega postopka ne more pomeniti kršitve načela učinkovitosti, če ta obveznost ne zajema obdobja, ki presega zakonsko obdobje shranjevanja upravnih in računovodskih dokumentov.
- 81 Iz sodb Conseil d'État pa ne izhaja nobena kršitev tega načela, ko je navedeno, da potek zakonskega obdobja shranjevanja dokumentov ne vpliva na obveznost družbe, da ima vse elemente, s katerimi lahko utemelji svoj zahtevek „med celotnim postopkom“, zlasti med sodnim postopkom. Družba namreč ne more trditi, da potek tega obdobja avtomatično utemeljuje pravico do vračila plačanega odtegljaja.

- 82 Komisija glede domnevne kršitve načela enakovrednosti ni navedla nobene trditve, s katero bi bilo mogoče utemeljiti ta očitke.
- 83 Ker tretji del drugega očitka ni utemeljen, je treba drugi očitek zavrni v celoti.

***Tretji očitek: omejitev zneska, ki se lahko povrne iz naslova neupravičeno obračunanega davčnega odtegljaja, na tretjino zneska razdeljenih dividend***

*Trditve strank*

- 84 Komisija opozarja, da sodbi Conseil d'État določata mejo zneska, ki se vrne matičnim družbam iz naslova davčnega odtegljaja, plačanega zaradi razdelitve dividend, ki jih je izplačala hčerinska družba nerezidentka, pri čemer je ta meja enaka tretjini zneska razdeljenih dividend.
- 85 Komisija pa meni, da ker znesek odbitka davka za dividende, ki jih razdeli hčerinska družba rezidentka, vselej znaša polovico zneska navedenih dividend, naj s sodbama Conseil d'État ne bi prenehala obstajati diskriminacija, ki jo je ugotovilo Sodišče v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), med dividendami, ki jih razdeli družba rezidentka, in tistimi, ki jih razdeli družba nerezidentka.
- 86 Francoska republika trdi, da omejitev vračila davčnega odtegljaja na tretjino prejetih dividend ustreza dejansko plačanemu znesku davčnega odtegljaja. S tem naj bi bilo v celoti zagotovljeno enako obravnavanje dividend, ki jih razdelijo hčerinske družbe rezidentke, in dividend, ki jih razdelijo hčerinske družbe nerezidentke.
- 87 Poleg tega naj bi taka omejitev vračila davčnega odtegljaja omogočila enakovredno upoštevanje obdavčitve razdeljenih dividend v državi članici sedeža hčerinske družbe in obdavčitve dividend, ki jih je razdelila hčerinska družba rezidentka.
- 88 Pri tem lahko ta omejitev v praksi povzroči, da je vračilo davčnega odtegljaja nižje od davka, ki ga je hčerinska družba razdeljevalka dejansko plačala v svoji državi članici sedeža. Vendar naj bi to vračilo popolnoma ustrezalo znesku davčnega odtegljaja, ki ga je dejansko plačala družba rezidentka, tako da naj bi se preprečilo ugodnejše obravnavanje tujih dividend v primerjavi z dividendami, ki jih razdeli družba rezidentka.

*Presoja Sodišča*

- 89 Sodišče je v točki 87 sodbe z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), razsodilo, da čeprav iz sodne prakse izhaja, da pravo Unije državi članici, v kateri velja sistem preprečevanja ekonomskega dvojnega obdavčevanja glede dividend, ki jih rezidentom izplačajo družbe rezidentke, nalaga, da enako obravnava dividende, ki jih rezidentom izplačajo družbe nerezidentke, pa v skladu s tem pravom državam članicam ni naloženo, da naj dajejo prednost davčnim zavezancem, ki so sredstva vložili v tuje družbe, v primerjavi z davčnimi zavezanci, ki so sredstva vložili v nacionalne družbe.
- 90 V obravnavani zadevi ni sporno, da je na podlagi sodb Conseil d'État znesek, ki ga je treba vrniti matičnim družbam iz naslova davčnega odtegljaja, ki so ga plačale ob razdelitvi dividend, prejetih od hčerinske družbe nerezidentke, omejen na tretjino zneska prejetih dividend.

- 91 Komisija meni, da ker je davčni odbitek, odobren družbi, ki razdeli dividende, prejete od hčerinske družbe rezidentke, vselej enak polovici zneska navedenih dividend, pomeni omejitev vračila plačanega davčnega odtegljaja na tretjino zneska teh dividend ob razdelitvi dividend hčerinske družbe nerezidentke diskriminacijo.
- 92 Vendar take utemeljitve ni mogoče sprejeti.
- 93 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 74 sklepnih predlogov, uporaba določb CGI, ki so veljale v letih zadevne obdavčitve, v sodbah Conseil d'État na koncu pripelje do enakovredne davčne obravnave dividend, ki jih nadalje razdeli matična družba svojim delničarjem, ne glede na vprašanje, ali je hčerinska družba, ki je prvotno ustvarila ta dobiček, rezidentka ali nerezidentka.
- 94 V zvezi s tem iz samega besedila člena 223e(1), prvi pododstavek, CGI izhaja, da je odtegljaj, ki ga mora matična družba plačati ob nadaljnji razdelitvi dividend svojim delničarjem, enak odbitku davka, izračunanemu v pogojih, določenih v členu 158a CGI, pri čemer je ta odbitek davka enak polovici dividend, ki jih je predhodno prejela ta matična družba. Navedeni odbitek davka tako matični družbi omogoča izravnati obveznost plačila odtegljaja in odpraviti ekonomsko dvojno obdavčitev razdeljenega dobička.
- 95 Kot je Francoska republika navedla v odgovoru na tožbo, ne da bi Komisija to prerokala, pa je davčni odtegljaj, ki ga mora plačati matična družba, kadar za dividende, ki jih razdeli hčerinska družba, ne velja noben odbitek davka, kot je to v primeru hčerinske družbe nerezidentke, enak tretjini razdeljenih dividend. Iz tega sledi, da omejitev vračila davčnega odtegljaja matični družbi na tretjino zneska razdeljenih dividend nazadnje omogoča tudi preprečevanje ekonomske dvojne obdavčitve razdeljenega dobička.
- 96 V teh okoliščinah ista omejitev omogoča odpraviti različno obravnavanje teh dividend in dividend, ki izhajajo iz hčerinske družbe rezidentke, kakor ga je navedlo sodišče v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Na podlagi načel, določenih v tej sodbi, zlasti v njeni točki 88, državni članici namreč ni treba priznati odbitka davka iz naslova obdavčitve – v drugi državi članici – razdeljenega dobička, ki bi presegal znesek davka, ki izhaja iz uporabe njene davčne zakonodaje.
- 97 Komisija v repliki trdi tudi, da kadar matična družba po vračilu neupravičeno obračunanega odtegljaja te zneske razdeli svojim delničarjem, ti lahko utrpijo „izgubo dobička“ v primerjavi s povsem nacionalno razdelitvijo.
- 98 V zvezi s tem zadostuje ugotoviti, da se primeri, ki so pripeljali do izdaje sodb Conseil d'État, niso nanašali na položaj končnih delničarjev družb razdeljevalk, ampak so se tožbe matičnih družb, obravnavanih v teh primerih, nanašale na vrnitev davčnega odtegljaja, ki so ga te družbe plačale.
- 99 Zato je treba tretji očitek zavrniti.

**Četrty očitek: kršitev člena 267, tretji odstavek, PDEU**

*Trditve strank*

- 100 Po navedbah Komisije bi moral Conseil d'État pred določitvijo pogojev za vračilo davčnega odtegljaja, katerega obračun je bil v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), razglašen za nezdržljivega s členoma 49 in 63 PDEU, pri Sodišču vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe.

- 101 Prvič, Conseil d'État naj bi bil namreč sodišče, zoper odločitve katerega po nacionalnem pravu ni pravnega sredstva v smislu člena 267, tretji odstavek, PDEU in ki mora vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe, kadar odloča o sporu, v katerem se postavi vprašanje razlage prava Unije.
- 102 Drugič, skladnost omejitev, ki izhajajo iz sodb Conseil d'État, s pravom Unije naj bi bila vsaj vprašljiva zlasti glede na sodno prakso, ki izhaja iz sodbe z dne 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). Vsekakor naj bi okoliščina, da Komisija daje drugačen pomen načelom, določenim v sodbi z dne 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), od pomena, ki ga je navedel Conseil d'État, potrjevala, da za rešitve, ki izhajajo iz teh sodb, ne more veljati domneva skladnosti s pravom Unije.
- 103 Francoska republika trdi, da Komisija ni pojasnila težav, ki naj bi jih Conseil d'État imel v primerih, v katerih sta bili izdani sodbi, na kateri se sklicuje ta institucija, in ki naj bi upravičevale vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267, tretji odstavek, PDEU. Edine težave, ki naj bi jih imel Conseil d'État, naj bi bile v resnici težave glede dejstev in ne težave glede razlage prava Unije.
- 104 Francoska republika meni, da je Conseil d'État vsekakor upravičeno štel, da je mogoče odgovore na vprašanja, ki so mu bila predložena, jasno izpeljati iz sodne prakse.

#### *Presoja Sodišča*

- 105 Poudariti je treba, da četrti očitke Komisije temelji na premisi, da Conseil d'État kot sodišče, ki odloča na zadnji stopnji, ne more razlagati prava Unije tako, kot to izhaja iz njegovih sodb z dne 10. decembra 2012, *Rhodia* (FR:CESSR:2012:317074.20121210), in z dne 10. decembra 2012, *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210), ne da bi pred tem Sodišču v okviru predloga za sprejetje predhodne odločbe predložil vprašanja.
- 106 V zvezi s tem je treba na eni strani opozoriti, da obveznost držav članic, da spoštujejo določbe Pogodbe DEU, velja za vse njihove organe, tudi za sodne organe v okviru njihovih pristojnosti.
- 107 Načeloma je mogoče na podlagi člena 258 PDEU ugotoviti, da država članica ni izpolnila svojih obveznosti, ne glede na to, kateri organ te države je z delovanjem ali nedelovanjem povzročil njihovo neizpolnitev, tudi če je to ustavno neodvisna ustanova (sodbi z dne 9. decembra 2003, Komisija/Italija, C-129/00, EU:C:2003:656, točka 29, in z dne 12. novembra 2009, Komisija/Španija, C-154/08, neobjavljena, EU:C:2009:695, točka 125).
- 108 Na drugi strani je treba še opozoriti, da je nacionalno sodišče, kadar ni več nobenega pravnega sredstva zoper njegovo odločbo, načeloma dolžno predložiti zadevo Sodišču na podlagi člena 267, tretji odstavek, PDEU, kadar se mu postavi vprašanje glede razlage Pogodbe DEU (sodba z dne 15. marca 2017, *Aquino*, C-3/16, EU:C:2017:209, točka 42).
- 109 Sodišče je razsodilo, da je namen te dolžnosti predložitve iz te določbe med drugim preprečiti, da bi se v kateri koli državi članici izoblikovala nacionalna sodna praksa, ki ne bi bila skladna s pravili prava Unije (sodba z dne 15. marca 2017, *Aquino*, C-3/16, EU:C:2017:209, točka 33 in navedena sodna praksa).
- 110 To sodišče res nima take obveznosti, kadar ugotovi, da postavljeno vprašanje ni upoštevno ali da je Sodišče zadevno določbo prava Unije že razložilo ali da je pravilna uporaba prava Unije tako očitna, da ne dopušča nobenega razumnega dvoma, pri čemer je treba vprašanje, ali gre za tak primer, presoditi ob upoštevanju značilnosti, ki so lastne pravu Unije, posebnih težav pri njegovi razlagi in nevarnosti glede razhajanj v sodni praksi v Uniji (glej v tem smislu sodbe z dne 6. oktobra 1982, *Cilfit*

in drugi, 283/81, EU:C:1982:335, točka 21; z dne 9. septembra 2015, Ferreira da Silva e Brito in drugi, C-160/14, EU:C:2015:565, točki 38 in 39, ter z dne 28. julija 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, točka 50).

- 111 V zvezi s tem se je Conseil d'État v zvezi z vprašanjem, preučenim v okviru prvega očitka te tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 99 sklepnih predlogov, ker v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), ni navedenega nič o tem, odločil, da ne bo upošteval sodbe z dne 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), z obrazložitvijo, da je zadevni britanski sistem drugačen od francoskega sistema odbitka davka in davčnega odtegljaja, ne da bi mogel biti prepričan, da bo njegovo razlogovanje enako očitno tudi Sodišču.
- 112 Poleg tega iz tega, kar je bilo razsojeno v točkah od 29 do 46 te sodbe v okviru preučitve prvega očitka, ki ga je navedla Komisija, izhaja, da je Conseil d'État zaradi nevrožitve predloga za sprejetje predhodne odločbe v zadevah, v katerih sta bili izdani sodbi z dne 10. decembra 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), in z dne 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), v navedenih sodbah sprejel rešitev, ki temelji na razlagi določb členov 49 in 63 PDEU, ki je v nasprotju z razlago v tej sodbi, kar pomeni, da ob odločanju Conseil d'État ni bilo mogoče izključiti obstoja razumnega dvoma o tej razlagi.
- 113 Zato je, ne da bi bilo treba preučiti druge trditve, ki jih je navedla Komisija v okviru tega očitka, treba ugotoviti, da bi moral Conseil d'État kot sodišče, zoper odločitve katerega po nacionalnem pravu ni pravnega sredstva, Sodišču na podlagi člena 267, tretji odstavek, PDEU postaviti vprašanje, da bi odpravil nevarnost napačne razlage prava Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 9. septembra 2015, Ferreira da Silva e Brito in drugi, C-160/14, EU:C:2015:565, točka 44).
- 114 Zato je treba sprejeti četrti očitek, ker Conseil d'État zadeve ni predložil Sodišču po postopku iz člena 267, tretji odstavek, PDEU, da bi ugotovil, ali za izračun vračila davčnega odtegljaja, ki ga plača matična družba rezidentka iz naslova razdelitve dividend, ki jih izplača družba nerezidentka prek hčerinske družbe nerezidentke, ni treba upoštevati obdavčitve dobička, povezanega s temi dividendami, na ravni te druge družbe, čeprav razlaga, ki jo je glede določb prava Unije podal v sodbah z dne 10. decembra 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), in z dne 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), ni tako očitna, da ne bi puščala nobenega razumnega dvoma.

## **Stroški**

- 115 V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Ker je Komisija predlagala, naj se Francoski republiki naloži plačilo stroškov, in je ta s predlogi uspela le delno, je treba vsaki stranki naložiti plačilo njenih stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

- 1. Francoska republika s tem, da za izračun vračila davčnega odtegljaja, ki ga plača matična družba rezidentka iz naslova razdelitve dividend, ki jih izplača družba nerezidentka prek hčerinske družbe nerezidentke, ne upošteva obdavčitve dobička, povezanega s temi dividendami, na ravni te druge družbe, čeprav nacionalni mehanizem za preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja v primeru verige povezanih družb, ki je povsem notranja, omogoča nevtralizirati obdavčitev dividend, ki jih razdeli družba na vsaki ravni te verige povezanih družb, ni izpolnila obveznosti iz členov 49 in 63 PDEU.**



2. Francoska republika s tem, da Conseil d'État (Francija) zadeve ni predložil Sodišču Evropske unije po postopku iz člena 267, tretji odstavek, PDEU, da bi ugotovil, ali za izračun vračila davčnega odtegljaja, ki ga plača matična družba rezidentka iz naslova razdelitve dividend, ki jih izplača družba nerezidentka prek hčerinske družbe nerezidentke, ni treba upoštevati obdavčitve dobička, povezanega s temi dividendami, na ravni te druge družbe, čeprav razlaga, ki jo je glede določb prava Unije podal v sodbah z dne 10. decembra 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), in z dne 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), ni tako očitna, da ne bi puščala nobenega razumnega dvoma, ni izpolnila obveznosti iz člena 267, tretji odstavek, PDEU.
3. V preostalem se tožba zavrne.
4. Evropska komisija in Francoska republika nosita vsaka svoje stroške.

Podpisi