



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MELCHIORJA WATHELETA,
predstavljeni 25. julija 2018¹

Zadeva C-416/17

**Evropska komisija
proti**

Francoski republik

„Neizpolnitev obveznosti države – Členi 49, 63 in 267, tretji odstavek, PDEU – Verižno obdavčenje – Različno obravnavanje glede na državo sedeža družbe vnukinje – Zahteve glede dokazov, na katerih temelji pravica do vračila predplačila davka – Omejevanje pravice do vračila – Sodba z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) – Nacionalno sodišče, ki odloča na zadnji stopnji – Nacionalna sodna praksa, ki ni v skladu s sodbo Sodišča – Obveznost predložitve zadeve v predhodno odločanje“

I. Uvod

1. Evropska komisija s tožbo predlaga Sodišču, naj ugotovi, da je Francoska republika diskriminatorno in nesorazmerno obravnavala francoske matične družbe, ki prejemajo dividende od francoskih hčerinskih družb, v primerjavi s francoskimi matičnimi družbami, ki prejemajo dividende od tujih hčerinskih družb, s čimer naj bi kršila pravo Unije, kakor ga je Sodišče razložilo v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

2. Kot Komisija sama povzema v tožbi, Francoski republik očita, da s sodno prakso svojega najvišjega upravnega sodišča, to je Conseil d'État (državni svet, Francija), ni zagotovila polnega učinka sodbe Sodišča z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Po navedbah Komisije namreč sodbe, ki jih je Conseil d'État (državni svet) izdal po sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), vzpostavljajo sodno prakso, v skladu s katero se preučijo vsi zahtevki za vračilo nezakonito obračunanega predplačila davka, ki so jih vložile stranke, ki so v podobnem položaju kot družba Accor SA.

¹ Jezik izvirnika: francoščina.

3. Tožba Komisije torej pomeni, da se mora Sodišče izreči o dveh različnih vprašanjih: po eni strani o skladnosti pravil za vračilo predplačila davka, plačanega od dividend, ki jih izplačujejo hčerinske družbe nerezidentke, s pravom Unije, kakor je razloženo v sodbi z dne 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), in po drugi strani – in prvič v okviru tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti – o kršitvi obveznosti predložitve zadeve v predhodno odločanje s strani sodišča, zoper odločitve katerega ni pravnega sredstva.²

II. Pravni okvir

A. Francosko pravo

4. Člen 158a(I) *code général des impôts* (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI), v različici, ki je veljala v letih obdavčitve, na katera se je nanašal postopek, v katerem je bila izdana sodba z dne 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), določa:

„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.

[...]“

5. Člen 146(2) CGI je v različici, ki je veljala v letih obdavčitve, na katera se je nanašal postopek, v katerem 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 predplačilo davka iz člena 223e, se to predplačilo po potrebi zmanjša za znesek davčnih odbitkov, ki so povezani s prihodki od deležev [...], pridobljenih v poslovnih letih, zaključenih pred največ petimi leti.“

6. Člen 223e(1), prvi pododstavek, CGI je v različici, ki je izhajala iz *loi n° 98-1266*, du 30 décembre 1998, de finances pour 1999 (zakon o financah št. 98-1266 z dne 30. decembra 1988 za leto 1999)³ in ki se je uporabljala za izplačila, izvedena po 1. januarju 1999, določal:

„Ob upoštevanju določb členov 209d in 223 H, kadar se dobiček, ki ga razdeli družba, pobere od zneskov, za katere ni bila zavezana plačilu davka od dohodkov pravnih oseb po redni stopnji iz drugega pododstavka odstavka I člena 219, mora ta družba plačati predplačilo davka, enako davčnemu odbitku, izračunanemu pod pogoji, določenimi v členu 158a(I).“

2 Čeprav je Komisija proti Kraljevini Švedski začela postopek zaradi neizpolnitve obveznosti, ker je Högsta domstolen (vrhovno sodišče, Švedska) sistematično kršilo obveznost vložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe (glej *Obrazloženo mnenje Komisije št. 2003/2161* z dne 12. oktobra 2004 (C(2004) 3899)) – kar, kot v odgovoru na tožbo upravičeno poudarja Francoska republika, ne velja za Conseil d'État (državni svet) – ni sprožila faze sodnega postopka. Poleg tega, čeprav je Komisija v tožbi, na podlagi katere je bila izdana sodba z dne 9. decembra 2003, Komisija/Italija (C-129/00, EU:C:2003:656), predlagala, naj se ugotovi, da je Italijanska republika z ohranitvijo zakonskega člena, „kakor so ga razlagali italijanska uprava in sodišča“, kršila obveznosti, ki jih je imela na podlagi Pogodbe, ni bil naveden noben očitok, ki bi temeljil posebej na členu 267 PDEU. Nazadnje, čeprav se je v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 12. novembra 2009, Komisija/Španija (C-154/08, neobjavljena, EU:C:2009:695), pojavilo vprašanje, ali se tožba Komisije nanaša na kršitev člena 267 PDEU, je Komisija Sodišču to izrecno zanimala (točka 65 navedene sodbe).

3 JORF z dne 31. decembra 1998, str. 20050.

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

7. Družba Accor je s pritožbo z dne 21. decembra 2001 od francoske davčne uprave zahtevala vračilo predplačila davka, plačanega ob prejemu dividend, ki so jih med letoma 1998 in 2000 izplačale njene hčerinske družbe s sedežem v drugih državah članicah. Ker je bilo tovrstno vračilo v skladu z veljavno zakonodajo dovoljeno samo za prejem dividend, ki jih je izdala hčerinska družba s sedežem na francoskem ozemlju, je bil zahtevek zavrjen.

8. Družba Accor je po tej zavrnitvi vložila pravno sredstvo pri tribunal administratif de Versailles (upravno sodišče v Versaillesu, Francija), ki je njenemu zahtevku v celoti ugodilo. Ker je bila pritožba, ki jo je zoper to sodbo vložil Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (minister za proračun, javne finance in javno upravo), s sodbo Cour administrative d'appel de Versailles (višje upravno sodišče v Versaillesu, Francija) zavrjnena, je navedeni minister zoper to sodbo vložil kasacijsko pritožbo pri Conseil d'État (državni svet). Ta je nato s sodbo z dne 3. julija 2009 pri Sodišču vložil predlog za sprejetje predhodne odločbe.

9. Sodišče je v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), ugotovilo, 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 nadaljnji razdelitvi plačati predplačilo.⁴ Sodišče pa je navedlo, da če upoštevamo manj ugodno obravnavanje dividend, prejetih od hčerinske družbe s sedežem v drugi državi članici, v primerjavi z obravnavanjem, ki se uporablja za dividende, prejete od hčerinske družbe rezidentke, bi bila lahko matična družba odvrnjena od tega, da bi svoje dejavnosti izvajala prek hčerinskih družb, ki so ustanovljene v drugih državah članicah.⁵

10. Sodišče je nato spomnilo na svojo sodno prakso, v skladu s katero velja, da kadar je dobiček, ki je podlaga za tuje dividende, v državi družbe izplačevalke dividend obdavčen z davkom, ki je *manjši* od davka, ki ga pobere država članica družbe prejemnice dividend, mora ta druga država priznati celotni davčni dobropis, ki je enak davku, ki ga je plačala družba izplačevalka dividend v državi, v kateri ima sedež, kadar pa je za ta dobiček v državi članici družbe razdeljevalke dividend določen davek, ki je *višji* od davka, ki ga je pobrala država članica družbe prejemnice dividend, mora ta druga država priznati davčni odbitek le v mejah zneska davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati družba prejemnica dividend.⁶

11. Sodišče je iz tega sklepalo, da glede sporne francoske ureditve velja, da če bi morala država članica prejemnikom dividend družbe s sedežem v drugi državi članici priznati davčni odbitek, ki bi stalno predstavljal polovico zneska teh dividend, bi bila s tem za te dividende priznana ugodnejša obravnava od tiste, ki velja za dividende iz prve države članice, če bi bila davčna stopnja, ki bi se uporabila za družbo izplačevalko teh dividend v državi, v kateri ima sedež, nižja od davčne stopnje, ki se uporablja v prvi državi članici.⁷

12. Menilo je, da mora imeti zato država članica možnost, da določi znesek davka od dohodkov pravnih oseb, plačanega v državi, v kateri ima družba razdeljevalka sedež, in glede katerega je treba uporabiti davčni odbitek, ki je priznan matični družbi prejemnici dividend; v teh okoliščinah je razsodilo, da ne zadostuje predložitev dokaza, da je družba razdeljevalka – v državi, v kateri ima sedež – plačala davek na dobiček, ki je podlaga za izplačane dividende, brez predložitve podatkov v zvezi z vrsto in davčno stopnjo davka, ki je bil dejansko odmerjen v zvezi z navedenim dobičkom.⁸

⁴ Glej sodbo z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, točka 49).

⁵ Glej sodbo z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, točka 51).

⁶ Glej sodbo z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, točki 89 in 90 ter navedena sodna praksa).

⁷ Glej sodbo z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, točka 91).

⁸ Glej sodbo z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, točka 92).

13. Sodišče je v zvezi s tem dodalo, da bi morala zahtevana dokazila davčnim organom države članice obdavčitve omogočiti jasno in natančno preverjanje tega, ali so izpolnjeni pogoji za pridobitev davčne ugodnosti. Vseeno pa je pojasnilo, da ni treba, da so dokazila predložena v posebni obliki, saj presoja ne sme biti opravljena preveč formalistično, in da mora biti zahteva za predložitev navedenih dokazov poleg tega vložena v zakonitem obdobju shranjevanja upravnih in računovodskih dokumentov, kakor je to določeno v pravu države članice, v kateri ima sedež hčerinska družba,⁹ saj od davčnega zavezanca ni mogoče zahtevati, da predloži dokumente, „ki zajemajo obdobje, ki je [bistveno] daljše od zakonitega obdobja shranjevanja upravnih in računovodskih dokumentov“.¹⁰

14. 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 hčerinske družbe, svojim delničarjem, odbije davčni odbitek, povezan z razdelitvijo teh dividend, če jih je prejela od hčerinske družbe s sedežem v tej državi članici, 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.

[...]

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 hčerinske družbe s sedežem v Franciji, in za dividende, ki jih izplačajo hčerinske družbe te družbe s sedežem v drugih državah članicah, veljal pogoj, da davčni zavezanec predloži dokazila, ki jih ima samo on in ki za vse sporne dividende 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, čeprav se za hčerinske 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 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 [dohodkov] 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.“

C. Sodbi Conseil d'État (državni svet) z dne 10. decembra 2012

15. Conseil d'État (državni svet) je po prejetju sodbe z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), izdal sodbi, v katerih je določil vrsto pogojev za vračilo predplačil davka, ki so bila odmerjena ob kršitvi prava Unije. Gre za sodbi z dne 10. decembra 2012, Rhodia¹¹ in Accor¹² (v nadaljevanju: sodbi Conseil d'État (državni svet)).

⁹ Glej sodbo z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, točki 99 in 101).

¹⁰ Glej sodbo z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, točka 101).

¹¹ FR:XX:2012:317074.20121210.

¹² FR:CESSR:2012:317075.20121210.

16. Kar zadeva, na prvem mestu, obseg vračila predplačil davka, je v sodbah Conseil d'État (državni svet) določeno, 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, ne upošteva pri določitvi predplačila davka, ki se vrne matični družbi,¹³ in
- če je družba razdeljevalka v svoji državi članici plačala dejanski davek, obračunan po stopnji, ki je višja od redne francoske davčne stopnje, to je 33,33 %, je treba znesek davčnega dobropisa, ki ga lahko zahteva, omejiti na tretjino dividend, ki jih je prejela in dalje razdelila.¹⁴

17. Kar zadeva, na drugem mestu, dokaze v utemeljitev zahtevkov za vračilo, sta v navedenih sodbah priznani:

- možnost sklicevanja na izjave o predplačilu davka za določitev zneska dividend, prejetih od hčerinskih družb, ki imajo sedež zunaj Francije;¹⁵
- potreba po razpolaganju z vsemi dokazili, s katerimi lahko družba utemelji zahtevek med celotnim trajanjem postopka, pri čemer ob izteku zakonitega obdobja shranjevanja ni razbremenjena te obveznosti.¹⁶

III. Predhodni postopek in postopek pred Sodiščem

18. Komisija je po sodbah Conseil d'État (državni svet) prejela več pritožb v zvezi s pogoji za vračilo predplačila davka. Informacije o teh pritožbah so si službe Komisije in pristojni organi Francoske republike izmenjali v okviru postopka EU Pilot 5511/13 TAXU.

19. Ker te izmenjave za Komisijo niso imele zadovoljivega rezultata, se je odločila, da začne postopek zaradi neizpolnitve obveznosti, določen v členu 258 PDEU. Komisija je tako Francoski republiki 27. novembra 2014 poslala pisni opomin, v katerem je navedla zahteve, ki izhajajo iz sodb Conseil d'État (državni svet) in ki bi lahko pomenile kršitve prava Unije.

20. Francoska republika je v odgovoru z dne 26. januarja 2015 izpodbijala očitke, navedene zoper njo. Ker je Komisija menila, da predloženi odgovori niso zadovoljivi, je Francoski republiki 29. aprila 2016 poslala obrazloženo mnenje; zahtevala je, naj v dveh mesecih od prejema tega mnenja sprejme ukrepe za uskladitev z njim.

21. Ker je Francoska republika vztrajala pri svojem stališču, se je Komisija odločila, da na podlagi člena 258 PDEU vloži obravnavano tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti.

22. Francoska republika je v okviru pisnega postopka vložila odgovor na tožbo, na katerega je Komisija odgovorila z vložitvijo replike. Francoska republika je vložila tudi dupliko. Poleg tega sta imeli na obravnavi, ki je potekala 20. junija 2018, priložnost ustno predstaviti svoja stališča.

13 Glej sodbi Conseil d'État (državni svet) z dne 10. decembra 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, točka 29) in Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, točka 24).

14 Glej sodbi Conseil d'État (državni svet) z dne 10. decembra 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, točka 44) in Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, točka 40).

15 Glej sodbi Conseil d'État (državni svet) z dne 10. decembra 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, točki 24 in 25) in Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, točki 19 in 20).

16 Glej sodbi Conseil d'État (državni svet) z dne 10. decembra 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, točka 35) in Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, točka 31).

IV. Neizpolnitve obveznosti, ki se očitajo Francoski republiki

23. Tožba Komisije temelji na štirih očitkih. Prvi trije se nanašajo na omejitve, ki naj bi izhajale iz sodb Conseil d'État (državni svet) in naj bi bile v nasprotju s pravom Unije, kakor ga je Sodišče razložilo v sodbi z dne 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581). Četrty očitek pa se nanaša na domnevno obveznost Conseil d'État (državni svet) kot sodišča, ki odloča na zadnji stopnji, da vložni predlog za sprejetje predhodne odločbe v zvezi z razlago prava Unije.

A. Prvi očitek: omejitev pravice do vračila predplačila davka zaradi neupoštevanja obdavčitve družb vnukinj s sedežem v državi članici, ki ni Francija

1. Trditve strank

24. Po navedbah Komisije iz sodb Conseil d'État (državni svet) izhaja, da francoski organi pri vračilu predplačila davka ne upoštevajo obdavčitve družb vnukinj nerezidentk. V verigi povezanih družb, ki je v celoti v Francoski republiki, pa je za dividende, ki jih je družba vnukinja izplačevala vmesni družbi, veljala pravica do davčnega odbitka, s katerim se je ob nadaljnji razdelitvi teh dohodkov izravnalo celotno predplačilo davka. Ko je vmesna družba razdelila dividende svoji matični družbi, se je ob tej novi razdelitvi izvedel še davčni odbitek, povezan z dividendami in namenjen temu, da se je na enak način izravnalo predplačilo davka, dolgovanega ob nadaljnji razdelitvi s strani matične družbe. Dvojna ekonomska obdavčitev se je tako povsem nevtralizirala.

25. Iz tega naj bi izhajalo različno obravnavanje glede na sedež družbe vnukinje razdeljevalke, saj naj bi bila dvojna obdavčitev v celoti nevtralizirana le, če ima družba vnukinja sedež na francoskem ozemlju. Vendar po mnenju Komisije ni objektivnega razloga, ki bi upravičeval to, da Francoska republika ne nevtralizira vključitve vmesne družbe, če je izvor dividend zunaj Francije.

26. Francoska vlada ne zanika, da v skladu s sodbama Conseil d'État (državni svet) sistem vračila predplačila davka ne omogoča nevtralizacije obdavčitve dividend, ki jih družba vnukinja razdeli hčerinski družbi nerezidentki. Vseeno pa trdi, da se z nacionalnim sistemom odprave dvojnega obdavčevanja to zagotavlja le na ravni posamezne družbe razdeljevalke. Vsaka država članica pa naj bi imela proste roke pri ureditvi svojega sistema obdavčenja, če ta ne povzroča diskriminacije. Državam članicam naj tako ne bi bilo treba svojega davčnega sistema prilagoditi davčnim sistemom drugih držav članic.

27. 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 nerezidentke. Davčni odbitek naj bi bil namreč matični družbi odobren le zaradi obdavčitve dobička hčerinske družbe razdeljevalke. Zato naj Francoski republiki pri izračunu vračila predplačila neupravičeno prejetega davka ne bi bilo treba upoštevati obdavčitve družb vnukinj nerezidentk, ki razdeljujejo dividende. To, da je bila nadaljnja razdelitev dividend družbe vnukinje hčerinski družbi obdavčena, naj bi bilo posledica tuje davčne ureditve, ki je Francoska republika ne more popravljati.

28. Ker naj poleg tega francoski sistem za odpravo dvojnega obdavčevanja ne bi bil določen na ravni družbe vnukinje, je mogoče davek, odmerjen ob razdelitvi dividend, odbiti le na ravni družbe, ki navedene dividende prejme. Francoski sistem bi bilo torej treba 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). V nasprotju z britanskim sistemom, obravnavanim v zadevah, v katerih sta bili izdani ti sodbi, naj v spornem francoskem mehanizmu ne bi bila upoštevana obdavčitev družb vnukinj, ne glede na to, ali so rezidentke ali ne; ta mehanizem naj bi temeljil na logiki, v skladu s katero se želi ublažiti obdavčitev na posamezni ravni, in ne na logiki obdavčitve skupine.

2. Presoja

29. Sodišče je v odgovor na prvo vprašanje, ki mu ga je Conseil d'État (državni svet) postavil v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), razsodilo, da „člena 49 PDEU in 63 PDEU nasprotujeta davčni ureditvi, katere cilj je odpraviti ekonomsko dvojno obdavčevanje dividend [...], ki 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 tej državi članici, 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“.

30. Francoska republika – ob sklicevanju na dejstvo, da pravo Unije v sedanjem stanju ne predpisuje splošnih meril za porazdelitev pristojnosti med državami članicami glede odprave dvojnega obdavčevanja v Evropski uniji¹⁷ – predlaga formalistično, omejevalno in po mojem mnenju napačno uporabo odgovora na prvo vprašanje v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

31. Državi članici za to, da bi, med drugim, odpravila dvojno obdavčevanje, res ni treba svojega davčnega sistema prilagoditi različnim sistemom obdavčitve drugih držav članic, če njena ureditev ni diskriminatorna.¹⁸ Vendar je mogoče v obravnavanem primeru, ko je položaj izključno nacionalen, neobstoje dvojnega obdavčevanja matične družbe pojasniti le z zaporedno odobritvijo – „na vseh stopnjah“ verige povezanih družb, ki imajo sedež v Franciji – davčnega odbitka za kompenzacijo celotnega predplačila davka, dolgovanega ob nadaljnji razdelitvi istih dohodkov.

32. Čeprav torej drži, da od davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga plača matična družba, ni dovoljeno neposredno odbiti niti davkov, ki so jih plačale družbe vnukinje s sedežem v Franciji, pa se vseeno izkaže, da je tak odbitek nepotreben z vidika celotnega davčnega sistema, ki se uporablja.

33. Neobstoje diskriminacije, na katerega se sklicuje Francoska republika, torej nedvomno izhaja iz prisiljene ali vsaj formalistične razlage – saj je ta osredotočena izključno na zadnjo stopnjo v verigi obdavčitev – davčnega sistema, ki ga je Sodišče grajalo v sodbi z dne 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

34. Poleg tega iz sodne prakse Sodišča jasno izhaja, da državi članici ni treba izravnati davčne obremenitve, ki izhaja iz izvajanja davčnih pristojnosti druge države članice ali tretje države, pod pogojem, da ne izvaja svoje davčne pristojnosti glede vstopnih dividend, tako da jih ne obdavči niti jih kako drugače ne upošteva pri družbi prejemnici. Če pa se ta država članica odloči, da navedene dividende obdavči, mora zato v mejah svoje obdavčitve upoštevati davčno breme, ki izhaja iz izvajanja davčnih pristojnosti druge države članice.¹⁹

¹⁷ Glej med drugim sodbo z dne 11. septembra 2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, točka 68).

¹⁸ Glej v tem smislu sodbi z dne 8. decembra 2011, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, točka 39), in z dne 26. maja 2016, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, točka 47).

¹⁹ Glej v tem smislu med drugim sodbo z dne 11. septembra 2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, točki 85 in 86).

35. S Francosko republiko se v zvezi s tem ni mogoče strinjati, ko trdi, da se je Sodišče v sodbi z dne 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), omejilo na ugotovitev obstoja diskriminacije v britanski zakonodaji, ne da bi določilo zahtevo, da se pri vsakem mehanizmu za odpravo dvojnega obdavčevanja upošteva obdavčitev družb vnukinj.

36. Kot namreč navaja sama Francoska republika, je bila ta sodba izdana po prvi sodbi Sodišča, v kateri je to na splošno in abstraktno, brez sklicevanja na zadevno britansko zakonodajo, opozorilo, da „ne glede na to, kateri mehanizem za preprečevanje ali zmanjševanje verižnega obdavčevanja ali ekonomskega dvojnega obdavčevanja je bil sprejet, prosti pretok, ki ga zagotavlja Pogodba, nasprotuje temu, da bi država članica tuje dividende obravnavala manj ugodno kot domače dividende, razen če se to različno obravnavanje nanaša na položaje, ki med seboj niso objektivno primerljivi, ali če je upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu“.²⁰

37. Dejstvo, da je britanski davčni sistem, obravnavan v navedenih zadevah, določal sistem oprostitve za dividende, ki so jih izplačevale družbe rezidentke, in sistem odbitka za dividende, ki so jih izplačevale družbe nerezidentke, medtem ko francoska ureditev določa sistem, v katerem se ob vsaki razdelitvi in vsaki nadaljnji razdelitvi dividend davek odbije ne glede na izvor razdeljenih dividend, razdeljene dividende, za katere se uporabi davčni odbitek, pa se polno obdavčijo, je brezpredmetno.

38. Iz načela, na katero je bilo opozorjeno v sodbi z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), in ki je bilo od tedaj še potrjeno, namreč nedvomno izhaja obveznost, da mora država članica, če ima sistem preprečevanja ali zmanjšanja verižne obdavčitve ali ekonomskega dvojnega obdavčevanja za dividende, ki jih družbe rezidentke izplačajo rezidentom, dividende, ki jih rezidentom izplačajo družbe nerezidentke, obravnavati enako.²¹

39. Sodišče je v teh okoliščinah razsodilo, da „[člena 49 PDEU in 63 PDEU] nasprotujeta zakonodaji države članice, ki družbi rezidentki, ki je od druge družbe rezidentke prejela dividende, omogoča, da od zneska, ki ga mora kot akontacijo plačati prva družba iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb, odbije znesek navedenega davka, ki ga je druga družba plačala kot akontacijo, medtem ko v primeru družbe rezidentke, ki je prejela dividende družbe nerezidentke, tako odbijanje ni dovoljeno glede davka, ki ustreza razdeljenemu dobičku, ki ga je slednja plačala v državi, v kateri je rezidentka“²².

40. Sodišče je bilo še posebej jasno v obrazložitvi in odgovoru na drugo in četrto vprašanje, ki sta bili postavljeni v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707): člena 49 PDEU in 63 PDEU nasprotujeta zakonodaji države članice, ki samo pri tujih dividendah ne upošteva že plačanega davka od razdeljenega dobička.²³ V zvezi s tem je nedvomno pomembna obdavčitev tega dobička, in ne dejstvo, da je družba nerezidentka, ki je izplačala dividende matični družbi, sama obdavčena z davkom od dohodkov pravnih oseb.²⁴

20 Sodba z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, točka 46).

21 Glej v tem smislu sodbe z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, točka 72); z dne 30. junija 2011, *Meilicke in drugi* (C-262/09, EU:C:2011:438, točka 29), ter z dne 11. septembra 2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, točka 65).

22 Sodba z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, točka 2 izreka).

23 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 71).

24 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 73). Sodišče je na podlagi tega ugotovilo, da „[n]a odgovora na drugo in četrto vprašanje, postavljen[i] v zadevi, v kateri je bila izdana [...] sodba [z dne 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774)], torej ne vpliva ugotovitev, v skladu s katero davka od dohodka tujih pravnih oseb, s katerim je bil obdavčen dobiček, iz katerega se razdelijo dividende, ni plačala družba nerezidentka, ki je navedene dividende izplačala družbi rezidentki, oziroma ga ni plačala v celoti, ampak ga je plačala družba rezidentka države članice, ki je neposredno ali posredno hčerinska družba prve družbe“ (točka 74).

3. Sklep o prvem očitku

41. Iz navedenega izhaja, da – s tem, da Francija ne upošteva obdavčitve družb vnukinj s sedežem v državi članici, ki ni Francija, medtem ko je mehanizem, ki se uporablja za družbe vnukinje s sedežem v Franciji, tem omogočal, da vmesni družbi prejemnici izplačajo dividende, ki so oproščene stroška davka, ki zanje velja – Francoska republika ohranja diskriminacijo, ki jo je Sodišče ugotovilo v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

B. Drugi očitek: nesorazmernost zahtev za dokazovanje pravice do vračila nezakonito obračunanega predplačila davka

1. Trditve strank

42. Komisija je svoj drugi očitek razdelila na tri dele.

43. V prvem delu Komisija meni, da se s sodbama Conseil d'État (državni svet) zahteva ujemanje med računovodskimi dokumenti, ki se nanašajo na razdeljene dividende, na eni strani in zapisniki skupščin delničarjev hčerinskih družb, s katerimi se potrjuje delež dobička, ki se nameni za razdelitev dividend, na drugi strani. Toda pri večini hčerinskih družb, ki nimajo sedeža v Franciji, je v zapisniku skupščin delničarjev potrjeno, da je bil razdeljen „izplačljivi dobiček“, izhajajoč iz računovodskega seštevka, ki zajema vse predhodne nerazdeljene prenose v prihodnja obdobja in izid predhodnega obračunskega leta. V teh okoliščinah naj bi bilo zelo težko ali celo nemogoče točno določiti računovodski izid, iz katerega izhajajo razdeljene dividende.

44. V drugem delu Komisija očita, da je v sodbah Conseil d'État (državni svet) za pravico do vračila predplačila davka določen pogoj, da se predloži predhodna izjava o predplačilu, v kateri naj bi bili opredeljeni zneski predplačila, plačani v okviru nadaljnjih razdelitev dividend. Ker pa naj družbe rezidentke ne bi bile upravičene do davčnega odbitka iz naslova predplačila davka za razdelitev dividend, ki jih je izplačala hčerinska družba nerezidentka, naj od teh družb ne bi bilo mogoče zahtevati, da te dividende navedejo v svoji izjavi o predplačilu. Ker se je Conseil d'État (državni svet) v svojih sodbah oprl na izbire, ki jih je matična družba opravila ob plačilu predplačila davka, naj ne bi upošteval obveznosti, ki izhajajo iz načel enakovrednosti in učinkovitosti, na katerih temeljijo nacionalna pravila v zvezi z vračilom nacionalnih davkov, obračunanih v nasprotju s pravom Unije.

45. V tretjem delu Komisija izpodbija omejitve, ki temelji na zahtevi, da se morajo dokazila predložiti po izteku zakonitega obdobja shranjevanja. S tem, da je Conseil d'État (državni svet) v svojih sodbah navedel, da iztek zakonitega obdobja shranjevanja dokumentov družbe, ki zahteva vračilo nezakonito obračunanega predplačila davka, ne odvezuje predložitve vseh dokazov, s katerimi lahko utemelji svoj zahtevek, naj bi kršil načelo učinkovitosti.

46. Francoska vlada 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 predplačila davka določen pogoj, da družbe pritožnice z vsemi sredstvi dokažejo davke, ki so jih njihove hčerinske družbe plačale v svoji državi članici sedeža. V teh okoliščinah naj bi bil v sodbah Conseil d'État (državni svet) uporabljen posebno odprt pristop, saj so bile sprejete vse oblike dokumentov, s katerimi so lahko družbe dokazale davčno stopnjo, ki je veljala za njihove hčerinske družbe nerezidentke.

47. Kar zadeva prvi del drugega očitka, navedena vlada opozarja, da v sodbah Conseil d'État (državni svet) 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.

48. Poleg tega naj bi okoliščina, da se je v primerih, v katerih sta bili izdani sodbi Conseil d'État (državni svet), 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.

49. Kar zadeva drugi del drugega očitka, francoska vlada poudarja, da morajo biti v izjavah o predplačilu davka navedene vse razdelitve dividend, ne glede na to, ali je šlo za dividende francoskih hčerinskih družb ali hčerinskih družb nerezidentk. Ker se poleg tega predplačilo davka plačuje samo v primeru nadaljnje razdelitve, so dividende, za katere se zahteva dokaz o znesku davka, nujno tiste, ki so bile predmet take nadaljnje razdelitve.

50. Kar zadeva tretji del drugega očitka, naj se v sodbah Conseil d'État (državni svet) ne bi zahtevala predložitev dokazil po izteku zakonitega obdobja shranjevanja. Conseil d'État (državni svet) naj bi se pri svoji presoji oprl na dokumente, ki so jih predložile zadevne družbe, med katerimi so bila taka dokazila.

51. V vsakem primeru pa naj bi moral davčni zavezanec, ki je vložil davčno pritožbo, dokumente, potrebne za dokazovanje utemeljenosti njegovega zahtevka, hraniti do konca upravnega in sodnega postopka, ne glede na njihovo zakonito obdobje shranjevanja.

2. Presoja

a) Uporaba zapisnikov skupščin delničarjev hčerinskih družb razdeljevalk

52. Komisija meni, da je Conseil d'État (državni svet) v svojih sodbah zahteval ujemanje med računovodskimi dokumenti, ki se nanašajo na razdeljene dividende, na eni strani in zapisniki skupščin delničarjev hčerinskih družb o potrditvi dobička, ki se nameni za dividende, na drugi strani.

53. S to razlago zadevnih sodb se ne strinjam. Čeprav drži, da Conseil d'État (državni svet) omenja, da se ni mogoče sklicevati na davke, ki jih ni mogoče povezati z zneski, navedenimi v zapisnikih skupščin delničarjev hčerinskih družb razdeljevalk, pa to omenja v delu, v katerem navaja stališče ministra.²⁵ Iz sodb Conseil d'État (državni svet) tudi ne izhaja, da bi bili taki dokumenti predloženi na zavezujočo zahtevo sodišča.

54. Kakor koli, čeprav je Conseil d'État (državni svet) uporabil zapisnike skupščin delničarjev, se zdi, da je bil to le del sklopa dokazov.²⁶ Tako razlago sodb Conseil d'État (državni svet) potrjujejo odločbe upravnih sodišč, ki jih je Francoska republika kot primere navedla v dupliki. Prvi del drugega očitka se mi torej ne zdi utemeljen.

b) Zahteva po predhodni izjavi o predplačilu

55. Komisija meni, da Conseil d'État (državni svet) s tem, da je v svojih sodbah upošteval izbire, ki jih je matična družba sprejela ob obračunu predplačila davka v času predložitve izjave v zvezi s tem obračunom, ni spoštoval obveznosti, ki izhajajo iz načel enakovrednosti in učinkovitosti.

²⁵ Glej med drugim sodbi z dne 10. decembra 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, točka 47), in z dne 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, točka 41).

²⁶ Glej med drugim sodbi z dne 10. decembra 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, točka 49), in z dne 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, točki 43 in 50). Poleg tega v sodbi Accor ni nikjer omenjen točno določen zapisnik. Poleg tega, če se je Conseil d'État (državni svet) oprl na nekatere zapisnike skupščin delničarjev v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Accor, je to storil zato, da bi zavrnil del navezne okoliščine, na katero se je sklicevala pritožnica, in ovrgel trditev ministra (glej sodbo z dne 10. decembra 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, točke 43, 50 in 56).

56. Ni sporno, da matične družbe s sedežem v Franciji niso bile upravičene do davčnega odbitka za dividende, ki so jih prejele od svojih hčerinskih družb nerezidentk. Vendar pa ne le iz odgovora Francoske republike na pisni opomin z dne 26. novembra 2014, temveč tudi iz ugotovitev rapporteur public (javni poročevalec) v zvezi s sodbama Conseil d'État (državni svet) izhaja, da bi morale matične družbe s sedežem v Franciji v svoji izjavi o predplačilu davka nedvomno navesti dividende, ki so jih razdelile njihove hčerinske družbe nerezidentke. Iz sklepnih predlogov rapporteur public izhaja, da tudi če je obstajala pravna negotovost, se ta ni nanašala na obveznost izjave, temveč izključno na pravno ureditev razdeljenih dividend.

57. Toda vračilo naj bi bilo mogoče le, če je bilo predplačilo davka plačano ob razdelitvi dividend. V teh okoliščinah – ker je za vse razdeljene dividende nujno predložiti izjavo – Conseil d'État (državni svet) ni kršil načel enakovrednosti in učinkovitosti, ko je razsodil, da matične družbe niso imele podlage za trditev, da se ni mogoče opirati na izjave o predplačilu, ki so jih podpisale.

58. Drugi del drugega očitka se mi zato ne zdi utemeljen. Te ugotovitve ne spremeni sodba z dne 8. marca 2001, Metallgesellschaft in drugi (C-397/98 in C-410/98, EU:C:2001:134), na katero se sklicuje Komisija, saj se je ta sodba nanašala na odškodninske zahtevke, ki se jim je ugovarjalo zaradi pasivnosti in nezadostne skrbnosti davčnih zavezancev.

c) Vpliv izteka zakonitega obdobja shranjevanja dokazil

59. Komisija Francoski republiki nazadnje očita, da je omejila vračila predplačil davka, ker je zahtevala predložitev dokazil po izteku zakonitega obdobja njihovega shranjevanja.

60. V sodbah Conseil d'État (državni svet) se je štelo, da „mora družba, ki je vložila zahtevek za vračilo predplačila davka, imeti vsa dokazila, s katerimi lahko utemelji svoj zahtevek med celotnim trajanjem postopka, in da je iztek zakonitega obdobja shranjevanja ne more razbremeniti te obveznosti“.²⁷

61. Menim, da ta pristop ni v nasprotju z omejitvami, ki jih je Sodišče določilo v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

62. Sodišče je namreč v tej sodbi priznalo, da mora davčni zavezanec predložiti informacije o naravi in stopnji davka, ki je bil dejansko plačan v zvezi z dobičkom, iz katerega so bile razdeljene dividende.²⁸ V zvezi s tem je pojasnilo, da mora biti „[z]ahteva za predložitev [zahtevanih] dokazov [...] poleg tega vložena v zakonitem obdobju shranjevanja upravnih in računovodskih dokumentov, kakor je to določeno v pravu države članice, v kateri ima sedež hčerinska družba“²⁹. Sodišče je v isti točki še dodalo, da „za pridobitev davčnega odbitka“ od davčnega zavezanca ne bi bilo mogoče zahtevati, „da predloži dokumente, ki zajemajo obdobje, ki je [bistveno] daljše od zakonitega obdobja shranjevanja upravnih in računovodskih dokumentov“.

63. Kot pa utemeljeno navaja Francoska republika v svojem odgovoru na tožbo, ta pojasnila spadajo v okvir preučitve načela učinkovitosti, ki jo izvede Sodišče in se nanaša zlasti na upravne organe države članice obdavčitve. Po navedbah Sodišča „bi morala zahtevana dokazila *davčnim organom države članice obdavčitve* omogočiti jasno in natančno preverjanje tega, ali so izpolnjeni pogoji za pridobitev davčne ugodnosti“.³⁰

²⁷ Sodbi z dne 10. decembra 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, točka 35), in z dne 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, točka 31).

²⁸ Glej sodbo z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, točka 92).

²⁹ Glej sodbo z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, točka 101).

³⁰ Sodba z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, točka 99); moj poudarek.

64. V primeru upravnega postopka, v katerem se izpodbija odločba, torej menim, da se iztek zakonitega obdobja shranjevanja upoštevnih dokumentov presoja glede na datum uvedbe tega predhodnega postopka, in ne glede na datum morebitne zahteve v zvezi s temi dokumenti s strani sodnika, ki se mu zadeva predloži pozneje. To je poleg tega edini način razumevanja drugega pojasnila, ki ga je dalo Sodišče v zvezi z iztekom zakonitega obdobja shranjevanja upravnih in računovodskih dokumentov in v skladu s katerim od davčnega zavezanca ne bi bilo mogoče zahtevati, „da predloži dokumente, ki zajemajo obdobje, ki je [bistveno] daljše od zakonitega obdobja shranjevanja upravnih in računovodskih dokumentov“.³¹ Če je bil namreč za obdobje zakonitega shranjevanja strogo določen rok, ki je veljal tudi za sodišča, kako bi si bilo mogoče zamisliti upoštevanje dokumentov, ki zajemajo obdobje, ki je daljše – tudi če ne bistveno – od zakonitega obdobja obveznosti shranjevanja?

65. Poleg tega naj tudi pripomnim, da je v sodbah Conseil d'État (državni svet) izrecno navedeno, da „kadar davčni zavezanec predloži dokazila ali se sklicuje na fizično nezmožnost njihove predložitve, mora uprava predložiti nasprotna dokazila, [in da] mora [v tem primeru] torej sodišče, pristojno za davčne zadeve, ob upoštevanju trditev strank preučiti in presoditi, ali je davčni zavezanec v zvezi s spornimi dividendami utemeljil svoj zahtevek za vračilo“.³²

66. Podobno kot prva dva dela drugega očitka se mi ne zdi utemeljen niti njegov tretji del.

3. Predlog v zvezi z drugim očitkom

67. V teh okoliščinah menim, da Komisija ni dokazala, da je Francoska republika za vračilo zneskov matični družbi, s katerimi je zagotovila uporabo iste davčne ureditve za dividende, ki so jih razdelile njene hčerinske družbe s sedežem v Franciji, in za dividende, ki so jih razdelile njene hčerinske družbe s sedežem v drugih državah članicah, uvedla dokazna pravila, ki so bila v nasprotju z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti.

C. Tretji očitek: omejitev vračljivega zneska iz naslova nezakonito obračunanega predplačila davka na tretjino zneska dividend

1. Trditve strank

68. Po navedbah Komisije iz sodb Conseil d'État (državni svet) izrecno izhaja, da je znesek davčnega dobropisa za francoske matične družbe, ki so prejele dividende od svojih hčerinskih družb nerezidentk, strogo omejen na tretjino zneska prejetih in razdeljenih dividend. Nasprotno pa naj bi bil znesek davčnega odbitka za dividende, ki jih je razdelila hčerinska družba rezidentka, fiksno določen na polovico zneska navedenih dividend.

69. Ker je bilo vračilo predplačila davka, plačanega za dividende, ki jih je izplačala hčerinska družba nerezidentka, omejeno na tretjino teh dividend, naj bi bile torej družbe, ki so te dividende prejele, s sodbama Conseil d'État (državni svet) postavljene v manj ugoden položaj kot družbe, ki so te dividende prejele od hčerinske družbe rezidentke, s čimer naj bi se nadaljevala diskriminacija, ki jo je Sodišče ugotovilo v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

70. Francoska vlada trdi, da omejitev vračila predplačila davka na tretjino prejetih dividend ustreza dejansko plačanemu znesku predplačila davka. S tem naj bi bilo v celoti zagotovljeno enako obravnavanje dividend, prejetih od hčerinskih družb rezidentk, in dividend, prejetih od hčerinskih družb nerezidentk.

³¹ Sodba z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, točka 101).

³² Sodbi z dne 10. decembra 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, točka 37), in z dne 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, točka 33).

71. Poleg tega naj bi taka omejitev vračila predplačila davka omogočila enakovredno upoštevanje obdavčitve razdeljenih dividend, ki izvirajo iz države članice sedeža hčerinske družbe, in obdavčitve dividend, ki jih je razdelila hčerinska družba rezidentka. Pri tem lahko ta omejitev v praksi povzroči, da je vračilo predplačila davka nižje od davka, ki ga je hčerinska družba razdeljevalka dejansko plačala v državi članici sedeža, vendar pa to vračilo popolnoma ustreza znesku predplačila davka, ki ga je dejansko plačala družba rezidentka. S tem se prepreči, da bi se tuje dividende obravnavale ugodneje od dividend, ki izvirajo iz države članice matične družbe.

2. Presoja

72. V bistvu so bile v skladu z upoštevnimi določbami CGI matične družbe s sedežem v Franciji, ki so prejele dividende od družb rezidentk, upravičene do davčnega odbitka, enakega polovici dejansko izplačanih zneskov. Te matične družbe so morale plačati predplačilo davka, enakega temu davčnemu dobropisu.

73. Conseil d'État (državni svet) je v svojih sodbah navedel, da „[č]e je družba razdeljevalka v državi članici plačala dejanski davek po stopnji, ki je višja od običajne francoske davčne stopnje, to je 33,33 %, mora biti znesek davčnega dobropisa, ki ga lahko zahteva, omejen na tretjino dividend, ki jih je prejela in nadalje razdelila“. ³³ Zaradi te omejitve naj bi bilo mogoče uporabiti pridržek Sodišča, in sicer, da – kadar se od dobička družbe v državi družbe razdeljevalke plača višji davek, od davka, ki ga pobira država članica družbe prejemnice – zadnjenavedeni državi ni treba priznati davčnega dobropisa, ki je višji od zneska davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati družba prejemnica. ³⁴

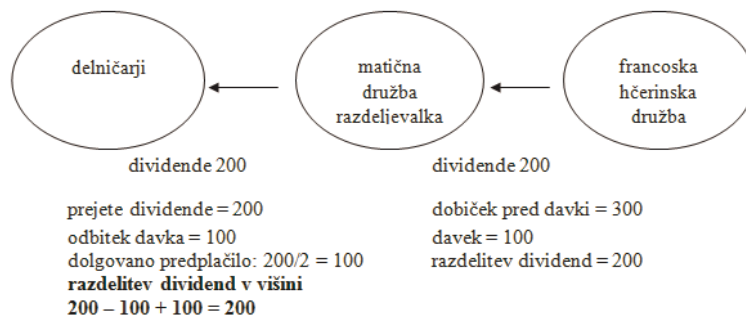
74. Dokazovanje Francoske republike v zvezi s tem se mi zdi prepričljivo. Če namreč hčerinska družba s sedežem v Franciji ustvari dobiček v vrednosti 300 enot, dividende, ki so na voljo za matično družbo, potem ko hčerinska družba plača davek od dohodkov pravnih oseb po redni stopnji 33,33 %, znašajo 200 enot. Matična družba s sedežem v Franciji torej prejme dividende v vrednosti 200 enot, za katero je oproščena davka od dohodkov pravnih oseb, in je ob tem upravičena do davčnega odbitka, ki znaša polovico tega zneska, to je 100 enot. Ker je ta znesek enak predplačilu davka, ki ga mora plačati ob razdelitvi dividend, razlika, ki je na voljo delničarju, še vedno znaša 200 enot. Če pa je dividende v enaki vrednosti matični družbi izplačala hčerinska družba nerezidentka, predplačilo davka, ki ga je treba plačati, ustreza tretjini dobička, ki je na voljo za razdelitev, ne da bi bilo to mogoče izravnati z davčnim odbitkom. Razpoložljiva razlika torej v tem primeru znaša 133 enot. Ker je znesek, ki ga je

³³ Sodbi z dne 10. decembra 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, točka 44), in z dne 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, točka 40).

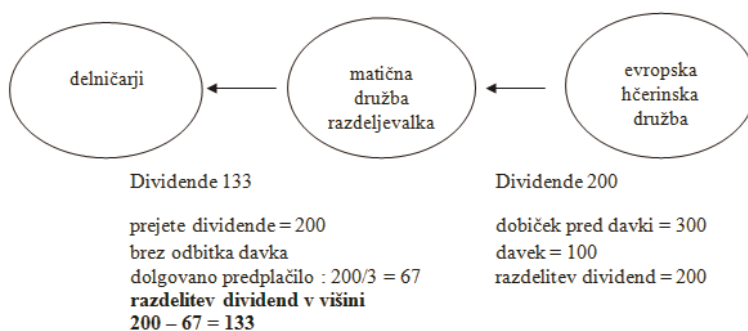
³⁴ Glej sodbo z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, točka 90).

treba vrniti, omejen na tretjino dividend, ki jo je izplačala hčerinska družba nerezidentka – ta je enaka davčnemu odbitku, ki ga je pri tej razdelitvi prejel delničar – se družbi razdeljevalki vrne znesek predplačila davka, ki ga je plačala. Tako je ponovno vzpostavljeno ravnotežje, saj razpoložljiva razlika ponovno znaša 200 enot.³⁵ Francoska republika je svoje dokazovanje prikazala z naslednjo shemo:

Položaj, v katerem v katerem francoska matična družba svojim delničarjem razdeli dividende, prejete od francoske hčerinske družbe



Položaj, v katerem francoska matična družba svojim delničarjem razdeli dividende prejete od hčerinske družbe s sedežem v drugi državi članici



Ko se družbi, ki je naprej razdelila dividende, vrne plačano predplačilo, to je 67, ni več diskriminacije, ker lahko sedaj razdeli $133 + 67 = 200$

75. Če pa bi morala Francoska republika vrniti predplačilo, enakovredno celotnemu davku, ki ga je hčerinska družba razdeljevalka plačala v svoji državi sedeža – torej v številčno ponazorjenem primeru iz prejšnje točke znesek 100 enot, ki je višji od davka, ki ga je matična družba plačala od prejetih dividend – bi bil znesek, ki bi ga prejeli delničarji, višji od zneska, ki bi ga prejel delničar v povsem notranjem položaju.³⁶

76. Omejitev vrnitve predplačila na tretjino dalje razdeljenega zneska dividend (pred obdavčitvijo) torej ni enaka davku, ki ga je hčerinska družba dejansko plačala v državi sedeža. Vendar vrnjeni znesek – za katerega se ne obračuna predplačilo davka in ga je torej mogoče v celoti nadalje razdeliti – ustreza predplačilu davka, ki ga je dejansko plačala matična družba razdeljevalka in katerega vračilo zahteva; očitana diskriminacija je torej odpravljena.

³⁵ Lahko bi se zgodilo, da bi matična družba plačano predplačilo davka „izravnala“ iz svojih rezerv in bi svojemu delničarju izplačala dividende brez odbitka davka. Vendar morebitna finančna težava, ki bi iz tega izhajala, ni predmet pritožb, v kateri sta bili izdani sodbi Conseil d'État (državni svet), niti obravnavanega postopka zaradi neizpolnitve obveznosti, ki se nanaša samo na pravila za vračilo predplačila davka.

³⁶ Na koncu prejeti znesek bi bil namreč 133 enot (dividenda, prejeta od hčerinske družbe, minus predplačilo davka, ki ga je plačala matična družba) + 100 (vrnjeni znesek) = 233.

77. Komisija v repliki priznava, da ni upoštevala dejstva, da za vračila, izplačana po sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), ni bil obračunan davek niti priznan davčni odbitek. Vseeno pa meni, da še vedno obstaja „tveganje“, da se z omejitvijo vračila ne bo v celoti odpravila diskriminacija, ki jo povzroča davčna ureditev, v zvezi s katero je bilo ugotovljeno, da ni združljiva s pravom Unije. To naj bi se zgodilo tudi, če je na koncu dolgovani znesek davka od dobička pravnih oseb višji od pred tem plačanega predplačila davka, ali če davek, ki ga mora plačati delničar, presega znesek prvotno odtegnjenega predplačila davka. Ta novi pristop naj bi se torej nanašal na različno obravnavanje končnih delničarjev. Vendar tak primer ni bil predmet zadev, v katerih je bila izdana sodba z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581),³⁷ in tudi ne spora pred sodiščem, pristojnim za davčne zadeve, pri katerem je matična družba razdeljevalke dividend vložila zahtevek za vračilo predplačila davka.

78. Ta novi pristop Komisije poleg tega izhaja le iz teoretične analize. V zvezi z njim ni podan noben konkreten primer, ki bi dokazoval njeno resničnost. Toda „Komisija mora v postopku zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU dokazati obstoj zatrjevane neizpolnitve obveznosti. Sodišču mora predložiti dokaze, ki jih potrebuje za preizkus, ali je ta neizpolnitev podana, pri čemer se ne more sklicevati na nikakršno domnevo“.³⁸

3. Sklep v zvezi s tretjim očitkom

79. Glede na zgornje preudarke menim, da Komisija ni dokazala, da Francoska republika ohranja diskriminacijo, ki jo je Sodišče ugotovilo v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), ker vračilo predplačila davka omejuje na tretjino dividend, ki jih je izplačala hčerinska družba nerezidentka.

D. Četrty očitek: nepredložitev vprašanja Sodišču, da bi ugotovilo, ali je omejitev pravice do vračila nezakonito obračunanega predplačila davka skladna s pravom Unije

1. Trditve strank

80. Po navedbah Komisije bi moral Conseil d'État (državni svet) pred določitvijo pravil za vračilo predplačila davka, katerega obračun je bil v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), razglašen za nezdružljivega s pravom Unije, vložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe. Conseil d'État (državni svet) naj bi namreč moral kot sodišče, ki odloča na zadnji stopnji, v smislu člena 267(3) PDEU Sodišču predložiti vprašanje zaradi težav pri ugotavljanju posledic te sodbe.

81. Po eni strani naj bi dvomi glede skladnosti morebitnih omejitev pravice do vračila predplačila davka s pravom Unije izhajali iz sklepnih predlogov rapporteur public in želje strank, naj Conseil d'État (državni svet) vloži nov predlog za sprejetje predhodne odločbe.

82. Po drugi strani naj glede na sodbo z dne 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), ne bi bilo mogoče izključiti tveganja za razhajanje sodne prakse v Uniji.

³⁷ Sicer pa je Sodišče v odgovoru na drugo predloženo vprašanje izrecno razlikovalo med položajem matične družbe in položajem njenih delničarjev. Pri tem je navedlo, da „ureditev iz postopka v glavni stvari – ki se poleg tega nanaša na predplačilo davka, ki ga je plačala matična družba ob razdelitvi dividend, in ne na davek, odmerjen pri prodaji proizvodov – ne pomeni prealitivne navedenega predplačila davka na tretjo osebo“ (sodba z dne 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, točka 75).

³⁸ Sodba z dne 26. aprila 2018, Komisija/Bolgarija (C-97/17, EU:C:2018:285, točka 69). Glej tudi sodbo z dne 16. julija 2015, Komisija/Slovenija (C-140/14, neobjavljena, EU:C:2015:501, točka 38).

83. Francoska vlada najprej opozarja na sodno prakso Sodišča, v skladu s katero nacionalnim sodiščem ni treba vložiti predloga za sprejetje predhodne odločbe glede razlage zgolj zato, ker to želi ena od strank v postopku.

84. Poleg tega trdi, da Komisija ni pojasnila težav, na katere naj bi Conseil d'État (državni svet) naletel v primerih, v katerih sta bili izdani zadevni sodbi, in ki naj bi upravičevale vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267, tretji odstavek, PDEU. Poleg tega naj bi se navedeno sodišče spopadalo s težavami, povezanimi z dejanskim stanjem, in ne z razlago prava Unije.

85. Conseil d'État (državni svet) naj bi vsekakor upravičeno menil, da so odgovori na vprašanja, s katerimi se je srečeval, dovolj očitni, da ni bilo treba Sodišču predložiti novega vprašanja za predhodno odločanje.

2. Presoja

a) Načelo kršitve člena 267, tretji odstavek, PDEU

86. Četrty očitke je mogoč le, če je kateri od ostalih očitkov utemeljen, ali če jih je utemeljenih več. Kot je Komisija sama pojasnila, je zadnji očitek omejen na dejstvo, da Conseil d'État (državni svet) ni izpolnil svoje obveznosti „v *okolščinah obravnavanega primera*“, ³⁹ to je na podlagi sodbe z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Ne nanaša se torej na strukturno neizpolnitev obveznosti vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki jo ima Conseil d'État (državni svet) na podlagi člena 267, tretji odstavek, PDEU.

87. Kakor koli, kot sem navedel v uvodu teh sklepnih predlogov, mora Sodišče prvič odločati o tovrstnem očitku v okviru tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti. Vendar pa ne dvomim, da teoretična možnost, da lahko pride zaradi kršitve člena 267, tretji odstavek, PDEU do neizpolnitve obveznosti države, obstaja.

88. Po eni strani ni sporno, da „se odgovornost države članice na podlagi člena [258 PDEU] uveljavlja ne glede na državni organ, ki je s svojim ravnanjem ali opustitvijo povzročil neizpolnitev obveznosti, tudi če gre za institucijo, ki je po ustavi neodvisna“. ⁴⁰ Po drugi strani je Sodišče zavrnilo trditve, da je težko odpraviti neizpolnitev obveznosti, ker naj bi ta izhajala iz sodbe vrhovnega sodišča. ⁴¹

89. Ta možnost ni skladna le z namenom dolžnosti predložitve iz člena 267, tretji odstavek, PDEU, temveč tudi s pogoji ureditve odgovornosti držav članic v primeru kršitve prava Unije.

³⁹ Glej točko 118 tožbe Komisije.

⁴⁰ Sodba z dne 5. maja 1970, Komisija/Belgija (77/69, EU:C:1970:34, točka 15). Za načelne potrditve v povezavi z nacionalno sodno prakso glej 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).

⁴¹ Glej v tem smislu sodbo z dne 12. novembra 2009, Komisija/Španija (C-154/08, neobjavljena, EU:C:2009:695, točke od 124 do 127). Sodišče je ob tem med drugim spomnilo, da „čeprav ni mogoče upoštevati posameznih sodnih odločb oziroma odločb, ki so v smislu sodne prakse, za katero je značilna drugačna naravnost, očitno v manjšini, ali razlag, ki jih je nacionalno vrhovno sodišče zavrnilo, to ne velja za pomembno sodno razlago, ki je vrhovno sodišče ni zavrnilo oziroma jo je celo potrdilo“ (točka 126, pri čemer se Sodišče sklicuje na točko 32 sodbe z dne 9. decembra 2003, Komisija/Italija, C-129/00, EU:C:2003:656).

90. Namen dolžnosti predložitve iz člena 267, tretji odstavek, PDEU je namreč med drugim preprečiti, da bi se v kateri koli državi članici izoblikovala nacionalna sodna praksa, ki ne bi bila skladna s predpisi prava Unije.⁴² Kot je poudaril generalni pravobranilec Y. Bot, če nacionalna sodišča, zoper odločitve katerih po nacionalnem pravu ni pravnega sredstva, ne spoštujejo svoje obveznosti vložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe, Sodišče ne more opravljati svoje temeljne naloge v skladu s členom 19(1), prvi pododstavek, PEU, in sicer, da zagotavlja „upoštevanje prava pri razlagi in uporabi Pogodb“.⁴³

91. Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je neizpolnitev obveznosti vložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe, določene v členu 267, tretji odstavek, PDEU, ena od okoliščin, ki jo je treba upoštevati pri preučitvi odgovornosti države članice zaradi odločitve nacionalnega sodišča, ki je odločalo na zadnji stopnji.⁴⁴

92. Možnost, da se ugotovi neizpolnitev obveznosti države članice zaradi kršitve obveznosti vložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe, je še toliko bolj upravičena, kadar je ta obveznost kršena po prvi sodbi Sodišča. Kot je navedlo Sodišče, namreč obveznost države članice na podlagi člena 260(1) PDEU pomeni, da „morajo vsi organi zadevne države članice na področjih svojih pristojnosti zagotoviti izvršitev sodbe Sodišča. Sodišča zadevne države članice morajo [tako] pri izvajanju svojih nalog zagotoviti upoštevanje sodbe“.⁴⁵ Enaka ugotovitev, kot je bila potrjena v zvezi z izvršitvijo sodbe, v kateri je bila ugotovljena neizpolnitev obveznosti, velja tudi za sodišča, ki so Sodišču v predhodno odločanje predložila vprašanja, saj imajo sodbe, v katerih Sodišče poda razlago, „splošen“ učinek v pravni ureditvi Unije.⁴⁶ Ko Sodišče razloži določbo prava Unije, ta razlaga velja za vsa sodišča.⁴⁷ S to razlago se pojasnita pomen in obseg zadevnega pravila prava Unije, kot ga je treba ali bi ga bilo treba razumeti ali uporabljati od trenutka, ko je začel veljati.⁴⁸

93. Če torej sodišče, ki predloži vprašanje za predhodno odločanje, še vedno dvomi glede pomena pravila in če je to sodišče zadnje stopnje, mora torej Sodišču ponovno predložiti vprašanje. V teh okoliščinah je namreč odgovor Sodišča potreben za rešitev spora, tako da v skladu s sodbo z dne 6. oktobra 1982, Cilfit in drugi (283/81, EU:C:1982:335),⁴⁹ „nastane“ obveznost predložitve.⁵⁰

42 Glej v tem smislu sodbo z dne 15. marca 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, točka 33).

43 Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Y. Bota v zadevi Ferreira da Silva e Brito in drugi (C-160/14, EU:C:2015:390, točka 102).

44 Glej v tem smislu sodbe z dne 30. septembra 2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, točka 55); z dne 13. junija 2006, Traghetti del Mediterraneo (C-173/03, EU:C:2006:391, točka 32), in z dne 28. julija 2016, Tomášová (C-168/15, EU:C:2016:602, točka 25).

45 Sodba z dne 14. decembra 1982, Waterkeyn in drugi (od 314/81 do 316/81 in 83/82, EU:C:1982:430, točka 14).

46 Glej v tem smislu Wildemeersch, J., „Une loi inconstitutionnelle et contraire au droit de l'Union: et alors? Une déférence erronée vis-à-vis du législateur“, *Journal des tribunaux*, 2018, str. 256 in 257, zlasti str. 257. Avtor se sklicuje na Lenaerts, K., „Form and Substance of the Preliminary Ruling Procedure“, v: Curtin, D. in Heukels, T., (ur.), *Institutional Dynamics of European Integration, Essays in Honor of Henty G. Schermers*, zvezek II, Kluwer Academic Publishers, 1994, str. 355–380, zlasti str. 376.

47 Glej v tem smislu Soulard, S., Rigaux, A., in Munoz, R., *Contentieux de l'Union européenne/3 – Renvoi préjudiciel – Recours en manquement*, coll. Axe Droit, Pariz, Lamy, 2011, št. 59.

48 Glej v tem smislu sodbo z dne 27. marca 1980, Meridionale Industria Salumi in drugi (66/79, 127/79 in 128/79, EU:C:1980:101, točka 9).

49 Točka 11 navedene sodbe.

50 Izraz je prevzet iz Lekkou, E., komentar št. 24, v: Karpenschif, M. in Nourissat, C. (ur.), *Les grands arrêts de la jurisprudence de l'Union européenne*, 3. izdaja, PUF, 2016, str. 131–136, zlasti št. 24-4. Glej v tem smislu sodbo z dne 28. julija 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, točka 47).

94. Kar namreč zadeva obseg te obveznosti, je Sodišče potrdilo, da je odslej „iz sodne prakse, ustaljene od izreka sodbe Cilfit in drugi (283/81, EU:C:1982:335), razvidno, da mora sodišče, zoper odločitev katerega po nacionalnem pravu ni pravnega sredstva, če se pred njim postavi vprašanje iz prava Unije, izpolniti obveznost predložitve, razen če ugotovi, da postavljeno vprašanje ni upoštevno [to je, „če noben odgovor na to vprašanje *ne bi mogel vplivati* na rešitev spora“⁵¹], ali da je zadevno določbo prava Unije Sodišče že razložilo, ali da je pravilna uporaba prava Unije tako očitna, da ne omogoča nobenega razumnega dvoma“.⁵²

b) Uporaba načela v obravnavani zadevi

95. Ob koncu analize drugega in tretjega očitka ugotavljam, da Conseil d'État (državni svet) ni prezrl pomena in obsega sodbe z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), kar zadeva dovoljena pravila o dokazovanju in oceno zneska predplačila davka, ki ga je treba vrniti. V zvezi s tem mu nikakor ni mogoče očitati, da ni izpolnil obveznosti vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe. Mogoče se je namreč strinjati, da so bila zadevna pravna vprašanja v smislu sodbe z dne 6. oktobra 1982, Cilfit in drugi (283/81, EU:C:1982:335, točka 14), rešena s sodbo z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

96. Nasprotno pa je bolj vprašljiva rešitev, ki jo je Conseil d'État (državni svet) sprejel v sodbah v zvezi z davkom, ki so ga plačale družbe vnukinje, saj je bila uporaba prava Unije nesporno nujna za rešitev sporov, o katerih je odločal.

97. Samo nacionalno sodišče je sicer pristojno za presojo, ali se pravilna uporaba prava Unije kaže tako očitno, da ni nobenega razumnega dvoma, in da se posledično odloči, da Sodišču ne bo predložilo vprašanja o razlagi prava Unije, ki je postavljeno pred njim.⁵³ To pomeni, da „smejo le nacionalna sodišča, zoper odločitve katerih po nacionalnem pravu ni pravnega sredstva, v okviru lastne odgovornosti in neodvisno presoditi, ali gre za *acte clair*“.⁵⁴

98. Vendar od sodbe z dne 6. oktobra 1982, Cilfit in drugi (283/81, EU:C:1982:335), ni sporno, da „[mora biti] [p]red sklepom, da gre za tak primer, [...] nacionalno sodišče[, ki odloča na zadnji stopnji,] prepričano, da je zadeva enako očitna tudi za sodišča drugih držav članic *in za Sodišče*“.⁵⁵ Kot je Sodišče pojasnilo, „[s]amo če so izpolnjeni vsi ti pogoji, lahko nacionalno sodišče opusti predložitev tega vprašanja Sodišču in ga reši v okviru lastne odgovornosti“.⁵⁶

99. V obravnavanem primeru ni sporno, da Sodišče v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), ni obravnavalo vprašanja glede upoštevanja davka, ki so ga plačale družbe vnukinje matične družbe, je pa to vprašanje obravnavalo v sodbi z dne 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). Zato Conseil d'État (državni svet) z odločitvijo, da ne upošteva te sodbe samo zato, ker se je britanska ureditev razlikovala od francoske ureditve o davčnem odbitku in predplačilu davka, ni mogel biti prepričan, da bo njegovo razlogovanje enako očitno tudi za Sodišče. Razhajajoče se rešitve, ki so jih predlagale družbe pritožnice in rapporteur public, so poleg tega pokazale negotovost glede rešitve, ki jo je bilo treba uporabiti.

51 Sodba z dne 6. oktobra 1982, Cilfit in drugi (283/81, EU:C:1982:335, točka 10); moj poudarek. Glej tudi sodbi z dne 18. julija 2013, Consiglio Nazionale dei Geologi (C-136/12, EU:C:2013:489, točka 26), in z dne 15. marca 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, točka 42).

52 Sodba z dne 9. septembra 2015, Ferreira da Silva e Brito in drugi (C-160/14, EU:C:2015:565, točka 38). Glej v tem smislu tudi sodbe z dne 15. septembra 2005, Intermodal Transports (C-495/03, EU:C:2005:552, točka 33); z dne 9. septembra 2015, X in van Dijk (C-72/14 in C-197/14, EU:C:2015:564, točka 55), ter z dne 1. oktobra 2015, Doc Generici (C-452/14, EU:C:2015:644, točka 43).

53 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 40).

54 Sodba z dne 9. septembra 2015, X in van Dijk (C-72/14 in C-197/14, EU:C:2015:564, točka 59).

55 Sodba z dne 28. julija 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, točka 48); moj poudarek. Glej v tem smislu tudi sodbi z dne 6. oktobra 1982, Cilfit in drugi (283/81, EU:C:1982:335, točka 16), in z dne 15. septembra 2005, Intermodal Transports (C-495/03, EU:C:2005:552, točka 39).

56 Sodba z dne 28. julija 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, točka 48). Glej tudi sodbo z dne 6. oktobra 1982, Cilfit in drugi (283/81, EU:C:1982:335, točka 16).

100. Kakor koli, Conseil d'État (državni svet) je s tem, da Sodišču ni predložil vprašanja, ustvaril *tveganje* za razhajanje v sodni praksi znotraj Unije, ki ni skladno z obveznostjo vložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki jo je kot sodišče, zoper odločitve katerega ni pravnega sredstva, imel na podlagi člena 267, tretji odstavek, PDEU.

101. Strinjati se ni mogoče niti s Francosko republiko, ki trdi, da potreba po upoštevanju družb vnukinj ni zahtevala razlage prava, temveč samo presojo dejanskega stanja. Za izračun zneska, ki ga je treba vrniti – kar je presoja dejanskega stanja – je namreč vprašanje, ali je treba upoštevati davek, ki so ga plačale družbe vnukinje, vprašanje, ki ga je treba nujno rešiti predhodno in na katero je treba odgovoriti v odvisnosti od pravnega pravila, ki se uporabi.⁵⁷

3. Ugotovitev v zvezi s četrtem očitkom

102. Glede na zgornje preudarke menim, da Francoska republika ni izpolnila obveznosti, ki jo je imel Conseil d'État (državni svet) na podlagi člena 267, tretji odstavek, PDEU.

103. Čeprav namreč glede na sodbo z dne 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), ni bilo dvoma, da je upoštevanje davka, ki so ga plačale družbe vnukinje nerezidentke, vprašanje prava Unije, ki bi lahko vplivalo na rešitev sporov, o katerih je odločal Conseil d'État (državni svet), in čeprav pravilna uporaba prava Unije ni bila tako očitna, da ni bilo prostora za razumen dvom, se je Conseil d'État (državni svet) odločil, da Sodišču v zvezi s tem ne predloži vprašanja za predhodno odločanje.

V. Stroški

104. V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki.

105. V obravnavani zadevi sta Komisija in Francoska republika predlagali naložitev stroškov drugi stranki v postopku.

106. Člen 138(3) Poslovnika Sodišča določa, da lahko Sodišče, če se zdi to glede na okoliščine v zadevi upravičeno, odloči, da ena stranka poleg svojih stroškov nosi tudi del stroškov druge stranke. Ker v obravnavanem primeru predlagam, naj se pritožbi Komisije ugodi le v delu, ki se nanaša na prvi in četrti očitek, menim, da je treba na podlagi navedene določbe Francoski republiko poleg lastnih stroškov naložiti tudi plačilo polovice stroškov Komisije.

VI. Predlog

107. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj odloči:

1. Ker se s sodno prakso Conseil d'État (državni svet, Francija) ne upošteva obdavčitve družb vnukinj s sedežem v državi članici, ki ni Francija, medtem ko je mehanizem, ki se uporablja za družbe vnukinje s sedežem v Franciji, tem omogočal, da vmesni družbi prejemnici izplačajo dividende, ki so oproščene stroška davka, ki zanje velja, se ohranja diskriminacija, ki jo je Sodišče ugotovilo s sodbo z dne 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), tako da Francoska republika ni izpolnila obveznosti, ki jih ima na podlagi členov 49 in 63 PDEU.

⁵⁷ Naj v zvezi s tem pripomnim, da je Olivier Fouquet, predsednik senata Conseil d'État (državni svet), na koncu svojega komentarja sodb Conseil d'État navedel, da so se „[v] sporu [...] postavljala še druga zanimiva vprašanja, kot je upoštevanje dividend, ki so jih izplačale družbe vnukinj. Vendar gre za izključno pravna vprašanja, in ne tehniko sodne prakse“ (Fouquet, O., „Conseil d'État, précompte et fléchage: *non possumus*“, *Revue de droit fiscal*, št. 1, januar 2013, str. 1 in 2, zlasti str. 2; moj poudarek).

2. Ker Conseil d'État (državni svet) ni predložil vprašanja Sodišču, čeprav je bilo upoštevanje davka, ki so ga plačale družbe vnukinje nerezidentke, vprašanje prava Unije, ki bi lahko vplivalo na rešitev sporov, o katerih je odločal, in čeprav pravilna uporaba prava Unije ni bila tako očitna, da ni bilo prostora za razumen dvom, Francoska republika ni izpolnila obveznosti, ki jo ima na podlagi člena 267, tretji odstavek, PDEU.
3. V preostalem delu se tožba zavrne.
4. Francoski republiki se poleg plačila njenih stroškov naloži plačilo polovice stroškov Evropske komisije, ki nosi polovico svojih stroškov.