

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

4. listopada 2018.(*)

„Povreda obveze države članice – Članci 49. i 63. UFEU-a kao i članak 267. treći stavak UFEU-a – Lančano oporezivanje – Različito postupanje ovisno o državi sjedišta društva unuke – Povrat nezakonito naplaćenoga poreza po odbitku – Zahtjevi koji se odnose na dokaze kojima se opravdava takav povrat – Ograničenje prava na povrat – Diskriminacija – Nacionalni sud koji odlučuje u posljednjem stupnju – Obveza upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku”

U predmetu C-416/17,

povodom tužbe zbog povrede obveze na temelju članka 258. UFEU-a, podnesene 10. srpnja 2017.,

Europska komisija, koju zastupaju J.-F. Brakeland i W. Roels, u svojstvu agenata,

tužitelj,

protiv

Francuske Republike, koju zastupaju E. de Moustier, A. Alidière i D. Colas, u svojstvu agenata,

tuženik,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vijeća, K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu suca petog vijeća, E. Levits (izvjestitelj), M. Berger i F. Biltgen, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: M.-A. Gaudissart, zamjenik tajnika,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 20. lipnja 2018.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 25. srpnja 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Svojom tužbom Europska komisija od Suda zahtijeva da utvrdi da je Francuska Republika, održavajući diskriminirajuće i neproporcionalno postupanje spram francuskih društava majki koja primaju dividende od inozemnih društava kćeri u vezi s pravom na povrat poreza naplaćenoga protivno pravu Unije, kako ga je Sud tumačio u presudi od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), povrijedila obveze koje ima na temelju članka 49., članka 63. i članka 267. trećeg stavka UFEU-a, kao i načela ekvivalentnosti i djelotvornosti.

Nacionalno pravo

2 U njegovoj verziji koja je bila na snazi tijekom poreznih godina o kojima je riječ u predmetu u kojem je donesena presuda od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), članak 146. stavak 2. *code général des impôts* (Opći porezni zakonik) (u daljnjem tekstu: CGI) propisivao je:

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

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

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

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

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

Može ga se koristiti samo kada je prihod uključen u poreznu osnovicu poreza na dohodak koji duguje subjekt koji prima dividende.

Prima ga se nakon plaćanja tog poreza.

Vraća se fizičkim osobama u mjeri u kojoj njegov iznos premašuje iznos koji te osobe duguju.”

4 Člankom 223.e stavkom 1. prvim podstavkom CGI-ja, u njegovoj verziji primjenjivoj na isplate izvršene počevši od 1. siječnja 1999., predviđalo se:

„[...] [K]ada se prihodi koje isplaćuje neko društvo naplaćuju od iznosa na temelju kojih ono ne podliježe porezu na dobit po uobičajenoj stopi [...], to društvo dužno je platiti predjum jednak poreznom odbitku izračunatom pod uvjetima predviđenima u članku 158.a prvom stavku. [...] Predjum se duguje na temelju isplata koje omogućuju porezni odbitak iz članka 158.a bez obzira na to o kojim subjektima koji primaju dividende je riječ”

Okolnosti spora

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

5 *Accor*, društvo osnovano u skladu s francuskim pravom, zatražilo je u 2011. od francuske porezne uprave povrat poreza po odbitku plaćenog prilikom preraspodjele dividendi zaprimljenih od njegovih društava kćeri sa sjedištem u drugim državama članicama. Taj zahtjev za povrat bio je povezan s činjenicom da se, u dijelu koji se odnosi samo na dividende koje potječu od rezidentnih društava kćeri, prilikom njihove preraspodjele društvo majka moglo koristiti uračunavanjem, u porez po odbitku koji je ono dugovalo, poreznog odbitka povezanog s raspodjelom tih dividendi. Nakon što je ta uprava odbila taj zahtjev, *Accor* je podnio tužbu pred francuskim upravnim sudovima.

6 Sud je, postupajući po zahtjevu za prethodnu odluku koji je uputio Conseil d'État (Državno

vijeće, Francuska), u svojoj presudi od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), utvrdio, kao prvo, u točki 49., da se, za razliku od dividendi koje potječu od rezidentnih društava koje, francuskim zakonodavstvom ne omogućuje sprječavanje oporezivanja na razini nerezidentnog društva koje raspodjeljuje dividende, iako je i za dividende primljene od rezidentnih društava koje kao i od nerezidentnih društava koje, prilikom njihove preraspodjele, trebalo platiti predujam.

7 Sud je s tim u vezi, u točki 69. te presude, zaključio da je takvo različito postupanje s dividendama koje raspodjeljuje rezidentno društvo koje u odnosu na one koje raspodjeljuje nerezidentno društvo koje, suprotno člancima 49. i 63. UFEU-a.

8 Nadalje, u točki 92. te presude, Sud je presudio to da država članica treba moći utvrditi iznos poreza na dobit koji se naplaćuje u državi članici poslovnog nastana društva koje raspodjeljuje dividende i na koji treba primijeniti porezni odbitak priznat društvu majci koje prima dividende, i da pritom nije dovoljno podnijeti dokaz da je društvo koje raspodjeljuje dividende u državi članici poslovnog nastana bilo oporezovano na dobit koja je temelj za raspodijeljene dividende, a da se ne pruže informacije o vrsti i stopi poreza koji je stvarno naplaćen na navedenu dobit.

9 Sud je dodao, u točkama 99. i 101. te presude, da se potrebnim dokazima poreznim tijelima države članice oporezivanja treba omogućiti da jasno i točno provjere jesu li ispunjeni uvjeti za dobivanje porezne pogodnosti, i da zahtjev za podnošenje tih dokaza treba podnijeti tijekom zakonskog roka za čuvanje administrativnih dokumenata i računovodstvenih podataka, kako je predviđen pravom države članice poslovnog nastana društva koje, pri čemu se ne može zahtijevati dostavljanje dokumenata koji obuhvaćaju razdoblje koje je znatno dulje od trajanja tog razdoblja.

10 Sud je tako presudio da:

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

[...]

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

ispunjeni.”

Presude Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska)

11 Nakon objave presude od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Conseil d'État (Državno vijeće) je, u svojim presudama od 10. prosinca 2012., Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) i od 10. prosinca 2012., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210) (u daljnjem tekstu: presude Conseil d'État (Državno vijeće)), odredilo uvjete koji se primjenjuju na povrat poreza po odbitku naplaćenog protivno pravu Unije.

12 Tako je, što se tiče, kao prvo, opsega povrata poreza po odbitku, Conseil d'État (Državno vijeće) presudio kako slijedi:

– u slučaju da dividenda koju je francuskom društvu majci preraspodijelilo jedno od njegovih društava kćeri sa sjedištem u drugoj državi članici nije oporezovana na razini tog potonjeg društva, porez koji je platilo društvo unuka koje je ostvarilo dobit koja je temelj za raspodijeljene dividende ne mora se uzeti u obzir za utvrđivanje predujma koji je potrebno vratiti društvu majci (presude Conseil d'État (Državno vijeće) od 10. prosinca 2012., Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, t. 29., i od 10. prosinca 2012., Accor, (FR:CESSR:2012:317075.20121210, t. 24.) .

– kada je društvo koje raspodjeljuje dividende u državi članici platilo stvarni porez po stopi većoj od uobičajene francuske porezne stope, odnosno 33,33 %, iznos poreznog odbitka na koji ima pravo treba biti ograničen na jednu trećinu dividendi koje je ono primilo i preraspodijelilo (presude Conseil d'État (Državno vijeće) od 10. prosinca 2012., Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, t. 44., i od 10. prosinca 2012., Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, t. 40.).

13 Kada je riječ, kao drugo, o dokazima koje se mora dostaviti u potporu zahtjevima za povrat, Conseil d'État (Državno vijeće) je utvrdio da:

– je moguće pozivati se na prijave o predujmu prilikom određivanja iznosa dividendi primljenih od društava kćeri sa sjedištem u drugoj državi članici (presude Conseil d'État (Državno vijeće) od 10. prosinca 2012., Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, t. 24. i 25., i od 10. prosinca 2012., Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, t. 19. i 20.);

– je nužno raspolagati svim dokazima u prilog osnovanosti zahtjeva za povrat tijekom cijelog razdoblja postupka, a da pritom istek zakonskog roka za čuvanje ne dovodi do oslobađanja od te obveze (presude Conseil d'État od 10. prosinca 2012., Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, t. 35, i od 10. prosinca 2012., Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, t. 31.).

Predsudski postupak

14 Nakon presuda Conseil d'État (Državno vijeće) Komisija je zaprimila nekoliko pritužbi u vezi s uvjetima povrata poreza po odbitku koji su platila francuska društva koja su primila dividende inozemnog podrijetla.

15 Budući da Komisija nije bila zadovoljna razmjenom informacija s Francuskom Republikom, ona je francuskim tijelima 27. studenoga 2014. uputila pismo opomene, u kojem je navela da određeni uvjeti za povrat poreza po odbitku iz presuda Conseil d'État (Državno vijeće) možda krše pravo Unije.

16 Budući da je Francuska Republika, u svojem odgovoru od 26. siječnja 2015., osporila

prigovore koji joj se predbacuju, Komisija joj je 29. travnja 2016. dostavila obrazloženo mišljenje kojim joj je naložila da poduzme mjere kako bi postupila u skladu s tim mišljenjem u roku od dva mjeseca od njegova primitka.

17 Budući da je Francuska Republika u svojem odgovoru od 28. lipnja 2016. ostala pri svojem stajalištu, Komisija je podnijela ovu tužbu zbog povrede obveze na temelju članka 258. UFEU-a.

O tužbi

18 U prilog svojoj tužbi Komisija ističe četiri prigovora, od kojih se prva tri temelje na povredi članka 49. i 63. UFEU-a, kako ih je Sud protumačio u presudi od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), kao i povredi načela ekvivalentnosti i djelotvornosti, dok se četvrti tužbeni razlog temelji na povredi članka 267. trećeg stavka UFEU-a.

Prvi prigovor, koji se temelji na povredi članka 49. i 63. UFEU-a zbog ograničenja prava na povrat poreza po odbitku koje proizlazi iz neuzimanja u obzir oporezivanja društava unuka sa sjedištem u državi članici koja nije Francuska Republika

Argumentacija stranaka

19 Komisija smatra da presude Conseil d'État (Državno vijeće) nisu otklonile neusklađenost, koju je Sud utvrdio u svojoj presudi od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), francuskog zakonodavstva s člancima 49. i 63. UFEU-a. Naime, na temelju presuda Conseil d'État (Državno vijeće), oporezivanje nerezidentnih društava unuka od kojih potječu dividende koje su temelj za dividende koje raspodjeljuje nerezidentno društvo koje rezidentnom društvu majci ne uzima se u obzir u svrhu povrata poreza po odbitku koji plaća društvo majka u slučaju preraspodjele dividendi. Nasuprot tomu, u isključivo nacionalnom lancu povezanih društava, dvostruko ekonomsko oporezivanje se neutralizira, na način da transakcija raspodjele dividendi između društva unuke i društva koje dovodi do nastanka prava na porezni odbitak u iznosu jednakom porezu po odbitku koji se duguje na temelju te preraspodjele.

20 Osim toga, različito postupanje ovisno o sjedištu društva unuke koje raspodjeljuje dividende nije objektivno opravdano.

21 Kao prvo, neuzimanje u obzir oporezivanja dobiti koja je temelj za dividende koje nerezidentno društvo unuka raspodjeljuje društvu majci putem njezina društva koje ne može se temeljiti na tomu što u francuskom pravu ne postoji pojam „društvo unuka”, jer bi to dovelo do pretjerano formalističke primjene mehanizma poreznog odbitka. Također, riječ je o tretmanu dividendi ovisno o njihovu porijeklu a ne o onomu subjekata uključenih u lanac povezanih društava. S tim u vezi, nije relevantna okolnost da je društvo koje oslobodeno od poreza, jer su, inicijalno, dividende koje raspodjeljuje društvo unuka bile oporezovane.

22 Nadalje, budući da je plaćanje poreza po odbitku prilikom raspodjele dividendi obveza propisana francuskim zakonodavstvom, ne može se zaključiti to da dodatni financijski teret na dividendama koje raspodjeljuje rezidentno društvo, koje potječu iz prethodne distribucije dividendi između njegova nerezidentnog društva koje i njegova nerezidentnog društva unuke, potječe iz zakonodavstva njihove države članice poslovnog nastana.

23 Naposljetku, Komisija smatra da Francuska Republika ne može izbjeći obvezu sprječavanja dvostrukog ekonomskog oporezivanja u slučaju raspodjele dividendi koje potječu od dobiti nerezidentnog društva unuke s obrazloženjem da nema obvezu prilagoditi svoj porezni sustav različitim sustavima oporezivanja u drugim državama članicama. Naime, od Francuske Republike ne zahtjeva se prilagodba njezina poreznog sustava, već samo njegova istovjetna primjena, bez

obzira na podrijetlo dividendi koje se raspodjeljuju.

24 Francuska Republika ne osporava činjenicu da pravila za povrat poreza po odbitku, kako su određena u presudama Conseil d'État (Državno vijeće), ne omogućavaju neutraliziranje oporezivanja dividendi koje raspodjeljuje nerezidentno društvo unuka. Doduše, ona navodi to da francuski sustav osigurava sprežavanje dvostrukog oporezivanja samo na razini pojedinačnog društva koje raspodjeljuje dividende. Međutim, država članica ima slobodu urediti svoj sustav oporezivanja, dok god on ne uključuje diskriminacije, slijedom čega ona nema obvezu prilagoditi vlastiti porezni sustav poreznim sustavima drugih država članica.

25 Međutim, u ovom slučaju francuski porezni propis ne omogućava da se u porez koji duguje društvo majka uračunaju porezi koje su platila njegova rezidentna društva unuke. Naime, porezni odbitak dodjeljuje se društvu majci samo zbog oporezivanja dobiti društva kćeri koje raspodjeljuje dividende. Stoga za Francusku Republiku ne postoji obveza da pri izračunu povrata plaćenog poreza po odbitku osigura to da se uzme u obzir oporezivanje nerezidentnih društava unuka koja raspodjeljuju dividende.

26 Okolnost da je raspodjela dividendi društva unuke društvu kćeri bila oporezovana posljedica je, dakle, primjene inozemnog poreznog propisa u Francuskoj Republici, što ona ne mora ispravljati.

27 Osim toga, budući da francuski sustav čiji je cilj sprežavanje dvostrukog oporezivanja štiti u pogledu društva unuke, uračunavanje poreza koji se duguje prilikom raspodjele dividendi moguće je samo za društvo koje prima navedene dividende. Drugim riječima, riječ je o dvostranom odnosu između dva subjekta, onoga koji raspodjeljuje dividende i onoga koji ih prima, pri čemu treba precizirati to da, u slučaju da preraspodjelu vrši posredničko društvo, čije se društvo unuka dakle smatrati društvom kćeri posredničkoga društva.

28 U tim okolnostima, francuski sustav stoga treba razlikovati od britanskog sustava predujma poreza na dobit (*Advance Corporation Tax*) o kojem je riječ u predmetima u kojima su donesene presude od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) i od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). Naime, u francuskom uređenju ne uzima se u obzir porez koji duguju društva unuke, neovisno o tome jesu li ona rezidentna, jer se ona temelji na logici kojom se nastoji ublažiti oporezivanje, a ne na logici oporezivanja grupa.

Ocjena Suda

29 Svojim prvim prigovorom, Komisija tvrdi to da, nemogućnost uzimanja u obzir, koja proizlazi iz presuda Conseil d'État (Državno vijeće), radi povrata predujma koji duguje društvo majka rezidentno u Francuskoj prilikom raspodjele dividendi, oporezivanja kojem je bila podvrgnuta dobit koja je temelj za te dividende koju je steklo društvo unuka tog društva sa sjedištem u drugoj državi članici, kada su dividende preraspodijeljene tom društvu majci putem nerezidentnog društva kćeri, ne omogućava ispravljanje neusklađenosti francuskog mehanizma sprežavanja dvostrukog oporezivanja s člancima 49. i 63. UFEU-a, kako ju je utvrdio Sud u svojoj presudi od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

30 U točki 69. te presude, Sud je presudio to da se člancima 49. UFEU-a i 63. UFEU-a protivni zakonodavstvo države članice čiji je cilj sprežavanje dvostrukog ekonomskog oporezivanja dividendi, koje društvu majci omogućava da u predujam koji duguje prilikom preraspodjele svojim dioničarima dividendi koje su isplatila njegova društva kćeri, uračuna porezni odbitak povezan s raspodjelom tih dividendi, ako one potječu od društva kćeri sa sjedištem u toj državi članici, ali tu mogućnost ne nudi ako je te dividende raspodijelilo društvo kćer sa sjedištem u drugoj državi

?lanici, jer takva raspodjela ne uklju?uje, u takvom slu?aju, dodjeljivanje poreznog odbitka povezanog s raspodjelom tih dividendi tog društva k?eri.

31 Kao što to naglašava Komisija, to što Državno vije?e (Conseil d'État) primjenjuje presudu od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), dovodi do toga da se rezidentnom društvu majci, koje prima dividende koje raspodjeljuje jedno od njegovih društava k?eri sa sjedištem u drugoj državi ?lanici, priznaje povrat poreza po odbitku koji se duguje na temelju preraspodjele tih dividendi njegovim dioni?arima uzimaju?i u obzir oporezivanje primijenjeno na te dividende samo na razini društva k?eri. Nasuprot tomu, ranije oporezivanje tih dividendi, na nižoj razini lanca povezanih društava - na razini društva unuke - ne uzima se u obzir za utvr?ivanje iznosa povrata.

32 S tim u vezi, Francuska Republika ne osporava to da, u okviru isklju?ivo nacionalnog lanca povezanih društava, francuski sustav spre?avanja dvostrukog ekonomskog oporezivanja automatski dovodi do uzimanja u obzir oporezivanja dividendi koje se raspodjeljuju na svakoj razini lanca povezanih društava. Naime, svaka raspodjela dividendi društva k?eri dovodi do stvaranja prava na porezni odbitak koje društvo majka može ura?unati u predujam koji duguje, kao društvo k?i, prilikom preraspodjele tih dividendi vlastitom društvu majci, predujam koji je jednak poreznom odbitku. Predmetni sustav tako sprje?ava dvostruko ekonomsko oporezivanje dobiti koja se raspodjeljuje priznavanjem poreznog odbitka društvu majci koji kompenzira predujam koji se duguje za dobit koju ono preraspodjeljuje.

33 Nasuprot tomu, u okviru prekograni?ne raspodjele dividendi, ograni?enje, za izra?un povrata poreza po odbitku koji se duguje u slu?aju preraspodjele od strane rezidentnog društva majke koje prima dividende, na oporezivanje primijenjeno na te dividende na razini samoga rezidentnoga društva k?eri koje raspodjeljuje dividende, dovodi, kada je dobit koja je temelj za te dividende ostvarilo društvo unuka, do nepovoljnijeg tretmana tih dividendi u usporedbi s isklju?ivo nacionalnim lancem povezanih društava.

34 Naime, u slu?aju kada je na dividende koje je raspodijelilo nerezidentno društvo k?er svojem rezidentom društvu majci primijenjeno oslobo?enje od poreza u državi ?lanici poslovnog nastana društva k?eri, iznos povrata poreza po odbitku koji se duguje u slu?aju preraspodjele jednak je nuli, jer na razini društva k?eri nije došlo do oporezivanja dividendi. Neuzimanje u obzir stvarnog oporezivanja kojem je bila podvrgnuta dobit koja je temelj za ranije raspodijeljene dividende, na nižoj razini lanca povezanih društava, odnosno na razini društva unuke društva k?eri, stoga održava dvostruko ekonomsko oporezivanje raspodijeljene dobiti.

35 Kao što to navodi i Francuska Republika, pravo Unije koje je trenutno na snazi ne propisuje op?e kriterije za podjelu nadležnosti izme?u država ?lanica u vezi sa sprje?avanjem dvostrukog oporezivanja unutar Unije. Stoga, svaka država ?lanica ima slobodu urediti svoj sustav oporezivanja raspodijeljene dobiti, ali pod uvjetom da sustav o kojem je rije? ne uklju?uje diskriminacije zabranjene UFEU-om (vidjeti u tom smislu presudu od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, t. 40.).

36 Treba podsjetiti na to da je, u vezi s poreznim zakonodavstvom, poput onoga ?ije na?ine primjene osporava Komisija, ?iji je cilj sprije?iti dvostruko ekonomsko oporezivanje raspodijeljene dobiti, situacija dioni?kog društva primatelja dividendi inozemnog podrijetla usporediva s onom dioni?kog društva koje prima dividende koje potje?u iz tuzemstva s obzirom na to da u tim dvama slu?ajevima ostvarena dobit može, u na?elu, biti predmet lan?anog oporezivanja (presude od 12. prosinca 2006., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, t. 62., od 15. rujna 2011., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, t. 45., kao i od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, t. 37.).

37 Me?utim, ?lankom 49. i 63. UFEU-a nalaže se državi ?lanici koja ima sustav za spre?avanje

dvostrukog ekonomskog oporezivanja u slučaju dividendi koje rezidentima isplaćuju rezidentna društva da jednako postupaju s dividendama koje rezidentima isplaćuju nerezidentna društva (presude od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, t. 72.; od 10. veljače 2011., *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 60., kao i *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, t. 38.), osim ako je to različito postupanje opravdano važnim razlozima u općem interesu (presude od 15. rujna 2011., *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, t. 44., kao i od 11. rujna 2014., *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, t. 69.).

38 Usto, argument na koji se poziva Francuska Republika, koji se temelji na nepostojanju pojma „društvo unuka” u francuskom sustavu sprežavanja dvostrukog oporezivanja nije relevantan, s obzirom na cilj predmetnoga zakonodavstva kao i mehanizam usvojen za njegovo postizanje.

39 Naime, iako je dodjela poreznog odbitka predviđena samo u slučaju dvostranog odnosa između društva majke i njegova društva kćeri, i dalje je točno to da predmetni porezni sustav sprječava dvostruko ekonomsko oporezivanje dobiti koju raspodjeljuju i rezidentna društva unuke jer se na svim razinama lanca povezanih društava sa sjedištem u Francuskoj uzastopno dodjeljuje predmetni porezni odbitak.

40 Francuska Republika naglašava to da tereti koji mogu proizlaziti iz paralelnih izvršavanja poreznih nadležnosti različitih država članica nisu ograničena slobodama kretanja, dok god takvo izvršavanje nije diskriminirajuće.

41 Točno je to da status države članice rezidentnosti društva primatelja dividendi ne može za posljedicu imati obvezu, za tu državu članicu, da kompenzira porezni teret koji proizlazi iz lančanog oporezivanja što ga u potpunosti provodi država članica na području poslovnog nastana društva koje raspodjeljuje te dividende, s obzirom na to da prva država članica niti oporezuje niti drukčije tretira, na razini društava sa sjedištem na njezinu području, primljene dividende (vidjeti, u tom smislu, presudu od 11. rujna 2014., *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, t. 84.).

42 Međutim, kao što proizlazi iz točke 39. ove presude, predmetni porezni teret proizlazi iz francuskog poreznog zakonodavstva. Naime, to zakonodavstvo podvrgava oporezivanju, putem poreza po odbitku, preraspodjelu već oporezovane dobiti, ali dopušta sprječavanje tog dvostrukog ekonomskog oporezivanja kada je preraspodjeljena dobit inicijalno oporezovana na razini rezidentnog društva unuke. Nasuprot tomu, to isto zakonodavstvo podvrgava porezu preraspodjelu dobiti koja inicijalno potječe od nerezidentnog društva unuke, čak i ako je ta dobit već oporezovana u državi članici u kojoj sjedište ima to društvo unuka, a da pritom ne dopušta uzimanje u obzir potonjeg oporezivanja radi sprežavanja dvostrukog ekonomskog oporezivanja koje proizlazi iz francuskog zakonodavstva.

43 Republika je Francuska stoga morala, da bi okončala diskriminirajuće postupanje koje je dakle utvrđeno u primjeni tog poreznog mehanizma čiji je cilj spriječiti dvostruko ekonomsko oporezivanje raspodijeljenih dividendi, uzeti u obzir ranije oporezivanje raspodijeljene dobiti koje proizlazi iz izvršavanja poreznih nadležnosti države članice podrijetla dividendi, u granicama njezine vlastite porezne nadležnosti (vidjeti, u tom smislu, presudu od 11. rujna 2014., *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, t. 86.), neovisno o razini lanca povezanih društava na kojoj je došlo do tog oporezivanja, odnosno oporezivanju na razini društva kćeri ili društva unuke.

44 Naime, iz točke 82. presude Suda od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), u vezi s izrekom presude od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), proizlazi da je na državi članici, koja rezidentnom društvu koje prima dividende od drugog rezidentnog društva dopušta da od

iznosa koji prvo društvo duguje na temelju predujma poreza na dobit odbije iznos navedenog poreza koji je platilo drugo društvo, da takvu mogućnost prizna rezidentnom društvu koje prima dividende od nerezidentnog društva, u pogledu poreza koji odgovara isplaćenoj dobiti, a koji je platilo izravno ili neizravno društvo koji prvog društva.

45 S tim u vezi, razlika koja postoji između francuskog mehanizma, koji se temelji na dodjeli poreznog odbitka o kojem je riječ u ovom predmetu i mehanizma iz Ujedinjene Kraljevine o kojem je riječ u predmetima u kojima su donesene presude od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), i od 13. listopada 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), ne utječe na načela navedena u prethodnoj točki. Naime, ta razlika odnosi se samo na tehniku oporezivanja koja se koristi za postizanje istog cilja, odnosno sprječavanja dvostrukog ekonomskog oporezivanja isplaćene dobiti. Međutim, svaka država članica ima slobodu urediti svoj sustav sprječavanja dvostrukog ekonomskog oporezivanja raspodijeljene dobiti, ali pod uvjetom da taj sustav ne uključuje diskriminacije zabranjene UFEU-om (vidjeti u tom smislu presudu od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, t. 40.).

46 Iz prethodno navedenog proizlazi da je, odbijajući uzeti u obzir, za izračun povrata poreza po odbitku koji je platilo rezidentno društvo majka na temelju raspodjele dividendi koje je isplatilo nerezidentno društvo unuka putem nerezidentnog društva kćeri, oporezivanje dobiti koja je temelj za te dividende primijenjeno na to nerezidentno društvo unuku, u državi članici njezinog poslovnog nastana, iako nacionalni mehanizam sprječavanja dvostrukog ekonomskog oporezivanja omogućava, kad je riječ o isključivo nacionalnom lancu povezanih društava, neutraliziranje oporezivanja dividendi koje raspodjeljuje društvo na svakoj razini tog lanca povezanih društava, Francuska Republika povrijedila obveze koje ima na temelju članaka 49. i 63. UFEU-a.

Drugi prigovor, koji se temelji na neproporcionalnosti zahtjeva koji se odnose na dokaze osnovanosti prava na povrat nezakonito naplaćenog poreza po odbitku

Argumentacija stranaka

47 Komisijin drugi prigovor sastoji se od tri dijela.

48 Prvim dijelom tog prigovora, Komisija ističe to da zahtjev povezanosti između raunovodstvenih dokumenata o raspodijeljenim dividendama i zapisnika sa sastanaka glavne skupštine društava kćeri u kojima se utvrđuje dobit ostvarena u obliku raspodjeljivih dividendi, dovodi do toga da je iznimno teško, odnosno nemoguće dokazati da se određeni raunovodstveni rezultat odnosi na raspodijeljene dividende, jer zapisnici sa sastanaka glavnih skupština često uključuju sve raunovodstvene podatke, koji obuhvaćaju prenošenja iz ranijih poreznih razdoblja.

49 U okviru drugog dijela, Komisija navodi to da, uvjetovanjem prava na povrat poreza po odbitku podnošenjem prethodne prijave predujma u kojoj su utvrđeni iznosi predujma plaćeni na temelju preraspodjele dividendi, presude Conseil d'État (Državno vijeće) u praksi poništavaju takvo pravo. To je osobito slučaj s društvima koja nisu prijavila pravo na porezni odbitak na temelju raspodijeljenih dividendi koje potječu od nerezidentnih društava kćeri prije donošenja presude od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

50 Naime, budući da, na temelju francuskog zakonodavstva, rezidentna društva nisu imala pravo na porezni odbitak na ime predujma koji se duguje na temelju raspodjele dividendi koje potječu od nerezidentnog društva kćeri, od tih se društava nije moglo zahtijevati da navedu te dividende u njihovim prijavama predujma.

51 Naposljetku, treći dio tog prigovora temelji se na tomu da, navođenjem da se istekom

zakonskog roka za ?uvanje dokumenata društvo koje zahtijeva povrat nezakonito napla?enog poreza po odbitku ne osloba?a od obveze da podnese sve dokaze u prilog osnovanosti njegova zahtjeva, presude Conseil d'État (Državnog vije?a) dovode do toga da je iznimno teško, odnosno nemogu?e dokazati to da je nerezidentno društvo k?i platilo porez na raspodijeljene dividende.

52 Francuska Republika uvodno ističe da se u presudi od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) izričito pojasnilo da su povrati predujma bili uvjetovani time da društva tužitelji podnesu dokaz, svim sredstvima kojima raspolažu, o porezu koji su platila njihova društva k?eri u državi ?lanici njihova poslovnog nastana.

53 U tom kontekstu, presude Conseil d'État (Državno vije?e) ističu se osobito otvorenim pristupom jer je taj sud prihvatio sve oblike dokumenata koji društvima omogu?avaju da dokažu stopu oporezivanja koja se primjenjuje na njihova nerezidentna društva k?eri.

54 Kao prvo, Francuska Republika podsje?a na to da se, u skladu s presudama Conseil d'État (Državno vije?e), nije zahtijevao dokaz o tome da se porez ?ije se ura?unavanje zahtijevalo obra?unavao na dividende povezane s konkretnim obra?unskim razdobljem. Stoga ?e se razmatrati ukupni porez napla?en na temelju dividendi, bez obzira na to iz kojih su obra?unskih razdoblja.

55 Usto, okolnost da je, u slu?ajevima koji su doveli do donošenja presuda Conseil d'État (Državno vije?e), taj sud temeljio odluke na zapisnicima sa sastanaka glavne skupštine nerezidentnih društava k?eri proizlazi iz toga što su mu takve dokumente predmetna društva podnijela kako bi dokazala iznos stope oporezivanja koju se obra?unalo na raspodijeljene dividende.

56 Kao drugo, Francuska Republika naglašava to da formulari o predujmu tehni?ki omogu?avaju utvr?ivanje iznosâ predujma pla?enih na temelju preraspodjele dividendi od nerezidentnih društava k?eri. K tomu, s obzirom na to da je pla?anje poreza po odbitku obvezno samo u slu?aju preraspodjele, dividende za koje se zahtijeva dokaz o iznosu oporezivanja nužno su one koje se preraspodijelilo.

57 Kao tre?e, presudama Conseil d'État (Državno vije?e) nije se zahtijevalo podnošenje dokaza koji nisu obuhva?eni zakonskim rokom za ?uvanje. Conseil d'État (Državno vije?e) temeljilo je svoju ocjenu na dokumentima koje su podnijela društva o kojima je rije?. U svakom slu?aju, na poreznom je obvezniku koji je podnio porezni prigovor da ?uva dokumente potrebe za dokazivanje osnovanosti svojeg zahtjeva sve do završetka upravnog, odnosno sudskog postupka, neovisno o zakonskom roku za njihovo ?uvanje.

Ocjena Suda

– Uvodne napomene

58 Treba podsjetiti na to da, s jedne strane, porezna tijela države ?lanice imaju pravo zahtijevati od poreznih obveznika dokaze koje ona smatraju nužnima za ocjenu jesu li ispunjeni uvjeti za porezni odbitak iz predmetnoga zakonodavstva, i treba li stoga dodijeliti tu pogodnost (vidjeti, u tom smislu, presude od 3. listopada 2002., Danner, C-136/00, EU:C:2002:558, t. 50.; od 26. lipnja 2003., Skandia i Ramstedt, C-422/01, EU:C:2003:380, t. 43.; od 27. sije?nja 2009., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, t. 54.; od 10. velja?e 2011., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 95.; od 30. lipnja 2011., Meilicke i dr., C-262/09, EU:C:2011:438, t. 45., kao i od 15. rujna 2011., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, t. 82.).

59 S druge strane, da bi u praksi ispravio neusklađenost francuskog zakonodavstva s člancima 49. i 63. UFEU-a, kako ih je Sud protumačio u svojoj presudi od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), on je presudio to da država članica treba moći utvrditi iznos poreza na dobit koji se naplaćuje u državi članici poslovnog nastana društva koje raspodjeljuje dividende i na koji treba primijeniti porezni odbitak priznat društvu majci, i precizirao je to da nije dovoljno podnijeti dokaz da je društvo koje raspodjeljuje dividende u državi članici svojeg poslovnog nastana bilo oporezovano na dobit koja je temelj za raspodijeljene dividende, a da se ne pruže informacije o vrsti i stopi poreza koji je stvarno naplaćen na navedenu dobit (presuda od 15. rujna 2011., *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, t. 92.).

– *Prvi dio*

60 Treba napomenuti to da, u svojoj tužbi, radi dokazivanja toga da Francuska Republika propisuje neproporcionalne zahtjeve koji se odnose na dokaze time što zahtijeva povezanost između računovodstvenih dokumenata o raspodijeljenim dividendama i zapisnika sa sastanaka glavne skupštine društava koji u kojima se utvrđuje dobit ostvarena u obliku raspodjeljivih dividendi, Komisija upućuje na točke 43. i 56. presude *Conseil d'État* (Državno vijeće) od 10. prosinca 2012., *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210), u vezi s ispitivanjem iznosa koji se povrat može tražiti za 1999. do 2001. godinu.

61 Iz toga slijedi da Komisija ne osporava to da je nužno da društvo majka koje zahtijeva povrat nezakonito naplaćenog poreza po odbitku podnese dokaze, za svaku dividendu, u vezi sa stvarno primijenjenom stopom oporezivanja i iznosom stvarno plaćenoga poreza na temelju dobiti koju su ostvarila nerezidentna društva koji.

62 Međutim, iz presude *Conseil d'État* (Državno vijeće) od 10. prosinca 2012., *Accor*, (FR:CESSR:2012:317075.20121210) ne proizlazi to da je *Conseil d'État* (Državno vijeće) namjeravao ograničiti dokaz - o tomu da se iznosi za koje je zatražen povrat uistinu odnose na raspodijeljene dividende - na podnošenje zapisnika sa sastanaka glavnih skupština društava koji u kojima se utvrđuje takva raspodjela.

63 Naime, iako se u toj presudi upućuje na takve dokumente, ništa ne dopušta zaključak da je priznavanje prava na povrat nezakonito naplaćenog poreza po odbitku nužno podvrgnuto uvjetu podnošenja tih dokumenata.

64 S tim u vezi, treba podsjetiti na to da je, u okviru tužbe zbog povrede obveze na temelju članka 258. UFEU-a, na Komisiji da dokaže postojanje navodne povrede obveze, dostavljanjem Sudu svih elementa potrebnih za njegovo ispitivanje postojanja te povrede (presuda od 28. siječnja 2016., *Komisija/Portugal*, C-398/14, EU:C:2016:61, t. 47.).

65 S obzirom na prethodna razmatranja, Komisija nije udovoljila svojoj obvezi podnošenja dokaza, tako da se ne može prihvatiti prvi dio drugog tužbenog razloga.

– *Drugi dio*

66 Komisija smatra da se francuskim pravom, kako je primijenjeno u presudama *Conseil d'État* (Državno vijeće), a osobito ograničenjem koje proizlazi iz zahtjeva dostavljanja prijava poreza po odbitku, kao i mogućnost pozivanja na odluke koje je društvo majka izvršilo prilikom plaćanja poreza po odbitku pri podnošenju tih prijavi, povremeno na temelju ekvivalentnosti i djelotvornosti.

67 S tim u vezi, nesporno je da, kako bi se ispravila neusklađenost francuskog zakonodavstva s člancima 49. i 63. UFEU-a, kako ih je Sud protumačio u svojoj presudi od 15. rujna 2011., *Accor*

(C-310/09, EU:C:2011:581), Francuska Republika mora vratiti porez po odbitku koji su platila rezidentna društva prilikom preraspodjele dividendi koje su isplatila njihova nerezidentna društva k?eri uzimaju?i u obzir oporezivanje primijenjeno na dobit koja je temelj za te dividende u državi ?lanici poslovnog nastana tih društava k?eri, u granicama poreznih stopa primjenjivih u Francuskoj.

68 Me?utim, budu?i da je, s jedne strane, zahtjev za povrat nužno uvjetovan time da je prethodno pla?en porez po dobitku i da je, s druge strane, ?injenica koja dovodi do pla?anja poreza po odbitku raspodjela dividendi, takav zahtjev ne može se prihvatiti ako nije pla?en predujam.

69 To je razlog zbog kojeg se prijave predujma odnose na raspodjelu svih dividendi, bez obzira na njihovo podrijetlo, omogu?uju?i tako identifikaciju iznosa predujma pla?enih na temelju raspodjele dividendi koje potje?u od nerezidentnih društava k?eri.

70 S tim u vezi, Francuska Republika dokazala je to da formulari o prijavi predujma zahtijevaju navo?enje raspodjela dividendi od inozemnih društava k?eri, što Komisija više nije osporavala u stadiju replike.

71 Stoga, ne može se smatrati da pozivanje, u prijavi poreza po odbitku, na odluke koje je društvo majka donijelo prilikom pla?anja poreza po dobitku u pripadaju?oj prijavi predstavlja povredu na?ela ekvivalentnosti i djelotvornosti.

72 U tim uvjetima, s obzirom na ?injenicu da je teret dokaza na Komisiji, kao što je to navedeno u to?ki 64. ove presude, drugi dio drugog prigovora treba odbiti kao neosnovan.

– *Tre?i dio*

73 Prema mišljenju Komisije, presude Conseil d'État (Državno vije?e) dovode do toga da je iznimno teško, odnosno nemogu?e, dokazati to da je nerezidentno društvo k?i platilo porez na raspodijeljene dividende, jer se njima društvo majka koje zahtijeva povrat poreza po odbitku ne osloba?a obveze da podnese dokaze u vezi s tim pla?anjem za koje je zakonski rok za ?uvanje, koji proizlazi iz nacionalnog prava druge države ?lanice, istekao.

74 Treba napomenuti to da, kad je rije? o poštovanju na?ela djelotvornosti, dokazi koji se zahtijevaju moraju omogu?iti poreznim tijelima države ?lanice oporezivanja da jasno i to?no provjere jesu li ispunjeni uvjeti za dobivanje porezne pogodnosti (vidjeti, u tom smislu, presudu od 15. rujna 2011., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, t. 99.).

75 Usto, podnošenje dokaza koji se, za svaku dividendu, odnose na stvarno primijenjenu stopu oporezivanja i iznos stvarno pla?enoga poreza na temelju dobiti koju su ostvarila društva k?eri sa sjedištem u drugim državama ?lanicama, može se zahtijevati samo ako nije gotovo nemogu?e ili pretjerano teško podnijeti dokaz o tome da su društva k?eri sa sjedištem u drugim državama ?lanicama platila porez, osobito uzimaju?i u obzir odredbe zakonodavstva navedenih država ?lanica koje se odnose na spre?avanje dvostrukog oporezivanja i na evidentiranje poreza na dobit koji treba platiti kao i na ?uvanje administrativnih dokumenata (vidjeti, u tom smislu, presudu od 15. rujna 2011., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, t. 100.).

76 U tom pogledu, zahtjev za podnošenje potrebnih dokaza treba podnijeti tijekom zakonskog roka za ?uvanje administrativnih ili ra?unovodstvenih dokumenata, kako je predvi?en pravom države ?lanice poslovnog nastana društva k?eri. Stoga se takav zahtjev ne može odnositi na dokumente koji obuhva?aju razdoblje koje je znatno dulje od trajanja zakonske obveze ?uvanja administrativnih dokumenata i ra?unovodstvenih podataka (vidjeti, u tom smislu, presudu od 15. rujna 2011., Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, t. 101.).

77 Stoga, iz presude od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), proizlazi da porezna tijela države ?lanice ne mogu zahtijevati podnošenje administrativnih dokumenata u potporu zahtjevu za povrat nakon isteka roka koji obuhva?a razdoblje koje je znatno dulje od trajanja zakonskog roka za ?uvanje tih dokumenata u državi ?lanici iz koje potje?u ti dokumenti.

78 S tim u vezi, iz to?ke 35. presude Conseil d'État (Državno vije?e) od 10. prosinca 2012., Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), kao i iz to?ke 31. presude Conseil d'État (Državno vije?e) od 10. prosinca 2012., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210) proizlazi da je na društvu koje je podnijelo prigovor da raspolaže svim dokazima u prilog osnovanosti njegova zahtjeva tijekom cijelog trajanja postupka i da ga istek zakonskog roka za ?uvanje takvih dokumenata ne može osloboditi te obveze.

79 U takvim okolnostima, kao što je to naveo i nezavisni odvjetnik u to?ki 64. svojeg mišljenja, relevantan datum za odre?ivanje postojanja mogu?e povrede na?ela na?ela djelotvornosti zbog toga što su porezna tijela države ?lanice zatražila podnošenje administrativnih dokumenata za dokazivanje odre?enih ?injenica je dan pokretanja tog predsudskog postupka.

80 Stoga, obveza podnošenja dokaza u prilog osnovanosti njegova zahtjeva za povrat, u okviru postupka prigovora, nije povreda na?ela djelotvornosti, dok god ta obveza ne obuhva?a razdoblje koje je znatno dulje od trajanja zakonske obveze ?uvanja administrativnih dokumenata i ra?unovodstvenih podataka.

81 Me?utim, presude Conseil d'État (Državno vije?e) ne dovode ni do kakve povrede tog na?ela kada potvr?uju to da istek zakonskog roka za ?uvanje takvih dokumenata ne utje?e na obvezu društva da raspolaže svim dokazima u prilog osnovanosti njegova zahtjeva „tijekom cijelog trajanja postupka”, a osobito tijekom sudskog postupka. Društvo ne može naime tvrditi da istek tog roka automatski podrazumijeva pravo na povrat pla?enog predujma.

82 U vezi s navodnom povredom na?ela djelotvornosti, Komisija nije navela nijedan argument koji bi mogao potvrditi osnovanost tog prigovora.

83 Stoga, budu?i da tre?i dio drugog prigovora nije osnovan, drugi prigovor treba odbiti u cijelosti.

Tre?i prigovor, koji se temelji na ograni?enju iznosa koji se može vratiti na temelju nezakonito napla?enog poreza po odbitku na jednu tre?inu iznosa raspodijeljenih dividendi

Argumentacija stranaka

84 Komisija podsje?a na to da presude Conseil d'État (Državno vije?e) odre?uju granicu iznosa koji treba vratiti društvima majkama na temelju poreza po odbitku pla?enoga za raspodjelu dividendi primljenih od nerezidentnog društva k?eri, pri ?emu je ta granica jednaka jednoj tre?ini iznosa raspodijeljenih dividendi.

85 Me?utim, prema Komisijinu mišljenju, s obzirom na to da iznos poreznog odbitka za dividende koje je raspodijelilo rezidentno društvo k?i uvijek predstavlja polovinu iznosa tih

dividendi, presude Conseil d'État (Držvano vijeće) nisu uklonile diskriminaciju, navedenu u presudi Suda od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), između dividendi koje se raspodjeljuje koje potječu od rezidentnog društva i onih koje potječu od nerezidentnog društva.

86 Francuska Republika tvrdi da ograničenje povrata predujma na jednu trećinu primljenih dividendi odgovara iznosu stvarno plaćenog predujma. Jednako postupanje s dividendama koje raspodjeljuju rezidentna društva kao i s onima koje raspodjeljuju nerezidentna društva kao i stoga je u potpunosti zajamčeno.

87 Usto, takvo ograničenje povrata predujma omogućava da se jednako uzme u obzir oporezivanje raspodijeljenih dividendi koje provodi država članica poslovnog nastana društva kao i oporezivanje dividendi koje raspodjeljuje rezidentno društvo kao i.

88 U tom pogledu, to ograničenje u praksi može dovesti do povrata poreza po odbitku manjeg od poreza koji je stvarno platilo društvo kao i koje raspodjeljuje dividende u državi članici svojeg poslovnog nastana. Međutim, taj povrat odgovarao bi upravo iznosu predujma koji je stvarno platilo rezidentno društvo, tako da bi se izbjegao povoljniji tretman dividendi inozemnog podrijetla u odnosu na onaj dividendi koje raspodjeljuje rezidentno društvo.

Ocjena Suda

89 U točki 87. presude od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Sud je presudio da, iako iz sudske prakse proizlazi da pravo Unije nalaže državi članici, koja ima sustav za sprežavanje dvostrukog ekonomskog oporezivanja u slučaju dividendi koje rezidentima isplaćuju rezidentna društva, da jednako postupa s dividendama koje rezidentima isplaćuju nerezidentna društva, to pravo ne nalaže državama članicama da favoriziraju porezne obveznike koji su investirali u inozemna društva u odnosu na one koji su investirali u nacionalna društva.

90 U ovom slučaju, nesporno je da je, na temelju presuda Conseil d'État (Držvano vijeće), iznos koji treba vratiti društvima majkama na temelju poreza po odbitku koji su one platile prilikom raspodjele dividendi primljenih od nerezidentnog društva kao i ograničen na jednu trećinu iznosa primljenih dividendi.

91 Komisija smatra da je, s obzirom na to da porezni odbitak dodijeljen društvu koje raspodjeljuje dividende primljene od rezidentnog društva kao i uvijek predstavlja polovinu iznosa tih dividendi, ograničenje, u slučaju raspodjele dividendi od nerezidentnog društva kao i, povrata plaćenog poreza po odbitku na trećinu iznosa tih dividendi, diskriminacija.

92 Međutim, takvu argumentaciju nije moguće prihvatiti.

93 Naime, kao što je to naveo i nezavisni odvjetnik u točki 74. svojeg mišljenja, primjena odredbi CGI-ja koje su bile na snazi tijekom godina oporezivanja o kojima je riječ u presudama Conseil d'État (Državno vijeće) omogućava, u konačnici, da se postigne jednako porezno postupanje s dividendama koje preraspodjeljuje društvo majka svojim vlastitim dionicarima, neovisno o pitanju je li društvo kao i koje je inicijalno ostvarilo tu dobit rezidentno ili nerezidentno.

94 S tim u vezi, iz samog teksta članka 223.e stavka 1. prvog podstavka CGI-ja, proizlazi to da je predujam koji društvo majka mora platiti prilikom preraspodjele dividendi svojim vlastitim dionicarima jednak poreznom odbitku izračunatom u skladu s uvjetima iz članka 158.a CGI-ja, pri čemu je taj porezni odbitak jednak polovini dividendi koje je ranije primilo to društvo majka. Taj porezni odbitak stoga omogućava kompenziranje, na razini društva majke, obveze plaćanja predujma i sprežavanje dvostrukog ekonomskog oporezivanja isplaćene dobiti.

95 Međutim, kao što je Francuska Republika navela u svojem odgovoru na tužbu, a da joj to Komisija nije osporila, kada dividende koje raspodjeljuje društvo koje ne prati nikakav porezni odbitak, o čemu je riječ u slučaju nerezidentnog društva koje, odbitak koji treba platiti društvo majka jednak je trećini iznosa raspodijeljenih dividendi. Iz toga slijedi da ograničenje povrata predujma društvu majci u iznosu od jedne trećine iznosa raspodijeljenih dividendi također omogućava, u konačnici, izbjegavanje dvostrukog ekonomskog oporezivanja isplaćene dobiti.

96 U tim okolnostima, to isto ograničenje omogućava ispravljanje različitog postupanja s tim dividendama i onima koje izdaje rezidentno društvo koje, kako ga je opisao Sud u svojoj presudi od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581). Naime, na temelju načela uspostavljenih u toj presudi, a osobito u njezinoj točki 88., država članica ne može biti obvezna priznati porezni odbitak na temelju oporezivanja, izvršenog u drugoj državi članici, isplaćene dobiti koji prelazi iznos oporezivanja koji proizlazi iz primjene njezina vlastitog poreznog zakonodavstva.

97 Komisija u svojoj replici također tvrdi to da, kada društvo majka, nakon što je povratilo nezakonito primljen predujam, raspodjeljuje te iznose vlastitim dionicarima, potonji mogu pretrpjeti „izgubljenu dobit” u usporedbi s isključivo nacionalnom raspodjelom.

98 U tom pogledu je dostatno utvrditi da se predmeti u kojima su donesene presude *Conseil d'État* (Državno vijeće) ne odnose na situaciju konačnih dioničara društava koja raspodjeljuju dividende, već je cilj tužbi društava majki o kojima je riječ u tim predmetima povrat poreza po dobitku koje su potonja platila.

99 Stoga treba odbiti treći tužbeni razlog.

četvrti prigovor, koji se temelji na povredi članka 267. stavka 3. UFEU-a

Argumentacija stranaka

100 Prema mišljenju Komisije, *Conseil d'État* (Državno vijeće) trebao je Sudu uputiti zahtjev za prethodnu odluku prije određivanja pravila za povrat poreza po odbitku za koje je naplaćivanje presudom od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581). presuđeno da nije usklađeno s člancima 49. i 63. UFEU-a.

101 Naime, s jedne strane, *Conseil d'État* (Državno vijeće) je sud protiv kojih odluka prema nacionalnom pravu nema pravnog lijeka, u smislu članka 267. trećeg stavka UFEU-a, i koji je dužan uputiti prethodno pitanje kad odlučuje o sporu u kojem se javlja pitanje tumačenja prava Unije.

102 S druge strane, može se u najmanju ruku posumnjati u usklađenost s pravom Unije ograničenja koja proizlaze iz presuda *Conseil d'État* (Državno vijeće), osobito s obzirom na sudsku praksu koja proizlazi iz presude od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). U svakom slučaju, sama okolnost da Komisija na drugačiji način tumači načela uspostavljena u presudi od 15. rujna 2011., *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) od načina na koji to čini *Conseil d'État* (Državno vijeće) svjedoči o tomu da se za rješenja uspostavljena u tim presudama ne može pretpostaviti da su usklađena s pravom Unije.

103 Republika Francuska tvrdi da Komisija nije pojasnila poteškoće s kojima je *Conseil d'État* (Državno vijeće) bio suočen u slučajevima u kojima su donesene presude na koje upućuje ta institucija, a koje bi opravdale upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. trećeg stavka UFEU-a. Jedine poteškoće s kojima je *Conseil d'État* (Državno vijeće) bio suočen u stvarnosti su bile poteškoće u vezi s činjenicama, a ne poteškoće u vezi s tumačenjem prava

Unije.

104 U svakom slučaju, prema mišljenju Francuske Republike, Conseil d'État (Državno vijeće) opravdano je zaključio da se odgovori na pitanja koja su mu postavljena mogu jasno izvesti iz sudske prakse.

Ocjena Suda

105 Treba naglasiti da se Komisijin četvrti prigovor temelji na premisi da Conseil d'État (Državno vijeće), kao sud koji odlučuje u posljednjem stupnju, ne može tumačiti pravo Unije, kao što je to učinio u presudama od 10. prosinca 2012., Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) i od 10. prosinca 2012., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210) a da nije, prije toga, postavio Sudu prethodno pitanje.

106 S tim u vezi, treba podsjetiti na to da se, s jedne strane, obveza država članica da poštuju odredbe UFEU-a odnosi na sva njihova tijela, uključujući, u okviru njihovih ovlasti, sudove.

107 Stoga se povredu obveze države članice može u načelu utvrditi na temelju članka 258. UFEU-a neovisno o tijelu te države čija je radnja ili propust uzrok povrede obveze, čak i kad je riječ o ustavno neovisnoj instituciji (presude od 9. prosinca 2003., Komisija/Italija, C-129/00, EU:C:2003:656, t. 29., i od 12. studenoga 2009., Komisija/Španjolska, C-154/08, neobjavljena, EU:C:2009:695, t. 125.).

108 S druge strane, treba također podsjetiti da je, kada protiv odluke nacionalnog suda nema nikakvog pravnog lijeka, potonji, načelno, dužan pokrenuti postupak pred Sudom u smislu članka 267. trećeg stavka UFEU-a, ako se u predmetu koji je pred njim u tijeku pojavi pitanje koje se odnosi na tumačenje UFEU-a (presuda od 15. ožujka 2017., Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, t. 42.).

109 Sud je presudio da je cilj obveze pokretanja postupka iz te odredbe osobito spriječiti da se u bilo kojoj državi članici razvije nacionalna sudska praksa koja nije u skladu s pravilima prava Unije (presuda od 15. ožujka 2017., Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, t. 33. i navedena sudska praksa).

110 Istina je da takva obveza za taj sud ne postoji kada on utvrdi da odgovor na postavljeno pitanje nije relevantan, ili da je predmetna odredba prava Unije već bila predmet tumačenja Suda ili da je pravilna primjena prava Unije tako očita da ne ostavlja mjesta nikakvoj razumnoj sumnji, a postojanje takve mogućnosti treba biti procijenjeno s obzirom na karakteristike svojstvene pravu Unije, posebne poteškoće koje predstavlja njegovo tumačenje i rizik razilaženja sudske prakse unutar Unije (vidjeti, u tom smislu, presude od 6. listopada 1982., Cilfit i dr., 283/81, EU:C:1982:335, t. 21.; od 9. rujna 2015., Ferreira da Silva e Brito i dr., C-160/14, EU:C:2015:565, t. 38. i 39., kao i od 28. srpnja 2016., Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, t. 50.).

111 S tim u vezi, kad je riječ o pitanju ispitanom u okviru prvog prigovora ove tužbe zbog povrede obveze, kao što je to naveo i nezavisni odvjetnik u točki 99. svojeg mišljenja, s obzirom na to da se u presudi od 15. rujna 2011., Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) ništa ne navodi, Conseil d'État (Državno vijeće) odlučio je odstupati od presude od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707) zbog toga što je britanski sustav o kojem je riječ drugačiji od francuskog sustava poreznog odbitka i predujma, iako nije mogao biti siguran da će Sud dijeliti njegovo razmišljanje.

112 Usto, iz zaključaka iz točaka 29. do 46. ove presude, u okviru ispitivanja prvog prigovora koji je iznijela Komisija, proizlazi da se zbog neupućivanja zahtjeva za prethodnu odluku u postupcima

u kojima su donesene presude od 10. prosinca 2012., Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), i od 10. prosinca 2012., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), Conseil d'Etat (Državno vijeće) u tim presudama odlučio za rješenje koje se temelji na tumačenju odredaba 49. i 63. UFEU-a koje je u suprotnosti s onime iz ove presude, što podrazumijeva to da se ne može isključiti da je u trenutku odlučivanja Conseil d'État (Državno vijeće) postojala razumna sumnja u vezi s tim tumačenjem.

113 Tako bez potrebe analiziranja drugih argumenata koje je iznijela Komisija u okviru ovog prigovora, treba utvrditi da je Conseil d'État (Državno vijeće), kao sud protiv tih odluka prema nacionalnom pravu nema pravnog lijeka, morao postaviti prethodno pitanje Sudu na temelju članka 267. trećeg stavka UFEU-a, kako bi otklonio rizik pogrešnog tumačenja prava Unije (vidjeti, u tom smislu, presudu od 9. rujna 2015., Ferreira da Silva e Brito i dr., C-160/14, EU:C:2015:565, t. 44.).

114 Stoga, budući da Conseil d'État (Državno vijeće) nije pokrenulo postupak pred Sudom, u skladu s postupkom predviđenim u članku 267. trećem stavku UFEU-a, da bi utvrdio treba li odbiti uzeti u obzir, za izračun povrata poreza po odbitku koji je platilo rezidentno društvo na temelju raspodjele dividendi koje je isplatilo nerezidentno društvo putem nerezidentnog društva kćeri, oporezivanje dobiti koja je temelj za te dividende primijenjeno na potonje društvo, iako tumačenje tih odredbi prava Unije koje je izvršio u presudama od 10. prosinca 2012., Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) i od 10. prosinca 2012., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), nije bilo toliko očitito da nije ostavljalo mjesta nikakvoj razumnoj sumnji, četvrti prigovor treba prihvatiti.

Troškovi

115 Na temelju članka 138. stavka 1. Poslovnika Suda, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Budući da je Komisija podnijela zahtjev da Francuska Republika snosi troškove i da je ista samo djelomično uspjela u postupku, treba odlučiti da svaka stranka snosi vlastite troškove.

Slijedom navedenoga, Sud (peto vijeće) proglašava i presuđuje:

1. Francuska Republika je, odbivši uzeti u obzir, za izračun povrata poreza po odbitku koji je platilo rezidentno društvo na temelju raspodjele dividendi koje je isplatilo nerezidentno društvo putem nerezidentnog društva kćeri, oporezivanje dobiti koja je temelj za te dividende primijenjeno na potonje društvo, iako nacionalni mehanizam sprječavanja dvostrukog ekonomskog oporezivanja omogućava, kad je riječ o isključivo nacionalnom lancu povezanih društava, neutraliziranje oporezivanja dividendi koje raspodjeljuje društvo na svakoj razini tog lanca povezanih društava, povrijedila obveze koje ima na temelju članka 49. i 63. UFEU-a.

2. Francuska Republika je, budući da Conseil d'État (Državno vijeće) nije pokrenuo postupak pred Sudom Europske unije, u skladu s člankom 267. trećem stavku UFEU-a, da bi utvrdio treba li odbiti uzeti u obzir, za izračun povrata poreza po odbitku koji je platilo rezidentno društvo na temelju raspodjele dividendi koje je isplatilo nerezidentno društvo putem nerezidentnog društva kćeri, oporezivanje dobiti koja je temelj za te dividende primijenjeno na potonje društvo, iako tumačenje tih odredbi prava Unije koje je izvršio u presudama od 10. prosinca 2012., Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) i od 10. prosinca 2012., Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), nije bilo toliko očitito da nije ostavljalo mjesta nikakvoj razumnoj sumnji, povrijedila obveze koje ima na temelju članka 267. trećeg stavka UFEU-a.

3. **U preostalom dijelu tužba se odbija.**
4. **Europska komisija i Francuska Republika snosit će svaka svoje troškove.**

Potpisi

- * Jezik postupka: francuski