

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

zo 4. októbra 2018 (*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – články 49 a 63 ZFEÚ, ako aj článok 267 tretí odsek ZFEÚ – Režiovité zdanenie – Rozdielne zaobchádzanie v závislosti od členského štátu, v ktorom je dcérska spoločnosť nižšej úrovne rezidentom – Vrátene nezákonne vybratej zrážkovej dane z hutebného majetku – Požiadavky týkajúce sa dôkazov odôvodňujúcich takéto vrátenie – Stanovenie hornej hranice práva na vrátenie – Diskriminácia – Vnútroštátny súd rozhodujúci na poslednom stupni – Povinnosť podať návrh na začatie prejudiciálneho konania“

Vo veci C-416/17,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 10. júla 2017,

Európska komisia, v zastúpení: J.-F. Brakeland a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

žalobkyňa,

proti

Francúzskej republike, v zastúpení: E. de Moustier, A. Alidière a D. Colas, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory J. L. da Cruz Vilaça, predseda Súdneho dvora K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu sudcu piatej komory, sudcovia E. Levits (spravodajca), M. Berger a F. Biltgen,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: M.-A. Gaudissart, zástupca tajomníka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 20. júna 2018,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 25. júla 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Svojou žalobou Európska komisia navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Francúzska republika si tým, že zachovala diskriminačné a neprimerané zaobchádzanie s francúzskymi materskými spoločnosťami, ktoré dostávajú dividendy od zahraničných dcérskych spoločností, pokiaľ ide o právo na vrátenie dane vybratej v rozpore s právom Únie, ako ho vyložil Súdny dvor vo svojom rozsudku z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 49, článku 63 a článku 267 tretieho odseku ZFEÚ, ako aj zo zásad ekvivalencie

a efektivity.

Vnútroštátne právo

2 ?lánok 146 ods. 2 code général des impôts (Všeobecný da?ový zákonník, ?alej len „CGI“) v znení ú?innom po?as zda?ovacích období, o ktoré išlo vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 15. septembra 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), stanovoval:

„Ak vyplatenie dividend vykonané materskou spoločnosťou vedie k uplatneniu zrážkovej dane stanovenej v ?lánku 223e, táto zrážková da? sa prípadne zníži o sumu da?ových úverov spojených s výnosmi z podielov... prijatými za ukon?ené ú?tovné obdobia za najviac posledných pä? rokov.“

3 Pod?a ?lánku 158a bodu I CGI, v znení ú?innom po?as zda?ovacích období, o ktoré išlo vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 15. septembra 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581):

„Osoby, ktorým sú vyplácané dividendy francúzskymi spoločnosťami, majú z tohto dôvodu príjem pozostávajúci zo:

- a) súm, ktoré dostávajú od spoločnosti;
- b) zápo?tu dane v podobe da?ového úveru na ú?te štátnej pokladnice.

Tento da?ový úver zodpovedá polovici súm, ktoré spoločnosť skuto?ne zaplatila.

Možno ho použiť len vtedy, ak je príjem zahrnutý do základu dane z príjmov, ktorú je príjemca povinný zaplatiť.

Vyberie sa pri platbe tejto dane.

Vráti sa fyzickým osobám, pokiaľ jeho výška presahuje výšku dane, ktorú majú tieto osoby zaplatiť.“

4 ?lánok 223e ods. 1 prvý pododsek CGI v znení uplatnite?nom na vyplácanie dividend od 1. januára 1999, stanovoval:

„... ak výnosy vyplácané spoločnosťou pochádzajú zo súm, s oh?adom na ktoré nepodlieha dani z príjmov právnických osôb v bežnej sadzbe..., táto spoločnosť je povinná zaplatiť zrážkovú da? vo výške da?ového úveru vypo?ítaného pod?a podmienok stanovených v ?lánku 158a. Zrážková da? sa platí z vyplateného zisku, v ktorého prípade vznikol nárok na da?ový úver stanovený v ?lánku 158a, bez oh?adu na jeho príjemcov.“

Okolnosti predchádzajúce sporu

Rozsudok z 15. septembra 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581)

5 V priebehu roka 2001 Accor, spoločnosť založená podľa francúzskeho práva, požiadala francúzsku daňovú správu o vrátenie zrážkovej dane z hnutného majetku zaplatenej pri ďalšom vyplácaní dividend získaných od jej dcérskych spoločností so sídlom v iných členských štátoch. Táto žiadosť o vrátenie súvisela s tým, že iba pokiaľ ide o dividendy pochádzajúce od dcérskych spoločností rezidentov, pri ich ďalšom vyplácaní, si môže materská spoločnosť započítať oproti zrážkovej dani z hnutného majetku, ktorú je povinná zaplatiť, sumu zodpovedajúcu dani, ktorú už zaplatila pri vyplácaní týchto dividend. V nadväznosti na zamietnutie tejto žiadosti touto daňovou správou podala Accor žalobu na francúzske správne súdy.

6 Súdny dvor, na ktorý podala Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) návrh na začatie prejudiciálneho konania, vo svojom rozsudku z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), najprv v bode 49 uviedol, že na rozdiel od dividend pochádzajúcich od dcérskych spoločností rezidentov, francúzska právna úprava neumožňuje zamedziť zdaneniu, ku ktorému dochádza na úrovni dcérskej spoločnosti nerezidenta, ktorá vypláca dividendy, pričom dividendy prijaté tak od dcérskych spoločností rezidentov, ako aj od dcérskych spoločností nerezidentov podliehali pri ich ďalšom vyplácaní zrážkovej dani.

7 Súdny dvor v bode 69 tohto rozsudku dospel k záveru, že takéto rozdielne zaobchádzanie medzi dividendami vyplácanými dcérskou spoločnosťou rezidentom a dividendami vyplácanými dcérskou spoločnosťou nerezidentom je v rozpore s článkami 49 a 63 ZFEÚ.

8 Avšak v bode 92 uvedeného rozsudku Súdny dvor rozhodol, že členský štát musí mať možnosť určiť výšku dane z príjmov právnických osôb zaplatenú v členskom štáte, v ktorom má spoločnosť vyplácajúca dividendy sídlo, na ktorú sa musí uplatniť zápočet dane priznaný materskej spoločnosti prijímajúcej dividendy, a že preto nepostačuje predložiť dôkaz, že spoločnosť vyplácajúcej dividendy bola v členskom štáte, v ktorom má sídlo, uložená daň zo ziskov, z ktorých pochádzajú vyplatené dividendy, bez poskytnutia informácií týkajúcich sa povahy a sadzby dane, ktorou boli uvedené zisky skutočne zdanené.

9 Súdny dvor v bodoch 99 a 101 tohto istého rozsudku dodal, že požadované dôkazy by mali daňovým orgánom členského štátu, v ktorom dochádza k zdaneniu, umožniť jasne a presne overiť, či sú splnené podmienky na priznanie daňovej výhody, a že o predloženie uvedených údajov sa musí požiadať v priebehu obdobia zákonnej archivácie administratívnych a úctovných dokladov stanovenej právom členského štátu, v ktorom má dcérska spoločnosť sídlo, pričom nie je možné od nej požadovať, aby poskytla dokumenty, ktoré sa vzťahujú na obdobie značne presahujúce dĺžku zákonnej povinnosti archivácie administratívnych a úctovných dokladov.

10 Súdny dvor tak rozhodol, že:

„1. Články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ bránia takej právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, ktorej cieľom je zamedziť dvojité hospodárske zdanenie dividend a ktorá umožňuje materskej spoločnosti uplatniť v prípade zrážky dane, ktorú je povinná zaplatiť, keď svojím akcionárom prerozdéva dividendy, ktoré jej vyplatili jej dcérske spoločnosti, zápočet dane spojený s vyplácaním týchto dividend, ak pochádzajú od dcérskej spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte, ale uvedenú možnosť neposkytuje, ak dané dividendy pochádzajú od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, pretože na základe tejto právnej úpravy nevzniká v prípade dividend pochádzajúcich od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte právo na priznanie zápočtu dane spojeného s výplatou uvedených dividend danou dcérskou spoločnosťou.

...

3. Zásady ekvivalencie a efektivity nebránia tomu, aby také vrátenie súm, ktoré má zabezpečiť uplatnenie toho istého daňového systému na dividendy vyplácané dcérskou spoločnosťou so sídlom vo Francúzsku a na dividendy vyplácané dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte, ktoré majú byť prerozdelené touto materskou spoločnosťou, bolo podmienené tým, že daňovník predloží údaje, ktoré má len on sám a ktoré sa v prípade každej spornej dividendy týkajú najmä skutočne uplatnenej sadzby dane a skutočne zaplatenej dane zo zisku dosiahnutého jeho dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, zatiaľ čo v prípade dcérskych spoločností so sídlom vo Francúzsku sa tieto dôkazy, ktoré sú správnym orgánom známe, nevyžadujú. Predloženie týchto údajov však možno požadovať len za predpokladu, že nie je prakticky nemožné alebo neprimerane zložité predložiť dôkaz o zaplatení dane dcérskymi spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, a to najmä vzhľadom na právnu úpravu uvedených členských štátov, ktorá sa týka zamedzenia dvojitého zdanenia a oznamovania splatnej dane z príjmov právnických osôb, ako aj archivácie administratívnych dokladov. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či sú v konaní vo veci samej tieto podmienky splnené.“

Rozsudky Conseil d'État (Štátna rada)

11 Po vyhlásení rozsudku z 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), Conseil d'État (Štátna rada) vo svojich rozsudkoch z 10. decembra 2012, *Rhodia* (FR:CESSR:2012:317074.20121210), a z 10. decembra 2012, *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210) (okrem len „rozsudky Štátnej rady“), stanovila podmienky, ktorým podlieha vrátenie zrážkovej dane vybranej v rozpore s právom Únie.

12 Pokiaľ ide v prvom rade o rozsah vrátenia zrážkovej dane z hnutelného majetku, Conseil d'État (Štátna rada) rozhodla, že:

– keď dividenda, ktorú francúzskej materskej spoločnosti okrem vyplatila jedna z jej dcérskych spoločností so sídlom v inom členskom štáte, nebola zdanená na úrovni tejto dcérskej spoločnosti, daň zaplatená dcérskou spoločnosťou nižšej úrovne, ktorá dosiahla zisky, z ktorých pochádzajú rozdeľované dividendy, sa nezohľadňuje pri určení zrážkovej dane, ktorá sa má vrátiť materskej spoločnosti (rozsudky Štátnej rady z 10. decembra 2012, *Rhodia*, FR:CESSR:2012:317074.20121210, bod 29, a z 10. decembra 2012, *Accor*, (FR:CESSR:2012:317075.20121210, bod 24),

– keď spoločnosť vyplácajúca dividendy uhradila vo svojom členskom štáte skutočnú daň v sadzbe vyššej, ako je bežná sadzba francúzskej dane, teda 33,33 %, je suma daňového úveru, na ktorý môže uplatňovať nárok, obmedzená na tretinu dividend, ktoré dostala a okrem vyplatila (rozsudky Štátnej rady z 10. decembra 2012, *Rhodia*, FR:CESSR:2012:317074.20121210, bod 44, a z 10. decembra 2012, *Accor*, FR:CESSR:2012:317075.20121210, bod 40).

13 Pokiaľ ide v druhom rade o dôkazy na podporu žiadostí o vrátenie, Conseil d'État (Štátna rada) uznala:

– možnosť odvolávať sa na priznania k zrážkovej dani pri určení sumy dividend prijatých od dcérskych spoločností so sídlom v inom členskom štáte (rozsudky Štátnej rady z 10. decembra 2012, *Rhodia*, FR:CESSR:2012:317074.20121210, body 24 a 25, ako aj z 10. decembra 2012, *Accor*, FR:CESSR:2012:317075.20121210, body 19 a 20),

– potrebu mať k dispozícii všetky dôkazy, ktoré môžu preukazovať dôvodnosť žiadosti o vrátenie počas celej doby konania bez toho, aby uplynutie zákonnej doby archivácie malo za následok oslobodenie od tejto povinnosti (rozsudky Štátnej rady z 10. decembra 2012, *Rhodia*,

Konanie pred podaním žaloby

14 Po rozsudkoch Štátnej rady dostala Komisia viacero sťažností týkajúcich sa podmienok vrátenia zrážkovej dane z hnuteľného majetku zaplatenej francúzskymi spoločnosťami, ktoré získali dividendy pochádzajúce zo zahraničia.

15 Keďže Komisia nebola spokojná s výmenami informácií, ku ktorým došlo medzi ňou a Francúzskou republikou, 27. novembra 2014 zaslala Francúzskej republike výzvu, v ktorej uviedla niektoré podmienky týkajúce sa vrátenia zrážkovej dane z hnuteľného majetku, stanovené rozsudkami Štátnej rady, ktoré mohli predstavovať porušenia práva Únie.

16 Francúzska republika poprela výhrady, ktoré vo ňu boli vznesené, vo svojej odpovedi z 26. januára 2015, pričom Komisia jej 29. apríla 2016 doručila odôvodnené stanovisko, v ktorom jej nariadila prijať opatrenia na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia.

17 Keďže Francúzska republika nezmenila svoj postoj vo svojej odpovedi z 28. júna 2016, Komisia sa rozhodla podať túto žalobu o nesplnenie povinnosti na základe článku 258 ZFEÚ.

O žalobe

18 Na podporu svojej žaloby Komisia uvádza štyri výhrady, prvé tri výhrady sú založené na porušení článkov 49 a 63 ZFEÚ, ako ich vykladá Súdny dvor v rozsudku z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), ako aj zásad ekvivalencie a efektivity, štvrtá výhrada je založená na porušení článku 267 tretieho odseku ZFEÚ.

O prvej výhrade založenej na porušení článkov 49 a 63 ZFEÚ z dôvodu obmedzenia práva na vrátenie zrážkovej dane z hnuteľného majetku vyplývajúceho z nezohľadnenia zdanenia dcérskych spoločností nižšej úrovne so sídlom v inom členskom štáte, než je Francúzska republika

Argumentácia účastníkov konania

19 Komisia sa domnieva, že rozsudky Štátnej rady nevedli k ukončeniu nezlučiteľnosti francúzskej právnej úpravy s článkami 49 a 63 ZFEÚ, na ktorú poukázal Súdny dvor vo svojom rozsudku z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). V zmysle rozsudkov Štátnej rady totiž zdanenie dcérskych spoločností nižšej úrovne nerezidentov, od ktorých pochádzajú dividendy, z ktorých sú následne vyplácané dividendy, ktoré vypláca dcérska spoločnosť nerezident materskej spoločnosti rezidentovi, nebolo zohľadnené na účely vrátenia zrážkovej dane z hnuteľného majetku zaplatenej materskou spoločnosťou v prípade ďalšieho vyplácania dividend. Naproti tomu vo výlučne internom reazci majetkovej úasti by bolo dvojité hospodárske zdanenie neutralizované, keďže pri vyplácaní dividend medzi dcérskou spoločnosťou nižšej úrovne a dcérskou spoločnosťou vzniká právo na zápočet sumy rovnajúcej sa zrážkovej dani z hnuteľného majetku splatnej z dôvodu tohto ďalšieho vyplácania.

20 Okrem toho toto rozdielne zaobchádzanie v závislosti od sídla vyplácajúcej dcérskej spoločnosti nižšej úrovne nemôže byť objektívne odôvodnené.

21 Na úvod treba povedať, že neexistencia pojmu „dcérska spoločnosť nižšej úrovne“ vo francúzskom práve nemôže slúžiť ako podklad pre nezohľadnenie zdanenia vykonaného vo vzťahu k ziskom, z ktorých pochádzajú dividendy rozdeľované dcérskou spoločnosťou nižšej

úrovne nerezidentom materskej spoločnosti prostredníctvom jej dcérskej spoločnosti, inak by sa príliš formalisticky uplatňoval mechanizmus zápočtu dane. Okrem toho by sa tým spochybnilo zaobchádzanie s dividendami v závislosti od ich pôvodu a nie v závislosti od subjektov zahrnutých do reazca majetkovej úasti. V tejto súvislosti okolnosť, že dcérska spoločnosť využila oslobodenie od dane, nie je relevantná, keďže pôvodne dividendy rozdelené dcérskou spoločnosťou nižšej úrovne boli predmetom zdanenia.

22 Ďalej, keďže zaplatenie zrážkovej dane z hnuteľného majetku v prípade rozdelenia dividend predstavuje povinnosť uloženú francúzskou právnou úpravou, nemožno tvrdiť, že dodatočné daňové zaťaženie dividend rozdelených spoločnosťou rezidentom, ktoré pochádzajú z predchádzajúceho rozdelenia dividend medzi jej dcérskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou nižšej úrovne nerezidentom, je spôsobené právnou úpravou členského štátu, v ktorom sú tieto posledné uvedené spoločnosti usadené.

23 Nakoniec Komisia tvrdí, že Francúzska republika sa nemôže zbaviť povinnosti predchádzať dvojitému hospodárskemu zdaneniu v prípade rozdelenia dividend pochádzajúcich zo zisku dcérskej spoločnosti nižšej úrovne nerezidenta z dôvodu, že jej neprináleží prispôbiť svoj daňový systém rôznym režimom zdanenia, ktoré majú iné členské štáty. Od Francúzskej republiky sa totiž nevyžaduje, aby prispôbila svoj daňový systém, ale len aby uplatňovala rovnako tento daňový systém bez ohľadu na pôvod rozdeľovaných dividend.

24 Francúzska republika nespochybňuje to, že postupy vrátenia zrážkovej dane z hnuteľného majetku, tak ako sú definované v rozsudkoch Štátnej rady, neumožňujú neutralizovať zdanenie dividend rozdelených dcérskou spoločnosťou nižšej úrovne nerezidentom. Tvrdí však, že francúzsky režim zabezpečuje predchádzanie dvojitému zdaneniu len na úrovni každej rozdeľujúcej spoločnosti. členský štát tak môže voľne stanoviť štruktúru svojho zdanenia, ak nespôsobuje diskrimináciu, takže mu neprináleží prispôbiť svoj daňový systém systémom iných členských štátov.

25 V predmetnom prípade francúzska daňová právna úprava neumožňuje započítať voči dani splatnej materskou spoločnosťou dane zaplatené jej dcérskymi spoločnosťami nižšej úrovne rezidentmi. Zápočet dane sa totiž umožní materskej spoločnosti len v prípade zdanenia, ktoré bolo zaplatené zo ziskov dcérskej spoločnosti, ktorá rozdeľovala dividendy. Preto neexistuje povinnosť Francúzskej republiky zabezpečiť zohľadnenie, pri výpočte vrátenia zaplatenej zrážkovej dane z hnuteľného majetku, zdanenia, ktorému podliehali dcérske spoločnosti nižšej úrovne nerezidenti, ktoré rozdeľovali dividendy.

26 Okolnosť, že rozdeľovanie dividend dcérskej spoločnosti nižšej úrovne v prospech dcérskej spoločnosti bolo predmetom zdanenia, je teda dôsledkom uplatnenia daňovej právnej úpravy, ktorá je cudzia Francúzskej republike a neprináleží jej opravovať ju.

27 Okrem toho francúzsky systém, v rozsahu v akom je jeho cieľom odstránenie dvojitého zdanenia, nerieši situáciu dcérskej spoločnosti nižšej úrovne, takže započítanie dane splatnej v prípade rozdelenia dividend je možné len voči spoločnosti, ktorá dostáva uvedené dividendy. Inými slovami, ide o bilaterálny vzťah medzi dvoma subjektmi, z ktorých jeden rozdeľuje a druhý prijíma, pričom treba spresniť, že v prípade ďalšieho vyplácania sprostredkovateľskou spoločnosťou sa dcérska spoločnosť nižšej úrovne považuje za dcérsku spoločnosť sprostredkovateľskej spoločnosti.

28 Za týchto okolností by mal byť francúzsky systém odlišný od britského systému dane z príjmov právnických osôb platenej vopred (*Advance Corporation Tax*), o ktorý išlo vo veciach, v ktorých boli vydané rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), a z 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*

(C-35/11, EU:C:2012:707). Francúzska právna úprava totiž nezohľadovala daň, ktorú zaplatili dcérske spoločnosti nižšej úrovne, či už sú rezidenti alebo nie, keďže jej cieľom bola logika nápravy zdanenia, a nie zdanenia skupiny.

Posúdenie Súdnym dvorom

29 Komisia sa vo svojej prvej výhrade domnieva, že nemožnosť vyplývajúca z rozsudkov Štátnej rady uplatňovať na účely vrátenia zrážkovej dane splatnej materskou spoločnosťou rezidentom vo Francúzsku pri príležitosti rozdelenia dividend zdanenie, ktorému podliehali zisky, z ktorých pochádzajú tieto dividendy, dosiahnuté dcérskou spoločnosťou nižšej úrovne tejto spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, keď boli prerozdelené tejto materskej spoločnosti prostredníctvom dcérskej spoločnosti nerezidenta, neumožňuje napraviť nezlučiteľnosť francúzskeho mechanizmu predchádzania dvojitému zdaneniu s článkami 49 a 63 ZFEÚ, tak ako to uviedol Súdny dvor v rozsudku z 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

30 V bode 69 tohto rozsudku Súdny dvor rozhodol, že články 49 a 63 ZFEÚ bránia právnej úprave členského štátu, ktorej cieľom je odstránenie dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend a ktorá umožňuje materskej spoločnosti vykonať oproti zrážkovej dani, ktorú má zaplatiť, keď bude vykonávať ďalšie vyplácanie, v prospech svojich akcionárov, dividend zaplatených jej dcérskymi spoločnosťami, zápočet dane súvisiaci s rozdelením týchto dividend, ak pochádzajú od dcérskej spoločnosti usadenej v tomto členskom štáte, ale neumožňuje takto konať, ak boli tieto dividendy rozdelené dcérskou spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, keďže takéto rozdelenie nevedie v takomto prípade k priznaniu zápočtu dane súvisiacej s rozdelením týchto dividend touto dcérskou spoločnosťou.

31 Ako zdôrazňuje Komisia, to, ako Conseil d'État (Štátna rada) vykonala rozsudok z 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), spôsobilo, že materskej spoločnosti rezidentovi, príjemcovi dividend rozdelených jednou z jej dcérskych spoločností, usadenou v inom členskom štáte, sa prizná vrátenie zrážkovej dane z hutebného majetku splatnej z titulu ďalšieho vyplácania týchto dividend jej akcionárom, zohľadňujúc zdanenie, ktorému podliehali tieto dividendy výlučne na úrovni dcérskej spoločnosti. Na druhej strane zdanenie, ktorému podliehali tie isté dividendy predtým na nižšom stupni reazca majetkovej úasti, pri vyplácaní dcérskou spoločnosťou nižšej úrovne, sa nezohľadňuje pri určení sumy vrátenia.

32 V tejto súvislosti Francúzska republika nespochybovala, že v rámci isto vnútroštátneho reazca majetkovej úasti vedie francúzsky režim predchádzania dvojitému hospodárskemu zdaneniu mechanicky k zohľadneniu zdanenia dividend rozdelených na každom stupni reazca majetkovej úasti. Každé rozdelenie dividend dcérskou spoločnosťou totiž zakladá právo na zápočet dane, ktorý materská spoločnosť môže vykonať oproti zrážkovej dani, ktorú má zaplatiť ako dcérska spoločnosť, pri príležitosti ďalšieho vyplácania týchto dividend svojej vlastnej materskej spoločnosti, čo je zrážková daň, ktorej výška sa rovná zápočtu dane. Predmetný systém tak predchádza dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdeľovaných ziskov priznaním daňového úveru materskej spoločnosti, ktorý kompenzuje zrážkovú daň splatnú zo ziskov následne rozdeľovaných touto spoločnosťou.

33 Na druhej strane v rámci cezhraničného rozdelenia dividend má pri výpočte vrátenia zrážkovej dane z hutebného majetku splatnej v prípade ďalšieho vyplácania prijímajúcou materskou spoločnosťou rezidentom, obmedzenie na zdanenie uvedených dividend na úrovni rozdeľujúcej dcérskej spoločnosti nerezidenta, v prípade, že zisky, z ktorých pochádzajú tieto dividendy, boli dosiahnuté dcérskou spoločnosťou nižšej úrovne, za následok menej výhodné zaobchádzanie s uvedenými dividendami ako v prípade isto vnútroštátneho reazca majetkovej úasti.

34 V prípade, že dividendy rozdeľované dcérskou spoločnosťou nerezidentom jej materskej spoločnosti rezidentovi, boli oslobodené od dane v členskom štáte usadenia dcérskej spoločnosti, suma vrátenia zrážkovej dane z hnuteľného majetku splatnej v prípade ďalšieho vyplácania je nula, pretože zdanenie dividend na úrovni dcérskej spoločnosti neexistovalo. Nezohľadnenie skutočného zdanenia, ktorému podliehali zisky, z ktorých pochádzajú dividendy rozdelené na nižšom stupni rezerva majetkovej úasti, teda dcérskou spoločnosťou nižšej úrovne v prospech dcérskej spoločnosti, tak zachováva dvojité hospodárske zdanenie rozdelených ziskov.

35 Ako tvrdí Francúzska republika, v súvislosti platné právo Únie nestanovuje všeobecné kritériá na rozdelenie právomocí medzi členskými štátmi, pokiaľ ide o odstránenie dvojitého zdanenia vnútri Únie. Každý členský štát tak môže slobodne zorganizovať svoj systém zdanenia rozdeľovaných ziskov, pokiaľ predmetný systém nepredstavuje diskrimináciu zakázanú Zmluvou o FEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 40).

36 Treba pripomenúť, že vzhľadom na takúto právnu úpravu, ktorej podmienky uplatnenia napáda Komisia a ktorej účelom je predchádzanie dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdeľovaných ziskov, je situácia spoločnosti, ktorá je akcionárom prijímajúcim dividendy zahraničného pôvodu porovnateľná so situáciou spoločnosti, ktorá je akcionárom, prijímajúcej dividendy vnútroštátneho pôvodu, keďže v oboch prípadoch môžu byť dosiahnuté zisky v zásade predmetom rezerva zdanenia (rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 62; z 15. septembra 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 45, ako aj z 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 37).

37 Články 49 a 63 ZFEÚ však ukladajú členskému štátu, ktorý uplatňuje systém predchádzania dvojitému hospodárskemu zdaneniu v prípade dividend vyplácaných rezidentom spoločnosťami rezidentmi, priznať rovnaké zaobchádzanie s dividendami vyplácanými rezidentom spoločnosťami nerezidentmi (rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 72; z 10. februára 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 60, ako aj *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 38) okrem prípadu, že rozdielne zaobchádzanie možno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (rozsudky z 15. septembra 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 44, ako aj z 11. septembra 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, bod 69).

38 Okrem toho tvrdenie uvádzané Francúzskou republikou, založené na neexistencii pojmu „dcérska spoločnosť nižšej úrovne“ vo francúzskom systéme predchádzania dvojitému zdaneniu, nie je relevantné vzhľadom na cieľ predmetnej právnej úpravy, ako aj mechanizmus prijatý na jej vykonávanie.

39 Aj keď je totiž priznanie zápočtu dane stanovené len v rámci bilaterálneho vzťahu medzi materskou spoločnosťou a jej dcérskou spoločnosťou, nič to nemení na tom, že predmetný daňový režim predchádza dvojitému hospodárskemu zdaneniu ziskov rozdeľovaných rovnako dcérskymi spoločnosťami nižšej úrovne rezidentmi z dôvodu následného poskytnutia predmetnej daňovej výhody na všetkých stupňoch rezerva majetkovej úasti v spoločnostiach usadených vo Francúzsku.

40 Francúzska republika zdôrazňuje, že nevýhody, ktoré môžu vyplývať z paralelného výkonu daňových právomocí rôznych členských štátov nepredstavujú obmedzenia slobôd pohybu, ak takýto výkon nie je diskriminačný.

41 Iste, členskému štátu z jeho postavenia ako štátu, kde je spoločnosť prijímajúca dividendy rezident, nemôže vyplývať povinnosť kompenzovať daňovú nevýhodu, ktorá vyplýva z rešazovitého zdanenia, ktoré v celom rozsahu uplatňuje členský štát, na území ktorého je usadená spoločnosť, ktorá rozdeľuje tieto dividendy, pokiaľ prvý členský štát nezdaňuje ani nezohľadňuje rozdielne dividendy prijaté spoločnosťami usadenými na jeho území (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. septembra 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, bod 84).

42 Ako však vyplýva z bodu 39 tohto rozsudku, predmetná daňová nevýhoda vyplýva z francúzskej daňovej právnej úpravy. Prostredníctvom zrážkovej dane z hnutelného majetku totiž táto právna úprava podriaťuje dani ďalšie vyplácanie už zdanených ziskov, ale umožňuje odstrániť toto dvojité hospodárske zdanenie, keď aj rozdeľované zisky boli pôvodne zdanené v prípade dcérskej spoločnosti nižšej úrovne rezidenta. Na druhej strane táto istá právna úprava podriaťuje dani ďalšie vyplácanie ziskov pochádzajúcich pôvodne od dcérskej spoločnosti nižšej úrovne nerezidenta, aj keď tieto zisky už boli zdanené v členskom štáte, v ktorom sa usadila táto dcérska spoločnosť nižšej úrovne, bez toho, aby sa umožnilo zohľadniť toto posledné uvedené zdanenie na účely odstránenia dvojitého hospodárskeho zdanenia vyplývajúceho z francúzskej právnej úpravy.

43 Francúzska republika teda bola na účely skončenia takto konštatovaného diskriminačného zaobchádzania pri uplatňovaní uvedeného daňového mechanizmu, ktorého cieľom bolo predchádzanie dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdeľovaných dividend, povinná zohľadniť zdanenie, ktorému predtým už boli podriadené rozdeľované zisky, vyplývajúce z výkonu daňových právomocí členského štátu pôvodu dividend, v medziach svojej vlastnej daňovej právomoci (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. septembra 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, bod 86), nezávisle od stupňa v rešazci majetkovej úasti, na ktorom došlo k tomuto zdaneniu, teda či ide o dcérsku spoločnosť alebo o dcérsku spoločnosť nižšej úrovne.

44 Z bodu 82 rozsudku Súdneho dvora z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), v spojení s výrokom rozsudku z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), totiž vyplýva, že prináleží členskému štátu, ktorý umožňuje spoločnosti rezidentovi prijímajúcej dividendy od inej spoločnosti rezidenta odpočítať od sumy, ktorú má zaplatiť prvá uvedená spoločnosť ako daň z príjmov právnických osôb, sumu uvedenej dane zaplatenej druhou uvedenou spoločnosťou, priznať túto možnosť spoločnosti rezidentovi prijímajúcej dividendy od spoločnosti nerezidenta, pokiaľ ide o daň zodpovedajúcu rozdeľovaným ziskom, či už bola zaplatená priamou alebo nepriamou dcérskou spoločnosťou prvej uvedenej spoločnosti.

45 V tejto súvislosti rozdiel existujúci medzi francúzskym mechanizmom, založeným na poskytnutí zápočtu dane, o ktorý ide v tejto veci, a mechanizmom v Spojenom kráľovstve, o ktorý išlo vo veciach, v ktorých boli vydané rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), a z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), neovplyvňuje zásadu pripomenutú v predchádzajúcom bode. Tento rozdiel sa totiž týka iba daňovej techniky použitej na účely dosiahnutia toho istého cieľa, teda cieľa odstrániť dvojité hospodárske zdanenie rozdeľovaných ziskov. Každý členský štát má však slobodu zorganizovať svoj vlastný systém predchádzania dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdeľovaných ziskov, ak predmetný systém nepredstavuje diskrimináciu zakázanú Zmluvou o FEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 40).

46 Z vyššie uvedeného vyplýva, že Francúzska republika si tým, že pri výpočte vrátenia zrážkovej dane z hnutelného majetku zaplatenej materskou spoločnosťou rezidentom z titulu rozdelenia dividend vyplatených dcérskou spoločnosťou nižšej úrovne nerezidentom

prostredníctvom dcérskej spoločnosti nerezidenta, odmietla zohľadniť zdanenie ziskov, z ktorých pochádzajú tieto dividendy, ktorému podliehala táto dcérska spoločnosť nižšej úrovne nerezident v členskom štáte, v ktorom je usadená, hoci vnútroštátny mechanizmus predchádzania dvojitému hospodárskemu zdaneniu umožňuje v prípade istého vnútroštátneho reazca majetkovej úasti neutralizovať zdanenie, ktorému podliehali dividendy rozdelené spoločnosťou na každom stupni tohto reazca majetkovej úasti, nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 49 a 63 ZFEÚ.

O druhej výhrade založenej na neprimeranej povahe požiadaviek stanovených v oblasti dôkazov na vznik nároku na vrátenie nezákonne vybratej zrážkovej dane z huteného majetku

Argumentácia úastníkov konania

47 Druhá výhrada Komisie obsahuje tri úasti.

48 V prvej úasti tejto výhrady Komisia tvrdí, že požiadavka, aby existovala zhoda medzi útovnými dokladmi týkajúcimi sa vyplatených dividend a zápisnicami z valného zhromaždenia dcérskych spoločností konštatujúcimi zisk určený na rozdelenie vo forme dividend, veľmi sťažuje, ba dokonca znemožňuje predložiť dôkaz o tom, či rozdelené dividendy pochádzajú z konkrétneho útovného výsledku, keďže zápisnice z valných zhromaždení uvádzajú často agregovaný útovný výsledok, ktorý zahŕňa všetky prenesené nerozdelené zostatky z minulých útovných období.

49 V rámci druhej úasti tejto výhrady Komisia tvrdí, že rozsudky Štátnej rady tým, že podmienili právo na vrátenie zrážkovej dane z huteného majetku predchádzajúcim podaním priznania k zrážkovej dani, v ktorom sú identifikované sumy zrážkovej dane zaplatené z dôvodu ďalšieho vyplácania dividend, takéto právo v praxi zrušili. Platí to najmä v prípade spoločností, ktoré si nenárokovali priznanie zápoetu dane z titulu rozdelených dividend pochádzajúcich od dcérskych spoločností nerezidentov pred vyhlásením rozsudku z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

50 Keďže totiž podľa francúzskej právnej úpravy spoločnosti rezidenti nemohli využiť zápoet dane voči zrážkovej dani splatnej z dôvodu rozdelenia dividend pochádzajúcich od dcérskej spoločnosti nerezidenta, nemožno od týchto spoločností vyžadovať, aby uviedli tieto dividendy vo svojich priznaniach na zrážkovú daň.

51 Nakoniec tretia úasť tej istej výhrady je založená na tom, že rozsudky Štátnej rady tým, že stanovili, že uplynutie zákonnej lehoty na archiváciu dokumentov nezbavuje spoločnosť nárokujúcu si vrátenie nezákonne vybratej zrážkovej dane z huteného majetku povinnosti predložiť všetky dôkazy, ktoré môžu preukázať dôvodnosť jej žiadosti, spôsobili, že je veľmi ťažké, ba priam nemožné preukázať zaplatenie dane dcérskou spoločnosťou nerezidentom z rozdelených dividend.

52 Francúzska republika v prvom rade zdôrazňuje, že rozsudok z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), výslovne spresnil, že vrátenie zrážkovej dane bolo podmienené tomu, aby spoločnosti žiadatelia akýmikoľvek prostriedkami predložili dôkaz o dani zaplatenej ich dcérskymi spoločnosťami v členskom štáte, v ktorom sú usadené.

53 V tomto kontexte sa rozsudky Štátnej rady vyznačujú veľmi otvoreným prístupom, keďže tento súd prijal akúokoľvek formu dokumentov umožňujúcich spoločnostiam preukázať sadzbu dane znášanú ich dcérskymi spoločnosťami nerezidentmi.

54 V prvom rade Francúzska republika pripomína, že podľa rozsudkov Štátnej rady sa nevyžadoval dôkaz o tom, že zdanenie, ktorého zápočet sa žiada, zažilo dividendy zodpovedajúce určitému útočným obdobiu. Zohľadňuje sa teda zdanenie zaplatené z titulu dividend celkovo, bez ohľadu na útočné obdobia, z ktorého dividendy pochádzajú.

55 Okrem toho okolnosť, že v prípadoch, ktoré viedli k prijatiu rozsudkov Štátnej rady, sa tento orgán opieral o zápisnice z valných zhromaždení dcérskych spoločností nerezidentov, bola dôsledkom toho, že takéto dokumenty mu boli predložené dotknutými spoločnosťami na preukázanie sumy týkajúcej sa sadzby dane zažujúcej rozdeľované dividendy.

56 V druhom rade Francúzska republika zdôrazuje, že formuláre zrážkovej dane umožňujú technicky identifikovať sumy zrážkovej dane zaplatené z titulu ďalšieho vyplácania dividend pochádzajúcich od dcérskych spoločností nerezidentov. Okrem toho zaplatenie zrážkovej dane z hnutného majetku sa vyžadovalo len v prípade ďalšieho vyplácania, takže dividendy, pre ktoré sa vyžadoval dôkaz o sume zdanenia, sú nevyhnutne tie, ktoré boli predmetom takéhoto ďalšieho vyplácania.

57 V treťom rade rozsudky Štátnej rady nevyžadovali predloženie dôkazov, na ktoré by sa nevzťahovala zákonom stanovená dĺžka obdobia povinnosti archivácie. Conseil d'État (Štátna rada) založila svoje posúdenie na dokumentoch predložených dotknutými spoločnosťami. V každom prípade prináleží daovníkovi, ktorý podal daňovú sťažnosť, aby uchovával dokumenty potrebné na preukázanie dôvodnosti jeho žiadosti až do ukončenia správneho konania, alebo až do konca sporového konania, nezávisle od zákonom vyžadovanej dĺžky ich archivácie.

Posúdenie Súdnym dvorom

– Úvodné poznámky

58 Treba pripomenúť, že daňové orgány členského štátu môžu oprávnené vyžadovať od daovníka dôkazy, ktoré považujú za potrebné na posúdenie toho, či podmienky daňovej výhody stanovenej predmetnou právnou úpravou sú splnené, a v dôsledku toho, či treba alebo nie priznať uvedenú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. októbra 2002, Danner, C-136/00, EU:C:2002:558, bod 50; z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, EU:C:2003:380, bod 43; z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 54; z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 95; z 30. júna 2011, Meilicke a i., C-262/09, EU:C:2011:438, bod 45, ako aj z 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 82).

59 Alež Súdny dvor na účely praktickej nápravy nezlučiteľnosti francúzskej právnej úpravy s článkami 49 a 63 ZFEÚ, tak ako ich vyložil vo svojom rozsudku z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), rozhodol, že členský štát musí mať možnosť zistiť sumu dane z príjmov právnických osôb zaplatenej v štáte usadenia spoločnosti rozdeľujúcej dividendy, ktorá má byť predmetom zápočtu dane priznaného materskej spoločnosti príjemcovi dividend, a spresnil, že nie je dostatočné predložiť dôkaz, že spoločnosť rozdeľujúca dividendy bola zdanená v členskom štáte, kde je usadená, pokiaľ ide o zisky, z ktorých pochádzajú rozdeľované dividendy, bez toho, aby boli poskytnuté informácie týkajúce sa povahy a sadzby dane, ktorou boli naozaj zdanené uvedené zisky (rozsudok z 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 92).

– O prvej časti

60 Treba uviesť, že na účely preukázania, že Francúzska republika ukladá neprimerané

požiadavky v oblasti dôkazov tým, že vyžaduje zhodu medzi ú?tovnými dokladmi týkajúcimi sa rozdelených dividend a zápisnicami z valného zhromaždenia dcérskych spoločností konštatujúcimi zisk určený na rozdelenie vo forme dividend, Komisia v žalobe odkazuje na body 43 a 56 rozsudku Conseil d'État (Štátna rada) z 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), týkajúce sa skúmania súm, ktoré možno vrátiť za roky 1999 až 2001.

61 Z toho vyplýva, že Komisia nespochyb?uje potrebu, aby materská spoločnosť, ktorá chce dosiahnuť vrátenie zrážkovej dane z hnute?ného majetku vybratej nezákonne, predložila dôkazy týkajúce sa pri každej dividende sadzby dane, ktorá sa naozaj uplatnila, a sumy naozaj zaplatenej dane zo zisku dosiahnutého dcérskymi spoločnosťami nerezidentmi.

62 Z rozsudku Conseil d'État (Štátna rada) z 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), však nevyplýva, že by tento orgán chcel obmedziť dôkaz o tom, že sumy, pre ktoré sa žiada vrátenie, sa týkajú naozaj rozdelených dividend, na predloženie zápisníc z valných zhromaždení dcérskych spoločností preukazujúcich takéto rozdelenie dividend.

63 Hoci totiž odkazuje v tomto rozsudku na takéto doklady, ni? neumož?uje domnievať sa, že uznanie práva na vrátenie zrážkovej dane z hnute?ného majetku vybratej nezákonne by bolo nevyhnutne podmienené predložením týchto dokladov.

64 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rámci konania o nesplnení povinnosti za?atom na základe ?lánku 258 ZFEÚ prináleží Komisii, aby preukázala existenciu vytýkaného nesplnenia povinnosti tak, že predloží Súdnu dvoru všetky prvky potrebné na to, aby Súdny dvor preveril existenciu tohto nesplnenia povinnosti (rozsudok z 28. januára 2016, Komisia/Portugalsko, C?398/14, EU:C:2016:61, bod 47).

65 Vzh?adom na vyššie uvedené úvahy Komisia nespĺnila dôkaznú požiadavku, ktorá jej prináleží, takže prvej ?asti druhého žalobného dôvodu nemožno vyhovieť.

– *O druhej ?asti*

66 Komisia tvrdí, že francúzska právna úprava, tak ako sa uplat?uje v rozsudkoch Štátnej rady, a konkrétnejšie obmedzenie vyplývajúce z požiadavky predloženia priznaní na zrážkovú da? z hnute?ného majetku, ako aj namietate?nosť vo?by vykonanej materskou spoločnosťou pri vy?íšení zrážkovej dane z hnute?ného majetku v rámci týchto priznaní predstavuje porušenie zásad ekvivalencie a efektivity.

67 V tejto súvislosti je nesporné, že na nápravu nezlu?ite?nosti francúzskej právnej úpravy s ?lámkami 49 a 63 ZFEÚ, tak ako ich vyložil Súdny dvor v rozsudku z 15. septembra 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), prináleží Francúzskej republike, aby vrátila zrážkovú da? z hnute?ného majetku, ktorú zaplatila spoločnosť rezident pri ?alšom vyplácaní dividend pochádzajúcich od jej dcérskych spoločností nerezidentov, pri?om zoh?adní zdanenie, ktorým už boli za?ažené zisky, z ktorých pochádzajú tieto dividendy v štáte, kde sú usadené tieto dcérske spoločnosti, v medziach sadzby dane uplatnite?nej vo Francúzsku.

68 Ke?že však jednak žiados? o vrátenie nevyhnutne podlieha predchádzajúcemu zaplateniu zrážkovej dane z hnute?ného majetku a jednak udalos?ou zakladajúcou vznik dane na ú?ely úhrady zrážkovej dane z hnute?ného majetku je rozdelenie dividend, takáto žiados? nemôže byť prípustná v prípade, že nedošlo k zaplateniu zrážkovej dane.

69 To je dôvod, pre ktorý sa priznania na zrážkovú da? týkajú rozdelenia všetkých dividend bez oh?adu na ich pôvod, ?ím sa umož?uje identifikácia súm zrážkovej dane zaplatených z dôvodu

rozdelenia dividend pochádzajúcich od dcérskych spoločností nerezidentov.

70 V tejto súvislosti predložila Francúzska republika dôkaz o tom, že formuláre priznania na zrážkovú daň vyžadovali uvedenie rozdelenia dividend pochádzajúcich od zahraničných dcérskych spoločností, čo Komisia v štádiu repliky už nespochybovala.

71 Preto sa nemožno domnievať, že by namietanie proti voľbe vykonanej materskou spoločnosťou v rámci výpočtu zrážkovej dane z hnuteľného majetku pri vypísaní priznania na túto daň predstavovalo porušenie zásad ekvivalencie a efektivity.

72 Za týchto okolností vzhľadom na to, že dôkazné bremeno prináleží Komisii, ako sa uvádza v bode 64 tohto rozsudku, musí byť druhá časť druhej výhrady zamietnutá ako nedôvodná.

– *O tretej časti*

73 Podľa Komisie rozsudky Štátnej rady spôsobujú, že je preukázanie zaplatenia dane dcérskou spoločnosťou nerezidentom z rozdelených dividend veľmi ťažké, ba priam nemožné, keďže nezbavujú materskú spoločnosť požadujúcu vrátenie zrážkovej dane z hnuteľného majetku povinnosti predložiť doklady týkajúce sa uvedeného zaplatenia, v prípade ktorých zákonom stanovená lehota archivácie, vyplývajúca z vnútroštátneho práva iného členského štátu, už uplynula.

74 Treba uviesť, že pokiaľ ide o dodržanie zásady efektivity, vyžadované doklady by mali umožniť daňovým orgánom členského štátu zdanenia preveriť jasne a presne, či boli splnené podmienky pre získanie daňovej výhody (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. septembra 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 99).

75 Okrem toho predloženie prvkov týkajúcich sa sadzby dane, ktorá sa naozaj uplatnila, a výšky dane, ktorá bola naozaj zaplatená zo zisku dosiahnutého dcérskymi spoločnosťami usadenými v iných členských štátoch, pre každú dividendu je možné požadovať len pod podmienkou, že nebude prakticky nemožné alebo príliš ťažké predložiť dôkaz o zaplatení dane dcérskymi spoločnosťami usadenými v iných členských štátoch, najmä vzhľadom na ustanovenia právnej úpravy uvedených členských štátov, týkajúce sa predchádzania dvojitému zdaneniu a oznamovania splatnej dane z príjmov právnických osôb, ako aj archivácie administratívnych dokladov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. septembra 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 100).

76 V tejto súvislosti sa o predloženie uvedených údajov musí požiadať v priebehu obdobia zákonnej archivácie administratívnych a účtovných dokladov stanovenej právom členského štátu, v ktorom má dcérska spoločnosť sídlo. Takáto žiadosť sa teda nemôže týkať dokumentov, ktoré sa vzťahujú na obdobie značne presahujúce dĺžku zákonnej povinnosti archivácie administratívnych a účtovných dokladov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. septembra 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 101).

77 Z rozsudku z 15. septembra 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), teda vyplýva, že daňové orgány členského štátu nemôžu vyžadovať predloženie administratívnych dokumentov na podporu vrátenia po lehote presahujúcej v značnej miere obdobie zákonom stanovenej archivácie uvedených dokumentov v členskom štáte pôvodu týchto dokumentov.

78 V tejto súvislosti z bodu 35 rozsudku Conseil d'État (Štátna rada) z 10. decembra 2012, *Rhodia* (FR:CESSR:2012:317074.20121210), ako aj z bodu 31 rozsudku Conseil d'État (Štátna rada) z 10. decembra 2012, *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210), vyplýva, že prináleží spoločnosti, ktorá podala sťažnosť, aby mala k dispozícii všetky dokumenty, ktoré by mohli

preukáza dôvodnosť jej žiadosti počas celej dĺžky konania, pričom uplynutie zákonom stanovenej lehoty na archiváciu dokumentov ju nezbavuje tejto povinnosti.

79 Za týchto okolností, ako uviedol generálny advokát v bode 64 svojich návrhov, relevantným dátumom na posúdenie existencie prípadného porušenia zásady efektivity z dôvodu, že daňové orgány členského štátu požiadali o predloženie administratívneho dokumentu na preukázanie určitých skutočností, je dátum začatia tohto konania pred podaním žaloby.

80 Preto povinnosť predložiť dokumenty, ktoré môžu preukázať odôvodnenosť žiadosti o vrátenie, v rámci konania o sťažnosti, nemôže predstavovať porušenie zásady efektivity, pokiaľ sa táto povinnosť netýka obdobia presahujúceho v značnej miere zákonom stanovenú dĺžku archivácie administratívnych a účetných dokumentov.

81 Z rozsudkov Štátnej rady sa však nezdá, že by došlo k porušeniu tejto zásady, keď sa v nich uvádza, že uplynutie zákonom stanovenej lehoty archivácie dokumentov neovplyvuje povinnosť spoločnosti mať k dispozícii všetky dokumenty, ktorými možno preukázať dôvodnosť jej žiadosti „počas celej dĺžky trvania konania“ a najmä počas súdneho konania. Spoločnosť nemôže totiž tvrdiť, že uplynutie tejto lehoty zakladá automaticky právo na vrátenie zaplatenej zrážkovej dane.

82 Pokiaľ ide o údajné porušenie zásady ekvivalencie, Komisia neuviedla žiadny argument umožňujúci potvrdiť dôvodnosť tejto výhrady.

83 V dôsledku toho, keďže tretia časť druhej výhrady nie je dôvodná, musí byť druhá výhrada zamietnutá ako celok.

O tretej výhrade založenej na stanovení hornej hranice pre sumu, ktorú možno vrátiť z dôvodu nezákonne vybranej zrážkovej dane z hnuteľného majetku, na jednu tretinu sumy rozdelených dividend

Argumentácia účastníkov konania

84 Komisia pripomína, že rozsudky Štátnej rady stanovujú hranicu pre sumu, ktorú možno vrátiť materským spoločnostiam z titulu zrážkovej dane z hnuteľného majetku zaplatenej pri príležitosti rozdelenia dividend prijatých od dcérskej spoločnosti nerezidenta, pričom táto hranica bola stanovená ako tretina sumy rozdelených dividend.

85 Podľa Komisie, keďže výška zápočtu dane, pokiaľ ide o dividendy rozdelené dcérskou spoločnosťou rezidentom, predstavuje vždy polovicu sumy uvedených dividend, rozsudky Štátnej rady neukončili diskrimináciu konštatovanú Súdnym dvorom v rozsudku z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), medzi rozdelenými dividendami pochádzajúcimi od spoločnosti rezidenta a tými, ktoré pochádzajú od spoločnosti nerezidenta.

86 Francúzska republika tvrdí, že stanovenie hornej hranice pre vrátenie zrážkovej dane na tretinu prijatých dividend zodpovedá sume zrážkovej dane, ktorá bola naozaj zaplatená. Rovnosť zaobchádzania medzi dividendami rozdelenými dcérskymi spoločnosťami rezidentmi a dividendami rozdelenými dcérskymi spoločnosťami nerezidentmi je tak v plnom rozsahu zaručená.

87 Okrem toho stanovenie takejto hornej hranice pre vrátenie zrážkovej dane umožňuje zohľadniť zdanenie zaťažujúce rozdeľované dividendy, ktoré pochádzajú z členského štátu usadenia dcérskej spoločnosti, rovnakým spôsobom, aký sa uplatňuje na dividendy rozdeľované dcérskou spoločnosťou rezidentom.

88 Preto toto obmedzenie môže v praxi viesť k vráteniu zrážkovej dane z hnuteľného majetku v menšej výške, ako bola skutočne zaplatená daň rozdeľujúcou dcérskou spoločnosťou v jej

ľlenskom štáte usadenia. Toto vrátenie však zodpovedá presne sume zrážkovej dane, ktorá bola skutoľne zaplatená spoločnosťou rezidentom, takže neexistuje výhodnejšie zaobchádzanie s dividendami pochádzajúcimi zo zahraničia oproti dividendám rozdeleným spoločnosťou rezidentom.

Posúdenie Súdnym dvorom

89 V bode 87 rozsudku z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Súdny dvor rozhodol, že hoci z judikatúry vyplýva, že právo Únie ukladá ľlenskému štátu, ktorý uplatňuje systém predchádzania dvojitému hospodárskemu zdaneniu v prípade dividend, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti rezidenti, povinnosť zabezpečiť rovnosť zaobchádzania s dividendami, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti nerezidenti, toto právo ľlenským štátom neukladá povinnosť zvýhodňovať daňovníkov, ktorí investovali do zahraničných spoločností, v porovnaní s tými, ktorí investovali do vnútroštátnych spoločností.

90 V predmetnom prípade je nesporné, že podľa rozsudkov Štátnej rady suma, ktorá sa má vrátiť materským spoločnostiam z titulu zrážkovej dane z huteľného majetku, ktorú zaplatili v rámci rozdelenia dividend prijatých od dcérskej spoločnosti nerezidenta, je ohraničená na tretinu sumy prijatých dividend.

91 Komisia tvrdí, že keďže zápočet dane priznaný spoločnosti rozdelyjúcej dividendy prijaté dcérskou spoločnosťou rezidentom je nemenne polovica sumy uvedených dividend, v prípade rozdelenia dividend pochádzajúcich od dcérskej spoločnosti nerezidenta predstavuje horné ohraničenie vrátenia zrážkovej dane z huteľného majetku na tretinu sumy týchto dividend diskrimináciu.

92 Takúto argumentáciu však nemožno uznať.

93 Ako totiž uviedol generálny advokát v bode 74 svojich návrhov, uplatnenie ustanovení CGI platných počas zdaňovacích období, o ktoré išlo v rozsudkoch Štátnej rady, umožňujú dospieť v konečnom dôsledku k rovnocennému daňovému zaobchádzaniu s ľalšími vyplácanými dividendami materskou spoločnosťou jej akcionárom, nezávisle od otázky, či dcérska spoločnosť, ktorá pôvodne dosiahla tieto zisky, bola rezident alebo nie.

94 V tejto súvislosti zo samotného znenia ľlánku 223e ods. 1 prvého pododseku CGI vyplýva, že zrážková daň, ktorú je materská spoločnosť povinná zaplatiť pri ľalšom vyplácaní dividend svojim vlastným akcionárom, sa rovná zápočtu dane vypočítanému za podmienok stanovených v ľlánku 158a CGI, pričom tento daňový úver sa rovná polovici dividend predtým prijatých touto materskou spoločnosťou. Uvedený daňový úver takto umožňujú na úrovni materskej spoločnosti kompenzovať povinnosť zaplatiť zrážkovú daň a vyhnúť sa dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdelených ziskov.

95 Ako však Francúzska republika uviedla vo vyjadrení k žalobe bez toho, aby jej v tejto súvislosti protirečila Komisia, keď dividendy rozdelené dcérskou spoločnosťou nesprievádza žiadny zápočet dane, čo je prípad, o ktorý ide pri dcérskej spoločnosti nerezidentovi, zrážková daň, ktorú má zaplatiť materská spoločnosť, sa rovná tretine rozdelených dividend. Z toho vyplýva, že stanovenie hornej hranice pre vrátenie zrážkovej dane materskej spoločnosti vo výške tretiny sumy rozdelených dividend umožňujú v konečnom dôsledku takisto vyhnúť sa dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdelených ziskov.

96 Za týchto okolností táto istá horná hranica umožňujú napraviť rozdielne zaobchádzanie medzi týmito dividendami a tými, ktoré pochádzajú od dcérskej spoločnosti rezidenta, konštatované Súdnym dvorom v rozsudku z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09,

EU:C:2011:581). Podľa zásad stanovených v tomto rozsudku a najmä v jeho bode 88 totiž nemôže byť belgický štát povinný priznať daňový úver z titulu zdanenia, ktorému podliehali v inom belgickom štáte rozdelené zisky, ktorý by presahoval sumu zdanenia vyplývajúcu z uplatnenia jeho vlastnej daňovej právnej úpravy.

97 Komisia ešte v replike tvrdí, že keď materská spoločnosť potom, ako jej bola vrátená nezákonne vybratá zrážková daň, rozdelí tieto sumy svojim vlastným akcionárom, môže v prípade týchto akcionárov dôjsť k vzniku „ušlého zisku“ v porovnaní s rozdelením dividend, ktoré je isto vnútroštátne.

98 V tejto súvislosti stačí konštatovať, že prípady, ktoré viedli k vydaniu rozsudkov Štátnej rady, sa netýkali situácie konečných akcionárov spoločností rozdeľujúcich dividendy, lebo žaloby materských spoločností, o ktoré išlo v týchto prípadoch, sa týkali vrátenia zrážkovej dane z hnuteľného majetku zaplatenej týmito materskými spoločnosťami.

99 V dôsledku toho treba tretiu výhradu zamietnuť.

O štvrtej výhrade založenej na porušení článku 267 ods. 3 ZFEÚ

Argumentácia ústníkov konania

100 Conseil d'État (Štátna rada) mala podľa Komisie podať návrh na začatie prejudiciálneho konania na Súdny dvor predtým, ako stanovila podmienky vrátenia zrážkovej dane z hnuteľného majetku, ktorej vyberanie bolo vyhlásené za nezlučiteľné s článkami 49 a 63 ZFEÚ rozsudkom z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

101 Conseil d'État (Štátna rada) je totiž súdom, proti ktorého rozhodnutiam nemožno podať podľa vnútroštátneho práva opravný prostriedok v zmysle článku 267 tretieho odseku ZFEÚ, a súdom, ktorému prináleží podať návrh na začatie prejudiciálneho konania, ak rieši spor, pri ktorom vznikne otázka výkladu práva Únie.

102 Na druhej strane zlučiteľnosť obmedzení vyplývajúcich z rozsudkov Štátnej rady s právom Únie sa zdá byť prinajmenšom otázná najmä vzhľadom na judikatúru vyplývajúcu z rozsudku z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). V každom prípade samotná okolnosť, že Komisia chápe zásady stanovené v rozsudku z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), iným spôsobom ako Conseil d'État (Štátna rada), svedčí o tom, že v prípade riešení, ktoré vyplývajú z týchto rozsudkov, nemôže platiť prezumpcia zlučiteľnosti s právom Únie.

103 Francúzska republika tvrdí, že Komisia nespresnila ťažkosti, s ktorými bola údajne konfrontovaná Conseil d'État (Štátna rada) v prípadoch, ktoré viedli k vydaniu rozsudkov, na ktoré sa zamerala táto inštitúcia a ktoré by odôvodnili podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania na základe článku 267 tretieho odseku ZFEÚ. Jediné ťažkosti, s ktorými bola Conseil d'État (Štátna rada) konfrontovaná, boli v skutočnosti ťažkosti týkajúce sa skutkových okolností, a nie ťažkosti súvisiace s výkladom práva Únie.

104 V každom prípade podľa Francúzskej republiky Conseil d'État (Štátna rada) dôvodne dospela k záveru, že odpovede na otázky, ktoré jej boli predložené, možno jasne vyvodí z judikatúry.

Posúdenie Súdnym dvorom

105 Treba zdôrazniť, že štvrtá výhrada Komisie je založená na predpoklade, že Conseil d'État (Štátna rada), ako súd rozhodujúci na poslednom stupni, nemohla vykonať výklad práva Únie, tak

ako vyplýva z jej rozsudkov z 10. decembra 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), a z 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), bez toho, aby predtým položila Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky.

106 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že jednak povinnosť členských štátov dodržiavať ustanovenia Zmluvy o FEÚ platí pre všetky orgány týchto štátov, vrátane, v rámci príslušných právomocí, súdnych orgánov.

107 Nesplnenie povinnosti členským štátom môže byť v zásade konštatované na základe článku 258 ZFEÚ bez ohľadu na orgán tohto štátu, ktorého konanie alebo nečinnosť zakladá nesplnenie povinnosti, aj keď ide o inštitúciu, ktorá je ústavne nezávislá (rozsudky z 9. decembra 2003, Komisia/Taliansko, C-129/00, EU:C:2003:656, bod 29, a z 12. novembra 2009, Komisia/Španielsko, C-154/08, neuvverejnený, EU:C:2009:695, bod 125).

108 Na druhej strane treba ešte pripomenúť, že pokiaľ proti rozhodnutiu vnútroštátneho súdu neexistuje nijaký súdny opravný prostriedok, v zásade je povinný obrátiť sa na Súdny dvor v zmysle článku 267 tretieho odseku ZFEÚ, pokiaľ je v konaní pred ním nastolená otázka týkajúca sa výkladu Zmluvy o FEÚ (rozsudok z 15. marca 2017, Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, bod 42).

109 Súdny dvor rozhodol, že povinnosť obrátiť sa naň, stanovená v tomto ustanovení, má hlavne za cieľ predchádzať tomu, aby nebola v niektorom členskom štáte vydaná vnútroštátna judikatúra, ktorá by nebola v súlade s právnymi pravidlami Únie (rozsudok z 15. marca 2017, Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, bod 33 a citovaná judikatúra).

110 Iste, táto povinnosť neprináleží tomuto súdu, ak konštatuje, že položená otázka nie je relevantná, alebo že predmetné ustanovenie práva Únie už bolo predmetom výkladu zo strany Súdneho dvora, alebo že správne uplatnenie práva Únie sa javí byť tak jasné, že neponecháva miesto pre žiadne primerané pochybnosti, pričom existenciu takéhoto prípadu treba posúdiť v závislosti od charakteristík vlastných právu Únie, osobitných ťažkostí, ktoré zahŕňa jeho výklad, a rizika rozdielov v judikatúre v rámci Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. októbra 1982, Cilfit a i., 283/81, EU:C:1982:335, bod 21; z 9. septembra 2015, Ferreira da Silva e Brito a i., C-160/14, EU:C:2015:565, body 38 a 39, ako aj z 28. júla 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, bod 50).

111 V tejto súvislosti, pokiaľ ide o otázku skúmanú v rámci prvej výhrady tejto žaloby o nesplnenie povinnosti, ako uviedol generálny advokát v bode 99 svojich návrhov, v situácii, keď rozsudok z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), neriešil túto otázku, sa Conseil d'État (Štátna rada) rozhodla odchyliť sa od rozsudku z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), z dôvodu, že predmetný britský režim sa odlišoval od francúzskeho režimu zápočtu dane a zrážkovej dane, pričom si nemohla byť istá, že jej úvahy budú rovnako zrejmé aj Súdnemu dvoru.

112 Okrem toho z toho, čo sa rozhodlo v bodoch 29 až 46 tohto rozsudku v rámci skúmania prvej výhrady uvedenej Komisiou, vyplýva, že nepodanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania zo strany Conseil d'État (Štátna rada) vo veciach, v ktorých boli vydané rozsudky z 10. decembra 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), a z 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), ju viedlo k tomu, že v uvedených rozsudkoch prijala riešenie založené na výklade ustanovení článkov 49 a 63 ZFEÚ, ktorý je v rozpore s výkladom prijatým v tomto rozsudku, čo implikuje, že nemožno vylúčiť existenciu primeraných pochybností týkajúcich sa tohto výkladu v ňase, keď Conseil d'État (Štátna rada) rozhodovala vo veci.

113 V dôsledku toho bez toho, aby bolo treba analyzovať ostatné tvrdenia uvádzané Komisiou v rámci tejto výhrady, treba konštatovať, že prináležalo Conseil d'État (Štátna rada), ako súdu, proti

rozhodnutiam ktorého nemožno podať podľa vnútroštátneho práva opravný prostriedok, položiť otázku Súdnemu dvoru na základe článku 267 tretieho odseku ZFEÚ, aby sa odstránilo riziko nesprávneho výkladu práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. septembra 2015, Ferreira da Silva e Brito a i., C-160/14, EU:C:2015:565, bod 44).

114 V dôsledku toho, že sa Conseil d'État (Štátna rada) neobrátila na Súdny dvor podľa postupu stanoveného v článku 267 treťom odseku ZFEÚ, aby tento určil, či bolo potrebné pri výpočte vrátenia zrážkovej dane z hnuteľného majetku zaplatenej spoločnosťou rezidentom z titulu rozdelenia dividend vyplatených spoločnosťou nerezidentom prostredníctvom dcérskej spoločnosti nerezidenta, odmietnuť zohľadniť zdanenie, ktorému podliehala táto druhá uvedená spoločnosť, pokiaľ ide o zisky, z ktorých pochádzajú tieto dividendy, hoci výklad, ktorý prijala, pokiaľ ide o ustanovenia práva Únie, v rozsudkoch z 10. decembra 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) a z 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), nebol natoľko zrejмый, že by neponechával priestor na žiadne primerané pochybnosti, treba štvrtej výhrade vyhovieť.

O trovách

115 Podľa článku 138 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora účastník konania, ktorý nemal vo veci úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla uložiť Francúzskej republike povinnosť nahradiť trovy konania a Francúzska republika mala úspech len v časti svojich dôvodov, je opodstatnené rozhodnúť tak, že každý účastník konania znáša svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

1. **Francúzska republika si tým, že pri výpočte vrátenia zrážkovej dane z hnuteľného majetku zaplatenej spoločnosťou rezidentom z titulu rozdelenia dividend vyplatených spoločnosťou nerezidentom prostredníctvom dcérskej spoločnosti nerezidenta, odmietla zohľadniť zdanenie ziskov, z ktorých pochádzajú tieto dividendy, ktorému podliehala táto druhá uvedená spoločnosť, hoci vnútroštátny mechanizmus predchádzania dvojitému hospodárskemu zdaneniu umožňuje v prípade istu vnútroštátneho reazca majetkovej úasti neutralizovať zdanenie, ktorému podliehali dividendy rozdeľované spoločnosťou na každom stupni tohto reazca majetkovej úasti, nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 49 a 63 ZFEÚ.**

2. **Francúzska republika si vzhľadom na to, že sa Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) neobrátila na Súdny dvor Európskej únie podľa postupu stanoveného v článku 267 treťom odseku ZFEÚ, aby tento určil, či bolo potrebné pri výpočte vrátenia zrážkovej dane z hnuteľného majetku zaplatenej spoločnosťou rezidentom z titulu rozdelenia dividend vyplatených spoločnosťou nerezidentom prostredníctvom dcérskej spoločnosti nerezidenta, odmietnuť zohľadniť zdanenie, ktorému podliehala táto druhá uvedená spoločnosť, pokiaľ ide o zisky, z ktorých pochádzajú tieto dividendy, hoci výklad, ktorý prijala, pokiaľ ide o ustanovenia práva Únie, v rozsudkoch z 10. decembra 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), a z 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), nebol natoľko zrejмый, že by neponechával priestor na žiadne primerané pochybnosti, nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 267 tretieho odseku ZFEÚ.**

3. **V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.**

4. **Európska komisia a Francúzska republika znášajú svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.