

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 25. februarja 2021(*)

„Predhodno odlo?anje – ?len 63 PDEU – Prosti pretok kapitala – Davek od dohodkov pravnih oseb – Dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdav?evanja – Obdav?itev dividend, ki jih izpla?a družba nerezidentka in ki so že obdav?ene v drugi državi ?lanici – Zgornja meja odbitka naloženega davka – Pravna dvojna obdav?itev“

V zadevi C?403/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložil Conseil d'État (državni svet, Francija) z odlo?bo z dne 24. aprila 2019, ki je na Sodiš?e prispela 24. maja 2019, v postopku

Société Générale SA

proti

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi A. Arabadjiev, predsednik senata, A. Kumin, T. von Danwitz (poro?evalec), P. G. Xuereb, sodniki, in I. Ziemele, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Pikamäe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Société Générale SA C. Rameix?Séguin, E. Meier in R. Torlet, avocats,
- za francosko vlado P. Dodeller, E. de Moustier, A. Alidière in A.?L. Desjonquères, agenti,
- za nemško vlado R. Kanitz in J. Möller, agenta,
- za špansko vlado S. Jiménez García, agent,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. M. De Socio, avvocato dello Stato,
- za nizozemsko vlado C. S. Schillemans in M. Bulterman, agentki,
- za finsko vlado S. Hartikainen, agent,
- za švedsko vlado H. Eklinder, C. Meyer?Seitz, H. Shev, A. Falk in J. Lundberg, agentke,

- za vlado Združenega kraljestva Z. Lavery, agentka, skupaj z R. Baldryem, QC,
- za Evropsko komisijo W. Roels in N. Gossement, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 63 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Société Générale SA in ministre de l'Action et des Comptes publics (minister za javno ukrepanje in proračun, Francija) zaradi odločbe davčne uprave, da tej družbi kot matični družbi konsolidirane davčne skupine, v kateri je tudi družba Société Générale Asset Management (SGAM) Banque (v nadaljevanju: SGAM Banque), naloži plačilo dodatnega davka od dohodkov pravnih oseb za zaključeni poslovni leti 2004 in 2005.

Pravni okvir

Francosko-italijanska konvencija

3 Člen 10 konvencije med vlado Francoske republike in vlado Italijanske republike o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki od dohodka in premoženja ter preprečevanju davčnih utaj in goljufij, podpisane 5. oktobra 1989 v Benetkah (v nadaljevanju: francosko-italijanska konvencija), določa:

„1. Dividende, ki jih družba, ki je rezidentka ene države, plača rezidentu druge države, se lahko obdavčijo v tej drugi državi.

2. Vendar se te dividende lahko obdavčijo tudi v državi, katere rezidentka je družba, ki dividende izplačuje, in v skladu z zakonodajo te države [...]“.

4 Člen 24(1)(a) te konvencije določa, da se dvojno obdavčevanje v zvezi s Francosko republiko odpravi tako:

„Dobiček in drugi dohodki, ki izhajajo iz Italije in so tam obdavčljivi v skladu z določbami konvencije, so obdavčljivi tudi v Franciji, če jih prejme rezident Francije. Italijanski davek se pri izračunu obdavčljivega dohodka v Franciji ne odbije. Vendar je prejemnik upravičen do odbitka davka od francoskega davka, v katerega osnovo so vključeni ti dohodki. Ta davčni odbitek je enak:

- za dohodke iz členov 10, 11, 12, 16 in 17 [...] znesku davka, plačanega v Italiji v skladu z določbami teh členov. Ne sme pa presežati zneska francoskega davka, ki ustreza tem dohodkom [...]“.

Francosko-britanska konvencija

5 Člen 9 Konvencije med vlado Francoske republike in vlado Združenega kraljestva Velike Britanije in Severne Irske o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davkom od dohodka, podpisane v Londonu 22. maja 1968 (francosko-britanska konvencija), določa:

„1. (a) Dividende, ki jih družba, ki je rezidentka Združenega kraljestva, plača rezidentu

Francije, se lahko obdavčijo v Franciji.

(b) Če ima rezident Francije zaradi take dividende v skladu z odstavkom 2 tega člena pravico do davčnega odbitka, se davek lahko pobere tudi v Združenem kraljestvu [...]

2. Ob upoštevanju odstavkov 3, 4 in 5 tega člena ima rezident Francije, ki od družbe, ki je rezidentka Združenega kraljestva, prejme dividende, v razmerju do katerih je dejanski upravičenec, če je za te dividende obdavčen v Franciji, v zvezi s tem pravico do davčnega odbitka, do katerega bi bila upravičena fizična oseba, ki je rezidentka Združenega kraljestva, če bi prejela te dividende, in do plačila presežka tega davčnega odbitka nad davkom v Združenem kraljestvu, s katerim je obdavčen [...].“

6 V skladu s členom 24(b)(ii) francosko-britanske konvencije se dvojno obdavčevanje dohodkov v primeru Francoske republike odpravi tako:

„Francija dovoli francoskemu rezidentu, ki prejme dohodke iz členov 9 in 17 od vira v Združenem kraljestvu in ki je v skladu z določbami navedenih členov plačal davek v Združenem kraljestvu, davčni odbitek v znesku davka, plačanega v Združenem kraljestvu. Ta davčni odbitek, ki ne sme presegati zneska francoskega davka na zgoraj navedene dohodke, se vračuna v davke, navedene v členu 1(1)(b) te konvencije, v osnovo katerih se všttevajo ti dohodki [...].“

Francosko-nizozemska konvencija

7 Člen 10 konvencije med vlado Francoske republike in vlado Kraljevine Nizozemske o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja, podpisane 16. marca 1973 v Parizu (v nadaljevanju: francosko-nizozemska konvencija), določa:

„1. Dividende, ki jih družba, ki je rezidentka ene države, plača rezidentu druge države, se lahko obdavčijo v tej drugi državi.

2. Vendar se te dividende lahko obdavčijo tudi v državi, katere rezidentka je družba, ki dividende izplačuje, in v skladu z zakonodajo te države [...].“

8 Člen 24, točka B, podtočka (b), te konvencije določa, da se dvojno obdavčenje v zvezi s Francosko republiko odpravi tako:

„Za dohodke iz členov 8, 10, 11, 16 in 17, od katerih je bil odmerjen nizozemski davek v skladu z določbami teh členov, Francija osebam, ki so rezidenti Francije in prejmejo take dohodke, dovoli odbitek davka v znesku, ki je enak nizozemskemu davku. Ta odbitek davka, ki ne sme presegati zneska davka, ki se v Franciji pobira od zadevnih dohodkov, se odbije od davkov iz člena 2(3)(b), v katerih osnove so vključeni navedeni dohodki [...].“

Francosko pravo

9 Člen 39(1) code général des impôts (splošni davčni zakonik) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: splošni davčni zakonik), določa:

„Neto dobiček se doloži po odbitku vseh stroškov [...].“

10 Člen 209, točka I, prvi odstavek, tega zakonika določa:

„Ob upoštevanju določb iz tega oddelka se dobiček, obdavčen z davkom od dohodkov pravnih oseb, doloži v skladu s pravili iz členov od 34 do 45 [...] in samo ob upoštevanju dobička podjetij,

ki poslujejo v Franciji, in dobi?ka, ki je po mednarodni konvenciji o izogibanju dvojnega obdav?evanja obdav?en v Franciji. [...]“

11 ?len 220(1) navedenega zakonika dolo?a:

„(a) Na podlagi predlo?ene predhodne dokumentacije, se pri viru odtegnjeni davek v primeru dohodkov iz kapitala, dolo?enih v ?lenih od 108 do 119, 238f, to?ka B, in 1678a, ki jih je prejela dru?ba ali pravna oseba, vra?una v znesek davka, ki ga mora pla?ati v skladu s tem poglavjem.

Vendar odbitek iz tega naslova ne sme prese?i dela zadnjenavedenega davka, ki ustreza znesku navedenih dohodkov.

(b) Pri dohodkih iz tujega vira iz ?lenov od 120 do 123 je vra?unanje omejeno na znesek dav?nega odbitka, ki ustreza davku, odtegnjenemu pri viru v tujini, oziroma olaj?ave, kakor je dolo?eno v mednarodnih konvencijah. [...]“

Spor o glavni stvari in vpra?anje za predhodno odlo?anje

12 Dru?ba SGAM Banque s sede?em v Franciji je del konsolidirane dav?ne skupine, katere mati?na dru?ba je dru?ba Soci?t? G?n?rale, ki ima prav tako sede? v Franciji.

13 Dru?ba SGAM Banque je v letih 2004 in 2005 na eni strani izvedla transakcije posojanja vrednostnih papirjev, ki so vklju?evale izro?itev vrednostnih papirjev posojilojemalca kot jamstvo za vrednostne papirje, ki jih je posodila dru?ba SGAM Banque, ki je tako postala njihov za?asni lastnik. Tipska pogodba, ki so jo podpisali dru?ba SGAM Banque in njeni sopogodbeniki, je dolo?ala, da mora dru?ba SGAM Banque posojilojemalcu na?eloma vrniti vrednostne papirje, enakovredne tistim, ki so bili izro?eni kot jamstvo, da bi lahko prejel dividende, povezane s temi vrednostnimi papirji, in da mu mora, ?e do tega vra?ila ne pride, pla?ati denarni znesek ali mu izro?iti premo?enje v vi?ini zneska teh dividend.

14 Dru?ba SGAM Banque je na drugi strani izvedla posle strukturiranja sredstev, pri katerih je zlasti upravljala s portfeljem delnic v skladu s profili upravljanja, ki so jih dolo?ili njeni sopogodbeniki. V okviru teh poslov je dru?ba SGAM Banque prejela dividende na podlagi vrednostnih papirjev iz portfelja teh delnic, ki jih je pridobila, vendar je morala na podlagi uspe?nosti, prodane sopogodbenikom, tem povrniti znesek, ki ustreza znesku prejetih dividend in pove?anju vrednosti vrednostnih papirjev. Dru?bi SGAM Banque so v zameno njeni sopogodbeniki pla?evali fiksno nadomestilo za upravljanje portfelja delnic.

15 V okviru teh dveh vrst poslov je dru?ba SGAM Banque prejela dividende od vrednostnih papirjev dru?b, ki so rezidentke Italije, Zdru?enega kraljestva in Nizozemske, zmanj?ane za pri viru odtegnjeni davek, pla?an v teh dr?javah ?lanicah. Dru?ba SGAM Banque je zato na podlagi francosko?italijanske, francosko?britanske in francosko?nizozemske konvencije v znesek davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je v Franciji dolgovala za zaklju?eni poslovni leti 2004 in 2005, vra?unala dav?ne odbitke, ki ustrezajo tem pri viru odtegnjenim davkom.

16 Pristojna dav?na uprava je po reviziji ra?unovodskih izkazov prerekala vra?unanje dela teh dav?nih odbitkov in pove?ala znesek tega davka od dohodkov pravnih oseb. Tribunal administratif de Montreuil (upravno sodi?e v Montreuilu, Francija) je s sodbo z dne 3. februarja 2011 razsodilo, da je dru?ba Soci?t? G?n?rale, ki je bila po tem pove?anju kot mati?na dru?ba zavezana k pla?ilu dodatkov k navedenemu davku, tega pla?ila opro?ena. Cour administrative d’appel de Versailles (vi?je upravno sodi?e v Versaillesu, Francija) je s sodbo z dne 17. marca 2016 to sodbo razveljavilo in tej dru?bi te dodatke ponovno nalo?ilo.

17 Ker je družba Société Générale menila, da je to višje sodišče napačno ugotovilo, da je uporaba pravil za izračun davčnega odbitka v skladu s prostim pretokom kapitala, določeno v členu 63 PDEU, je zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo pri predložitvenem sodišču, Conseil d'État (državni svet, Francija). Ta družba ob sklicevanju na sodbi z dne 28. februarja 2013, Beker in Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), in z dne 17. septembra 2015, Miljoen in drugi (C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:608), trdi, da so transakcije, ki jih opravljajo družbe, zavezane za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v Franciji, in ki se nanašajo na vrednostne papirje tujih družb, postavljene v slabši položaj kot tiste, ki se nanašajo na vrednostne papirje francoskih družb, in sicer zaradi napačne izračuna zgornje meje davčnega odbitka, določene s francosko-italijansko, francosko-britansko in francosko-nizozemsko konvencijo, ki naj bi omogočal le nezadostno vračunanje davka, ki ga je država članica pobrala pri viru dividend, v davek od dohodkov pravnih oseb, dolgovan v Franciji.

18 Predložitveno sodišče navaja, da iz določb člena 220(1)(b) splošnega davčnega zakonika, izhaja, da je vračunanje pri viru odtegnjenega davka, plačanega v tujini zaradi dohodkov iz tujega vira, na katere se ta določba sklicuje, v davek, ki ga je treba plačati v Franciji, omejeno na znesek davčnega odbitka, ki ustreza navedenemu pri viru odtegnjenemu davku, kakor je določeno z mednarodnimi konvencijami o obdavčitvi.

19 V zvezi s tem pojasnjuje, da iz francosko-italijanske, francosko-britanske in francosko-nizozemske konvencije, ki so bile sklenjene zaradi izogibanja dvojnega obdavčevanja, izhaja, da lahko Francoska republika, kadar družba, ki je zavezanka za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v Franciji, prejme dividende od družbe s sedežem v drugi državi podpisnici ene od teh konvencij, ki so v tej državi obdavčene pri viru, prvonavedeni družbi naloži plačilo davka na te dividende. Vendar naj bi imela ta družba pravico do davčnega odbitka, ki se vračuna v davek od dohodkov pravnih oseb, če ta davčni odbitek ne presega zneska francoskega davka, ki ustreza takim dohodkom. Navedeno sodišče v zvezi s tem pojasnjuje, da je treba v skladu s francoskim pravom in ob neobstoju katere koli nasprotne določbe v zadevni konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja najvišji znesek navedenega davčnega odbitka določiti z uporabo vseh določb splošnega davčnega zakonika o davku od dohodkov pravnih oseb, med katerimi so določbe člena 39(1) tega zakonika, ki se uporabijo na podlagi njegovega člena 209, točka I, prvi odstavek. Po mnenju predložitvenega sodišča iz tega izhaja, da je treba najvišji znesek davčnega odbitka določiti tako, da se od zneska izplačanih dividend pred vsakršnim davkom, odtegnjenim pri viru, razen če iz posebnih določb izhaja izjema, odbijejo upravičeni stroški, povezani s temi dividendami. Ti stroški naj bi bili stroški, ki so nastali le zaradi pridobitve, posedovanja ali prenosa vrednostnih papirjev, na podlagi katerih so bile prejete dividende, ki so neposredno povezani s tem prejetjem in za katere ni nadomestila v obliki povečanja sredstev.

20 To sodišče poleg tega ugotavlja, da je namen pravil iz prejšnje točke kompenzirati neugodnost, ki bi jo lahko povzročilo vzporedno izvrševanje davčnih pristojnosti različnih držav članic, in da se za to kompenzacijo zgornja meja odbitka izračuna tako, da se za dividende iz tujih virov, ki so predmet pri viru odtegnjenega davka, uporabijo splošna pravila splošnega davčnega zakonika o odbitku stroškov.

21 Navedeno sodišče dodaja, da se stroški, ki zmanjšajo znesek teh dividend pred davčnim odtegljajem, odbijejo tudi pri določitvi osnove za davek od dohodkov pravnih oseb, ki se dolguje v Franciji. Ta pravila naj bi odražala zavezo Francoske republike, da se, glede na okoliščine tudi v celoti, odpove davčnim prihodkom, ki bi jih ta država članica imela z obdavčitvijo dividend iz tujih virov z davkom od dohodkov pravnih oseb. Vračunanje višjega davčnega odbitka, kot je tisti, ki izhaja iz uporabe navedenih pravil, pa naj bi lahko pripeljalo ne le do takšne odpovedi, ampak tudi do tega, da bi Francoska republika nosila celotno ali delno davčno breme, s katerim so te

dividende obremenjene v državi, iz katere izvirajo.

22 Predložitveno sodišče se poleg tega sklicuje na sodno prakso Sodišča, zlasti na točko 47 sodbe z dne 20. maja 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289), in na točko 28 sodbe z dne 24. oktobra 2018, Sauvage et Lejeune (C-602/17, EU:C:2018:856), iz katere izhaja, da pravo Unije državi članici ne nalaga obveznosti, da določi nadomestilo za neugodnosti, ki so posledica verižnega obdavčenja, ki izhaja izključno iz vzporednega izvrševanja davčnih pristojnosti držav članic, da pa mora ta država članica, če se je odločila določiti tako nadomestilo, to možnost izvajati v skladu z navedenim pravom. Prav tako naj za manj ugodno davno obravnavanje, ki izhaja iz razdelitve te pristojnosti med državama članicama, ter za razliko med njunima davnima ureditvama ne bi bilo mogoče šteti, da pomenita različno obravnavanje, ki je prepovedano.

23 To sodišče pa se ob neobstoju sodne prakse Sodišča glede tega vprašanja sprašuje o polju proste presoje, puščenem državam članicam pri sprejemanju mehanizma za odpravo dvojnega obdavčevanja, ki velja, kadar se družbi rezidentki izplačajo dividende iz tujih virov, in ki temelji na priznanju davnega odbitka, ki se vračuna do višine zneska davka v državi rezidentstva, ki ustreza tem dividendam.

24 V teh okoliščinah je Conseil d'État (državni svet) prekinil odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložil to vprašanje:

„Ali ob upoštevanju člena [63 PDEU] dejstvo, da uporaba pravil [nacionalnega prava], da se kompenzira dvojna obdavčitev dividend, ki jih družbi, zavezani plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v državi članici, katere rezidentka je, izplača družba rezidentka druge države in ki so zaradi izvrševanja davčne pristojnosti te države predmet pri viru odtegnjenega davka, lahko ohrani slabši položaj poslov v zvezi z vrednostnimi papirji tujih družb, ki jih izvedejo družbe, ki so zavezane plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v prvi državi, pomeni, da mora ta država, če je izbrala možnost kompenzacije dvojnega obdavčevanja, narediti več, kot le odpovedati se davnim prihodkom, ki bi jih prejela na podlagi obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb na zadevne dividende?“

Vprašanje za predhodno odločanje

25 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, s katero se v okviru sistema za izravnavo dvojnega obdavčitve dividend, ki jih prejme družba, ki je zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v tej državi članici, v kateri ima sedež, in ki so bile predmet obdavčitve druge države članice, taki družbi prizna davni odbitek, ki je omejen na znesek, ki bi ga prvonavedena država članica prejela, če bi bile iste dividende obdavčene z davkom od dohodkov pravnih oseb, ne da bi se v celoti izravnala obdavčitev v drugonavedeni državi članici.

26 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je naloga vsake države članice, da ob upoštevanju prava Unije uredi svoj sistem obdavčevanja razdeljenega dobička ter v tem okviru opredeli davno osnovo in davno stopnjo, ki se uporabljata za delničarja, ki dobiček prejme (sodba z dne 20. maja 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, točka 30, ter sklep z dne 4. februarja 2016, Baudinet in drugi, C-194/15, neobjavljen, EU:C:2016:81, točka 30 in navedena sodna praksa).

27 Iz tega je po eni strani razvidno, da so lahko dividende, ki jih družba s sedežem v eni državi članici izplača delničarju, ki je rezident druge države članice, predmet pravnega dvojnega obdavčevanja, kadar se obe državi članici odločita izvrševati svojo davno pristojnost in navedene dividende obdavčiti z davkom v breme delničarja (sodba z dne 10. februarja 2011, Haribo

Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 168 in navedena sodna praksa, ter sklep z dne 4. februarja 2016, Baudinet in drugi, C-194/15, neobjavljen, EU:C:2016:81, točka 31).

28 Po drugi strani neugodnosti, ki jih lahko povzroči vzporedno izvrševanje davčne pristojnosti različnih držav članic, ne pomenijo omejitev, ki so prepovedane s Pogodbo DEU, če to izvrševanje ni diskriminatorno (sodba z dne 10. februarja 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 169 in navedena sodna praksa, ter sklep z dne 4. februarja 2016, Baudinet in drugi, C-194/15, neobjavljen, EU:C:2016:81, točka 32).

29 V teh okoliščinah je treba navesti, da pravo Unije v sedanjem stanju ne določa splošnih meril za razdelitev pristojnosti med državami članicami glede odprave dvojnega obdavčevanja v Evropski uniji, zato to, da lahko navedene dividende obdavči tako država članica, iz katere dividende izvirajo, kot država, katere rezident je delničar, ne pomeni, da je država članica rezidentstva na podlagi prava Unije zavezana preprečiti neugodnosti, ki jih lahko povzroči izvrševanje tako razdeljene pristojnosti med državama članicama (sodba z dne 10. februarja 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, EU:C:2011:61, točka 170 in navedena sodna praksa, ter sklep z dne 4. februarja 2016, Baudinet in drugi, C-194/15, neobjavljen, EU:C:2016:81, točka 33).

30 Vendar je treba navesti, da države članice v okviru dvostranskih konvencij o izogibanju dvojnemu obdavčevanju sicer prosto določajo navezne okoliščine za razdelitev davčne pristojnosti, vendar jim ta razdelitev davčne pristojnosti ne dovoljuje uporabe ukrepov, ki so v nasprotju s prostim pretokom, zagotovljenim s Pogodbo DEU. Pri izvrševanju davčnih pristojnosti, po potrebi razdeljenih v okviru dvostranskih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja, so se države članice namreč zavezane uskladiti s pravili prava Unije in, natančneje, spoštovati načelo enakega obravnavanja (glej v tem smislu sodbi z dne 24. oktobra 2018, Sauvage in Lejeune, C-602/17, EU:C:2018:856, točka 24, in z dne 14. marca 2019, Jacob in Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, točka 25).

31 V obravnavanem primeru je iz predloga za sprejetje predhodne odločbe razvidno, da so dividende, ki so jih družbe s sedežem v Italiji, Združenem kraljestvu in na Nizozemskem izplačale družbi SGAM Banque v okviru transakcij posojil vrednostnih papirjev in strukturiranja sredstev, predmet pravnega dvojnega obdavčenja držav vira teh dohodkov in Francoske republike kot države, katere rezidentka je družba SGAM Banque, iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb, katerega osnova vključuje te dohodke.

32 V zvezi z izvrševanjem davčne pristojnosti Francije je najprej iz navedb predložitvenega sodišča in pojasnil, ki sta jih v pisnih stališčinah navedli francoska vlada in družba Société Générale, razvidno, da so vse družbe rezidentke zavezane za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb za prejete dividende, ne glede na to, ali prihajajo te dividende iz nacionalnega ali tujega vira. Ti dohodki naj bi bili vključeni v skupni rezultat zadevne družbe, od katerega naj bi se odšteli operativni stroški, ne da bi se upoštevala razlika v davčni stopnji. Poleg tega naj bi se ista pravila o odbitku stroškov, ki izhajajo iz splošnega davčnega zakonika, uporabljala za te dohodke, ne glede na njihov izvor.

33 Dalje, ni sporno, da Francija, čeprav dividende, prejete od družb s sedežem v Italiji, Združenem kraljestvu in na Nizozemskem, obdavči z davkom od dohodkov pravnih oseb, družbi prejemnici teh dividend priznava odbitek davka od davka od dohodkov pravnih oseb. Ta davčni odbitek je enak davku, plačanem v državi članici vira dohodkov, ne sme pa presežati francoskega davka od dohodkov pravnih oseb, ki ustreza temu dohodku.

34 Nazadnje, glede podrobnih pravil za izra?un dav?nega odbitka iz naslova davka, ki je že bil pla?an od dividend iz tujega vira, je razvidno, da sta osnova in stopnja davka od dohodkov pravnih oseb, ki ustreza samo tem dohodkom, enaka kot pri davku od dohodkov pravnih oseb, ki bi ga bilo treba dejansko pla?ati, ?e bi šlo za dividende nacionalnega izvora. Natan?neje, zdi se, da se stroški, ki se nanašajo posebej na dividende in ki se odbijejo pri tem izra?unu, v skladu s sodno prakso predložitvenega sodiš?a prav tako odbijejo od skupnega rezultata družbe rezidentke v zvezi z dividendami iz nacionalnega vira, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

35 Iz navedenega izhaja, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e, da dividende, ki jih izpla?ajo družbe s sedežem v Italiji, Združenem kraljestvu in na Nizozemskem, v Franciji niso obdav?ene z višjim davkom od dohodkov pravnih oseb od tistega, s katerim so obdav?ene dividende iz nacionalnega vira.

36 Družba Soci?té G?n?rale v pisnem stališ?u kljub temu trdi, da podrobna pravila za izra?un dav?nega odbitka, do katerega je upravi?ena taka družba, omogo?ajo le nezadostno vra?unanje davka, ki je že bil pla?an v državi ?lanici vira dividend, v francoski davek od dohodkov pravnih oseb, kar naj bi za družbo s sedežem v Franciji povzro?ilo, da so transakcije v zvezi z vrednostnimi papirji družb nerezidentk postavljene v slabši polo?aj kot transakcije v zvezi z vrednostnimi papirji družb rezidentk. Iz tega naj bi izhajala nalo?itev ve?jega dav?nega bremena za dividende iz tujega vira kot za dividende iz nacionalnega vira.

37 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da taka neugodnost, kot priznava družba Soci?té G?n?rale, izhaja iz razlike med osnovo za odmero davka, ki ga poberejo države ?lanice vira dividend, in osnovo za odmero francoskega davka od dohodkov pravnih oseb, s katerim je dolo?ena zgornja meja dav?nega odbitka. Iz spisa, ki je na voljo Sodiš?u, je namre? razvidno, da je bil davek, pla?an v Italiji, Združenem kraljestvu in na Nizozemskem, izra?unan na podlagi bruto zneska teh dividend brez možnosti odbitka stroškov, medtem ko se francoski davek od dohodkov pravnih oseb izra?una na neto podlagi, saj Francoska republika dovoljuje odbitek stroškov v skladu s ?lenom 39(1) splošnega dav?nega zakonika, tako da je z navedenim odbitkom stroškov neto dohodek za izra?un dav?nega odbitka zmanjšan.

38 V tem okviru je treba v zvezi s trditvijo, da naj bi bilo to, da se za izra?un francoskega dav?nega odbitka sprejme dav?na osnova, ki se razlikuje od tiste, ki so jo upoštevale države ?lanice vira dividend, medtem ko so Francoska republika in te države ?lanice nameravale odpraviti dvojno obdav?evanje, v nasprotju s prostim pretokom kapitala, navesti, da lahko v skladu s sodno prakso Sodiš?a, na katero je bilo opozorjeno v to?ki 26 te sodbe, vsaka država ?lanica ob upoštevanju prava Unije prosto opredeli dav?no osnovo, ki se uporablja za delni?arja, ki prejme izpla?ane dividende.

39 Poleg tega, kot je Sodiš?e že navedlo, namen konvencije o izogibanju dvojnega obdav?evanja, kot so te v postopku v glavni stvari, ni zagotoviti, da obdav?itev dav?nega zavezanca v eni državi podpisnici ni višja od obdav?itve v drugi državi podpisnici (glej v tem smislu sodbo z dne 12. maja 1998, Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, to?ka 46).

40 Zato je treba, kot so poudarile tudi vlade, ki so Sodiš?u predlo?ile pisna stališ?a, in Evropska komisija, ugotoviti, da ?e država ?lanica svoje dav?ne pristojnosti ne izvršuje diskriminatorno, neugodnost, ki izhaja iz dvojne obdav?itve dividend iz tujega vira, kot je ta v postopku v glavni stvari, izhaja iz vzporednega izvrševanja dav?nih pristojnosti držav vira teh dividend in države ?lanice, katere rezidentka je družba delni?arka. V teh okoliš?inah ni mogo?e šteti, da nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je prepovedana s ?lenom 63 PDEU.

41 Te ugotovitve ni mogoče izpodbiti s sodbama z dne 28. februarja 2013, Beker in Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), in z dne 17. septembra 2015, Miljoen in drugi (C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:608), na kateri se sklicuje družba Société Générale, saj teh ni mogoče uporabiti za položaj, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem manj ugodno obdavčenje dividend iz tujega vira, ki jih prejme družba, za katero država članica, katere rezidentka je, določa, da je zavezanca za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, izhaja iz vzporednega izvrševanja davčnih pristojnosti držav članic vira teh dohodkov in države članice, katere rezidentka je družba delničarka.

42 V zvezi s tem je treba navesti, da se je sodba z dne 17. septembra 2015, Miljoen in drugi (C-10/14, C-14/14 in C-17/14, EU:C:2015:608), nanašala na obveznosti države članice vira dividend glede mehanizma odbitka ali vračila davka, odtegnjenega pri viru, ki se uporablja za dividende, ki jih izplačajo družbe rezidentke rezidentom navedene države članice, medtem ko se je v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 28. februarja 2013, Beker in Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), zadevni odbitek nanašal na možnost, da so fizične osebe, in ne družbe, pri viru odtegnjeni davek odbile od dohodnine v državi, katere rezidentke so bile in ki je morala zagotoviti vse davčne ugodnosti, povezane z osebnimi in družinskimi okoliščinami davčnega zavezanca. V skladu s tem mehanizmom odbitka pa je bil davčni zavezanec rezident v celoti upravičen do osebnih in družinskih olajšav, kadar so bili vsi njegovi dohodki ustvarjeni v državi članici, katere rezident je bil, medtem ko to ni veljalo, če je bil del njegovih dohodkov ustvarjen v tujini. Nasprotno, v postopku v glavni stvari odbitek stroškov v primeru dividend, ki jih izplača druga država članica, ni omejen, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

43 Glede na navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da ne nasprotuje ureditvi države članice, s katero se v okviru sistema za izravnavo dvojne obdavčitve dividend, ki jih prejme družba, ki je zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v tej državi članici, v kateri ima sedež, in ki so bile predmet obdavčitve druge države članice, taki družbi prizna davčni odbitek, ki je omejen na znesek, ki bi ga prvonavedena država članica prejela, če bi bile iste dividende obdavčene z davkom od dohodkov pravnih oseb, ne da bi se v celoti izravnala obdavčitev v drugonavedeni državi članici.

Stroški

44 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje ureditvi države članice, s katero se v okviru sistema za izravnavo dvojne obdavčitve dividend, ki jih prejme družba, ki je zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v tej državi članici, v kateri ima sedež, in ki so bile predmet obdavčitve druge države članice, taki družbi prizna davčni odbitek, ki je omejen na znesek, ki bi ga prvonavedena država članica prejela, če bi bile iste dividende obdavčene z davkom od dohodkov pravnih oseb, ne da bi se v celoti izravnala obdavčitev v drugonavedeni državi članici.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.