

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 12. maja 2022(*)

„Predhodno odločanje – Približevanje zakonodaj – Direktiva 90/435/EGS – Skupni sistem obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic – Člen 4 in člen 7(2) – Preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend“

V zadevi C-556/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložil Conseil d'État (državni svet, Francija) z odločbo z dne 23. oktobra 2020, ki je na Sodišču prispela istega dne, v postopku

Schneider Electric SE,

Axa SA,

BNP Paribas SA,

Engie SA,

Orange SA,

L’Air Liquide, société anonyme pour l’étude et l’exploitation des procédés Georges Claude,
proti

Premier ministre,

Ministre de l’Économie, des Finances et de la Relance,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi A. Arabadjiev, predsednik prvega senata v funkciji predsednika drugega senata, I. Ziemele (poročevalka), sodnica, T. von Danwitz, P. G. Xuereb in A. Kumin, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: C. Di Bella, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. septembra 2021,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Schneider Electric SE, Axa SA, Engie SA, Orange SA S. Dardour-Attali, B. Boutemy, S. Espasa-Mattei, C. Smits in C. Vannini, avocats,

- za L’Air Liquide société anonyme pour l’étude in l’exploitation des procédés Georges Claude A. Madec in G. Blanluet, avocats,
- za francosko vlado É. Toutain, E. de Moustier in A.-L. Desjonquères, agenti,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in V. Uher, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 14. oktobra 2021

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 4 in člena 7(2) Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 147).

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med družbami Schneider Electric SE, Axa SA, BNP Paribas SA, Engie SA, Orange SA in L’Air Liquide, société anonyme pour l’étude et l’exploitation des procédés Georges Claude (v nadaljevanju: L’Air Liquide) ter Premier ministre (predsednik vlade, Francija) in ministre de l’Économie, des Finances et de la recouvrement (minister za gospodarstvo, finance in oživitev gospodarstva, Francija) glede tožbe za razglasitev ničnosti upravnih pojasnil v zvezi s predplačilom davka iz člena 223e code général des impôts (splošni davčni zakonik) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje iz postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: CGI).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V tretji uvodni izjavi Direktive 90/435 je bilo navedeno:

„ker se obstoječi davčni predpisi, ki urejajo razmerja med matičnimi družbami in odvisnimi družbami, v različnih državah članicah razlikujejo in so na splošno manj ugodni kot tisti, ki veljajo za matične družbe in odvisne družbe v isti državi članici; ker je zato sodelovanje med družbami iz različnih držav članic v manj ugodnem položaju v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice; ker je treba ta manj ugoden položaj odpraviti z uvedbo skupnega sistema, da bi se olajšalo povezovanje družb v skupine“.

4 Člen 1(1) te direktive je določal:

„Države članice uporabljajo to direktivo:

- za distribucijo dobička, ki ga prejmejo družbe v tej državi od odvisnih družb iz druge države članice,
- za distribucijo dobička družb v tej državi, ki so odvisne družbe družb v drugih državah članicah, tem drugim družbam.“

5 Člen 4(1) in (2) navedene direktive je določal:

„1. Kadar mati?na družba prejme distribuirani dobi?ek iz naslova svoje povezave z odvisno družbo, razen ?e gre slednja v likvidacijo, se država mati?ne družbe bodisi:

– vzdrži obdav?enja tega dobi?ka ali

– ta dobi?ek obdav?i in hkrati dovoli mati?ni družbi, da odbije od zneska izra?unanega davka del korporacijskega davka, ki se nanaša na ta dobi?ek in ga je pla?ala odvisna družba, in, ?e je primerno, znesek pri viru odtegnjenega davka, ki je ga odmerila država ?lanica, v kateri je odvisna družba rezident, na podlagi odstopanj, predvidenih v ?lenu 5, do višine zneska ustreznega notranjega davka.

2. Vendar vsaka država ?lanica ohrani možnost, da predpiše, da se stroški, ki se nanašajo na delež, in izgube, ki izhajajo iz distribucije dobi?ka odvisne družbe, ne smejo odbiti od obdav?ljivega dobi?ka mati?ne družbe. Kadar so v takem primeru stroški upravljanja, ki se nanašajo na delež, fiksni kot splošna stopnja, fiksno dolo?eni znesek ne sme presegati 5 % dobi?ka, ki ga distribuira odvisna družba.“

6 ?len 5(1) iste direktive je dolo?al:

„Dobi?ek, ki ga odvisna družba distribuira svoji mati?ni družbi, je vsaj kadar ta poseduje najmanj 25 % kapitala odvisne družbe, oproš?en pri viru odtegnjenega davka.“

7 ?len 6 Direktive 90/435 je dolo?al:

„Država ?lanica mati?ne družbe ne sme naložiti pri viru odtegnjenega davka na dobi?ek, ki ga ta družba prejme od odvisne družbe.“

8 ?len 7 te direktive je dolo?al:

„1. Izraz ‚pri viru odtegnjeni davek‘, kot je uporabljen v tej direktivi, ne pokriva akontacije ali predpla?ila (*précompte*) davka od dobi?ka pravnih oseb državi ?lanici odvisne družbe v zvezi z distribucijo dobi?ka njeni mati?ni družbi.

2. Ta direktiva ne vpliva na uporabo notranjih ali na sporazumih temelje?ih dolo?b, ki so namenjene odpravi ali zmanjšanju ekonomskega dvojnega obdav?evanja dividend, zlasti dolo?b, ki se nanašajo na pla?ilo odbitkov že pla?anega davka prejemnikom dividend.“

9 Direktiva 90/435 je bila razveljavljena z Direktivo Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdav?itve mati?nih družb in odvisnih družb iz razli?nih držav ?lanic (UL 2011, L 345, str. 8), ki je za?ela veljati 18. januarja 2012. Kljub temu pa se glede na datum nastanka dejstev *ratione temporis* uporablja Direktiva 90/435.

10 ?len 4(1) in (3) Direktive 2011/96 dolo?a:

„1. Kadar mati?na družba ali njena stalna poslovna enota iz naslova povezave mati?ne družbe z njeno odvisno družbo prejme distribucijo dobi?ka, država ?lanica mati?ne družbe, in država ?lanica, v kateri se nahaja njena stalna poslovna enota, razen v primeru likvidacije odvisne družbe, ravna tako, da:

(a) se bodisi vzdrži obdav?evanja takšnega dobi?ka, bodisi

(b) ta dobi?ek obdav?i in hkrati mati?ni družbi in stalni poslovni enoti dovoli, da od zneska izra?unanega davka odbije del davka od dobi?ka pravnih oseb, ki se nanaša na ta dobi?ek in ki ga

je izplačala odvisna družba in katera koli odvisna družba nižjega ranga, ob upoštevanju pogoja, da vsak del družbe in njene odvisne družbe nižjega ranga spada pod opredelitev iz člena 2 in da izpolnjuje zahteve iz člena 3, do višine zneska ustrezno izračunanega davka.

[...]

3. Vsaka država članica ohrani možnost, da določi, da se stroški, ki se nanašajo na delež, in izgube, ki izhajajo iz distribucije dobička odvisne družbe, ne odbijejo od obdavčljivega dobička matične družbe.

Kadar so v takem primeru stroški upravljanja, ki se nanašajo na delež, fiksni kot splošna stopnja, fiksno določeni znesek ne sme presegati 5 % dobička, ki ga distribuira odvisna družba.“

Francosko pravo

Določbe o davčnem odbitku in predplačilu davka

11 Člen 158a CGI je določal, da imajo osebe, ki prejmejo dividende, ki jih razdelijo francoske družbe, iz tega naslova dohodek, ki ga sestavljajo zneski, ki jih prejmejo od družbe, in davčni odbitek v obliki dobropisa pri državni blagajni. Ta davčni dobropis je bil enak polovici zneskov, ki jih je družba dejansko plačala.

12 Člen 223e(1), prvi pododstavek, tega zakonika je določal:

„[...] [K]adar se dobiček, ki ga razdeli družba, pobere od zneskov, za katere ni bila zavezana plačilo davka od dohodkov pravnih oseb po redni stopnji [...], mora ta družba plačati predplačilo davka, enako davčnemu odbitku, ki v skladu s členom 158a velja za te razdelitve. To predplačilo je dolgovano ne glede na to, kdo je prejemnik razdelitev.“

13 Člena 158a in 223e CGI sta bila za razdeljene oziroma prejete dohodke in priznane davčne odbitke razveljavljena s 1. januarjem 2005.

Določbe, ki se nanašajo na ureditev za matične družbe

14 Člen 145 CGI je določal:

„1. Davčna ureditev za matične družbe, kakor je opredeljena v členih 146 in 216, se uporablja za družbe in druge subjekte, ki so zavezani plačilo davka od dohodkov pravnih oseb po redni davčni stopnji in ki imajo kapitalske deleže, ki ustrezajo naslednjim pogojem:

[...]

b. [...] deleži [morajo] predstavljati vsaj 10 % kapitala družbe izdajateljice; [...]“

15 Člen 146(2) CGI je določal:

„Kadar se zaradi nadaljnje razdelitve, ki jo opravi matična družba, uporablja predplačilo davka iz člena 223e, se to predplačilo po potrebi zmanjša za znesek davčnih odbitkov, ki so povezani z dohodki od deležev [...], prejetimi v poslovnih letih, zaključenih pred največ petimi leti.“

16 Člen 216 CGI je določal:

„Neto prihodek od deležev [...], za katere se lahko uporabi davčna ureditev za matične družbe in so določeni v členu 145, ki ga med finančnim letom prejme matična družba, se lahko odbije od neto celotnega dobička te družbe [...].“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

17 Družbe Schneider Electric, Axa, Engie in Orange (v nadaljevanju: skupaj: Schneider Electric in drugi) ter družbi BNP Paribas in L’Air Liquide so pri Conseil d’État (državni svet, Francija) vložile tožbo za razglasitev ničnosti upravnih pojasnil v zvezi s členom 223e CGI, objavljenih 1. novembra 1995 v splošni dokumentaciji z referenčnima številkami 4 J 1321 in 4 J 1322, ter upravnih pojasnil iz navodila 4 J-1-01 z dne 21. marca 2001, objavljenih v Bulletin officiel des impôts št. 62 z dne 30. marca 2001.

18 Toževalne stranke iz postopka v glavni stvari menijo, da so v izpodbijanih pojasnilih ponovljene določbe, s katerimi je uvedeno predplačilo davka iz člena 223e CGI, ki niso združljive s členom 4 Direktive 90/435, ker ima predplačilo davka naravo davčnega ukrepa, ki ga država članica matične družbe določi za pobiranje davka ob razdelitvi dividend s strani matične družbe in osnova za odmero katerega so zneski razdeljenih dividend, vključno z zneski, ki jih izplačajo nerezidentne odvisne družbe te družbe.

19 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe je razvidno, da so bile določbe člena 223e CGI, kakor so razložene v izpodbijanih pojasnilih, uporabljene za družbo Schneider Electric in druge ter za družbo L’Air Liquide za poslovna leta od 2000 do 2004 zaradi razdelitve obdavčenih zneskov iz dobička, ki so jim ga izplačale odvisne družbe s sedežem v Franciji, drugih državah članicah ali tretjih državah, in da so te družbe izpodbijale celoten znesek tega obdavčenja.

20 Predložitveno sodišče je zato menilo, da so družba Schneider Electric in drugi ter družba L’Air Liquide utemeljili pravni interes za vložitev tožbe zoper izpodbijana pojasnila. Nasprotno pa naj družba BNP Paribas ne bi utemeljila osebnega interesa, ki bi ji zagotavljal procesno upravičenje v zvezi s tem, saj ta družba ni trdila niti, da so se zanjo uporabljale določbe člena 223e CGI, kakor so bile razložene v navedenih pojasnilih, niti da je bila izvzeta iz ugodnosti, ki jo imajo osebe, na katere se ta razlaga nanaša.

21 Predložitveno sodišče navaja, da se je francoski zakonodajalec glede davčnega obravnavanja dobičkov, ki spadajo na področje uporabe Direktive 90/435, v členih 145 in 216 CGI odločil za sistem oprostitve iz člena 4(1), prva alineja, navedene direktive, z izjemo obdavčitve deleža stroškov in izdatkov, ki je v skladu s členom 4(2) navedene direktive fiksno določen na 5 %, kar predstavlja stroške in izdatke, ki jih ima matična družba v zvezi s svojim deležem v odvisni družbi, ki je razdelila ta dobiček. Ta dobiček je torej oproščen v višini 95 %.

22 Navedeno sodišče poudarja, da je zavezanec za predplačilo davka iz člena 223e CGI samo tisti, ki je opravil nadaljnjo razdelitev, in da zato glede na sodno prakso Sodišča to predplačilo ni pri viru odtegnjeni davek v smislu členov 5 in 6 ter člena 7(1) Direktive 90/435, o čemer naj bi se stranke strinjale. Pač pa bi se za navedeno predplačilo davka lahko uporabljal člen 4(1), prva alineja, Direktive 90/435.

23 Ker pa je bilo davčno predplačilo iz člena 223e CGI eden od sestavnih elementov mehanizma odprave ekonomskega dvojnega obdavčevanja razdeljenih dohodkov, se predložitveno sodišče sprašuje, ali se člen 7(2) Direktive 90/435 uporablja za to predplačilo. Navedeno predplačilo je bilo namreč treba plačati ob razdelitvi dobička, ki daje pravico do odobritve davčnega odbitka, torej davčnega dobropisa, kadar ta dobiček ni bil obdavčen z davkom od dohodka pravnih oseb po splošni davčni stopnji, njegov namen pa je bil preprečiti, da davčni

dobropis v zvezi s tem dohodkom ne bi bil utemeljen glede na davčno breme, ki ga nosi družba razdeljevalka iz naslova dobička, od katerega se pobere davek, in s tem preprečiti „nepriakovano korist“ za prejemnika te razdelitve zaradi tega odobrenega davčnega dobropisa.

24 Ker je v skladu s sodbo z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), družba, ki prejme dividende, upravičena do davčnega dobropisa – kar omogoča enako davčno obravnavo dividend, ki izhajajo iz družb s sedežem v Franciji, in dividend iz družb s sedežem v drugi državi članici – ki se odmeri od predplačila davka iz člena 223e CGI, uporaba tega predplačila davka po mnenju predložitvenega sodišča očitno ni nasprotovala uresnitvi cilja Direktive 90/435.

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

„Ali določbe člena 4 Direktive [90/435], zlasti ob upoštevanju člena 7(2) te direktive, nasprotujejo določbi, kot je ta iz člena 223e [CGI], ki za pravilno izvajanje sheme za preprečevanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend določa odtegljaj davka, ko mati na družba nadalje razdeli dobiček, ki so ji ga razdelile odvisne družbe s sedežem v drugi državi članici Evropske unije?“

Predlog za ponovno odprtje ustnega dela postopka

26 Družba Schneider Electric in drugi ter družba L'Air Liquide so po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke z vlogama, ki sta bili v sodnem tajništvu Sodišča vloženi 22. oktobra 2021, predlagali, naj se na podlagi člena 83 Poslovnika Sodišča odredi ponovno odprtje ustnega dela postopka.

27 Družba Schneider Electric in drugi ter družba L'Air Liquide v utemeljitev svojih predlogov najprej trdijo, da so nekateri preudarki v zvezi z mehanizmom davčnega odbitka in predplačila davka, na katerih temeljijo sklepní predlogi generalne pravobranilke, napačni.

28 Družba Schneider Electric in drugi prav tako trdijo, da na nekatere njihove trditve ni bilo odgovorjeno, prerekajo pa tudi številski primer iz točke 47 sklepnih predlogov generalne pravobranilke.

29 Nazadnje, družba L'Air Liquide trdi, da so nekatere trditve iz sklepnih predlogov generalne pravobranilke protislovne ali celo v nasprotju z besedilom člena 7(2) Direktive 90/435 in pripravljalnim gradivom v zvezi s to določbo.

30 V zvezi s tem je treba spomniti, da je v skladu s členom 252, drugi odstavek, PDEU dolžnost generalnega pravobranilca, da popolnoma nepristransko in neodvisno javno predstavi obrazložene sklepne predloge o zadevah, pri katerih se v skladu s Statutom Sodišča Evropske unije zahteva njegovo sodelovanje. Sodišča ne zavezujejo niti ti predlogi niti obrazložitev, ki generalnega pravobranilca pripelje do njih (sodba z dne 16. decembra 2020, Svet in drugi/K. Chrysostomides & Co. in drugi, C-597/18 P, C-598/18 P, C-603/18 P in C-604/18 P, EU:C:2020:1028, točka 58 in navedena sodna praksa).

31 Poleg tega Statut Sodišča Evropske unije in Poslovnik zainteresiranim subjektom iz člena 23 tega statuta ne dajeta možnosti, da predložijo stališča v odgovor na sklepne predloge generalnega pravobranilca (sodba z dne 16. novembra 2021, Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim in drugi, od C-748/19 do C-754/19, EU:C:2021:931, točka 30 in navedena sodna praksa).

32 Zato nestrinjanje zainteresiranega subjekta iz ?lena 23 Statuta Sodiš?a Evropske unije s sklepnimi predlogi generalnega pravobranilca, ne glede na vprašanja, ki jih je ta preu?il v svojih sklepnih predlogih, samo po sebi ne more biti razlog, ki bi utemeljeval ponovno odprtje ustnega postopka (glej v tem smislu sodbo z dne 16. novembra 2021, Prokuratura Rejonowa w Mi?sku Mazowieckim in drugi, od C?748/19 do C?754/19, EU:C:2021:931, to?ka 31 in navedena sodna praksa).

33 Sodiš?e sicer lahko na podlagi ?lena 83 svojega poslovnika po opredelitvi generalnega pravobranilca kadar koli odredi ponovno odprtje ustnega dela postopka, zlasti ?e meni, da zadeva ni dovolj razjasnjena, ali ?e stranka po koncu tega dela postopka navede novo dejstvo, ki je odlo?ilno za odlo?itev Sodiš?a, ali ?e je treba v zadevi odlo?iti na podlagi trditve, o kateri stranke ali zainteresirani subjekti iz ?lena 23 Statuta Sodiš?a Evropske unije niso razpravljali.

34 Vendar Sodiš?e v obravnavanem primeru poudarja, da ima na voljo vse potrebne elemente za odlo?itev in da v obravnavani zadevi ni treba odlo?iti na podlagi trditve, o kateri se v pisnem ali ustnem delu postopka ni razpravljalo. Poleg tega predlog za ponovno odprtje ustnega dela postopka ne vsebuje nobenega novega dejstva, ki bi lahko bilo odlo?ilno za odlo?itev, ki jo mora Sodiš?e v obravnavani zadevi sprejeti.

35 V teh okoliš?inah Sodiš?e po opredelitvi generalne pravobranilke meni, da ni treba odrediti ponovnega odprtja ustnega dela postopka.

Vprašanje za predhodno odlo?anje

36 Predložitveno sodiš?e z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 4(1) Direktive 90/435 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki dolo?a, da je mati?na družba dolžna pla?ati predpla?ilo davka, kadar svojim delni?arjem nadalje razdeli dobi?ek, ki so ga izpla?ale njene odvisne družbe in ki daje pravico do odobritve dav?nega odbitka, kadar ta dobi?ek ni bil obdav?en z davkom od dohodka pravnih oseb po splošni dav?ni stopnji, in ?e je tako, ali se za to ureditev uporablja ?len 7(2) navedene direktive.

Razlaga ?lena 4(1) Direktive 90/435

37 Uvodoma je treba ugotoviti, da iz ?lena 4(1) Direktive 90/435 izhaja, da se, kadar mati?na družba zaradi svoje povezave z odvisno družbo prejme razdeljeni dobi?ek, država ?lanica, v kateri ima mati?na družba sedež, bodisi vzdrži obdav?enja tega dobi?ka bodisi dovoli mati?ni družbi, da od zneska izra?unanega davka odbije del davka od dohodka pravnih oseb, ki se nanaša na ta dobi?ek in ga je pla?ala odvisna družba, in ?e je primerno, znesek pri viru odtegnjenega davka, ki ga je odmerila država ?lanica, v kateri je odvisna družba rezidentka, do višine zneska ustreznega notranjega davka.

38 Direktiva 90/435 zato državam ?lanicam izrecno prepuš?a, da izbirajo med sistemom oprostitve in sistemom prištevanja, ki sta dolo?ena v prvi oziroma drugi alinei ?lena 4(1) te direktive (sodba z dne 19. decembra 2019, Brussels Securities, C?389/18, EU:C:2019:1132, to?ka 31).

39 Po podatkih iz predloga za sprejetje predhodne odlo?be, kot so navedeni v to?ki 21 te sodbe, se je francoski zakonodajalec v ?lenih 145 in 216 CGI odlo?il za sistem oprostitve iz ?lena 4(1), prva alineja, Direktive 90/435. Na postavljeno vprašanje je zato treba odgovoriti ob upoštevanju te dolo?be.

40 V zvezi s tem je treba upoštevati ne le besedilo ?lena 4(1), prva alineja, Direktive 90/435,

pa? pa tudi cilje in sistematiko navedene direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 8. marca 2017, Wereldhave Belgium in drugi, C?448/15, EU:C:2017:180, to?ka 24 in navedena sodna praksa).

41 Na prvem mestu je treba poudariti, da je besedilo ?lena 4(1), prva alineja, Direktive 90/435 v bistvu enako besedilu ?lena 4(1)(a) Direktive 2011/96, v zvezi s katerim je Sodiš?e razsodilo, da navedena dolo?ba s tem, da dolo?a, da se država ?lanica mati?ne družbe in država ?lanica, v kateri je njena stalna poslovna enota, „vzdržita obdav?evanja takšnega dobi?ka“, državam ?lanicam prepoveduje obdav?itev mati?ne družbe ali njene stalne poslovne enote iz naslova dobi?ka, ki ga je odvisna družba razdelila svoji mati?ni družbi, ne da bi se razlikovalo glede na to, ali je obdav?ljivi dogodek obdav?itve mati?ne družbe prejetje tega dobi?ka ali njegova nadaljnja razdelitev (sodba z dne 17. maja 2017, X, C?68/15, EU:C:2017:379, to?ka 79).

42 Na drugem mestu je treba v zvezi s sobesedilom, v katero je umeš?en ?len 4(1), prva alineja, Direktive 90/435, poudariti, da na podlagi ?lena 4(2) te direktive vsaka država ?lanica ohrani možnost, da predpiše, da se stroški, ki se nanašajo na delež v odvisni družbi, ne smejo odbiti od obdav?ljivega dobi?ka mati?ne družbe, pri ?emer je pojasnjeno, da kadar so v takem primeru stroški upravljanja, ki se nanašajo na navedeni delež, dolo?eni fiksno, ta fiksno dolo?eni znesek ne sme presegati 5 % dobi?ka, ki ga razdeli odvisna družba.

43 Na tretjem mestu je Sodiš?e menilo, da je ugotovitev iz to?ke 41 te sodbe potrjena s ciljem Direktive 2011/96, ki je odprava dvojne obdav?itve dobi?ka, ki ga odvisna družba razdeli svoji mati?ni družbi, na ravni mati?ne družbe. Vendar bi bila posledica obdav?itve tega dobi?ka s strani države ?lanice mati?ne družbe pri tej družbi ob nadaljnji razdelitvi tega dobi?ka, zaradi ?esar je navedeni dobi?ek predmet obdav?itve, ki dejansko presega 5?odstotni prag iz ?lena 4(3) te direktive, dvojna obdav?itev na ravni navedene družbe, ki je z navedeno direktivo prepovedana (sodba z dne 17. maja 2017, X, C?68/15, EU:C:2017:379, to?ka 80).

44 Tak je tudi cilj Direktive 90/435. Kakor med drugim izhaja iz tretje uvodne izjave Direktive 90/435, je njen cilj z uvedbo skupnega dav?nega sistema odpraviti vsakršno manj ugodno obravnavanje sodelovanja med družbami razli?nih držav ?lanic glede na sodelovanje med družbami iste države ?lanice ter tako olajšati povezovanje družb v skupine na ravni Unije. Z navedeno direktivo se tako želi zagotoviti dav?na nevtralnost razdeljevanja dobi?ka s strani odvisne družbe s sedežem v eni državi ?lanici njeni mati?ni družbi s sedežem v drugi državi ?lanici (sodba z dne 19. decembra 2019, Brussels Securities, C?389/18, EU:C:2019:1132, to?ka 35 in navedena sodna praksa).

45 Za dosego tega cilja nevtralnosti se z Direktivo 90/435, med drugim s pravilom iz ?lena 4(1), prva alineja, te direktive, želi izogniti ekonomskemu dvojnemu obdav?evanju tega dobi?ka, torej temu, da bi bil izpla?ani dobi?ek najprej obdav?en pri odvisni družbi in nato še pri mati?ni družbi (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2019, Brussels Securities, C?389/18, EU:C:2019:1132, to?ka 36 in navedena sodna praksa).

46 Ker je podro?je uporabe ?lena 4(1)(a) Direktive 2011/96 v bistvu enako tistemu ?lena 4(1), prva alineja, Direktive 90/435 in ker imata ti direktivi enake cilje, se sodna praksa Sodiš?a v zvezi s prvo dolo?bo uporablja tudi za drugo (glej v tem smislu sodbo z dne 2. aprila 2020, GVC Services (Bulgaria), C?458/18, EU:C:2020:266, to?ka 34).

47 Poleg tega iz sodne prakse Sodiš?a najprej izhaja, da uporaba ?lena 4(1), prva alineja, Direktive 90/435 ni pogojena s kakšnim posebnim davkom, in dalje, da se z navedeno dolo?bo tako želi prepre?iti, da bi države ?lanice sprejele dav?ne ukrepe, ki bi pripeljali do dvojne obdav?itve dobi?ka, ki ga odvisna družba razdeli mati?ni družbi na ravni zadnjenavedene družbe (glej po analogiji sodbo z dne 17. maja 2017, AFEP in drugi, C?365/16, EU:C:2017:378, to?ka 33).

48 Nazadnje, prepoved iz ?lena 4(1), prva alineja, Direktive 90/435 velja tudi za nacionalno zakonodajo, ki – ?eprav z njo niso obdav?ene dividende, ki jih je kot take prejela mati?na družba – lahko u?inkuje tako, da je mati?na družba glede teh dividend obdav?ena posredno (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2019, Brussels Securities, C?389/18, EU:C:2019:1132, to?ka 37 in navedena sodna praksa).

49 Iz tega sledi, da bi obdav?itev dobi?ka, ki ga odvisna družba izpla?a svoji mati?ni družbi, s strani države ?lanice mati?ne družbe na ravni te družbe ob njegovi nadaljnji razdelitvi, zaradi ?esar bi bilo treba od tega dobi?ka pla?ati davek, ki presega zgornjo mejo 5 % iz ?lena 4(2) Direktive 90/435, povzro?ila dvojno obdav?itev na ravni navedene družbe, kar je v nasprotju s to direktivo (glej po analogiji sodbo z dne 17. maja 2017, AFEF in drugi, C?365/16, EU:C:2017:378, to?ka 32).

50 Kot je bilo navedeno v to?ki 23 te sodbe, je iz predloga za sprejetje predhodne odlo?be razvidno, da je bilo treba predpla?ilo davka, kakor je izhajalo iz ?lena 223e CGI, pla?ati v primeru razdelitve dobi?ka, ki daje pravico do odobritve dav?nega odbitka, kadar ta dobi?ek ni bil obdav?en z davkom od dohodka pravnih oseb po splošni dav?ni stopnji na ravni mati?ne družbe.

51 Sodiš?e pa je že ugotovilo, da je v zvezi z dividendami, prejetimi od odvisnih družb s sedežem v državi ?lanici, ki ni zadevna država ?lanica, uporaba predpla?ila davka povzro?ila zmanjšanje zneska dalje razdeljenih dividend in da je morala mati?na družba, ki je take dividende prejela, bodisi razdeliti dividende, ki so bile zmanjšane za znesek tega predpla?ila in katerih skupni znesek je bil nižji kot pri nadaljnji razdelitvi dividend, prejetih od odvisnih družb s sedežem v Franciji, bodisi iz lastnih rezerv pokriti znesek v višini zneska predpla?ila davka in tako pove?ati skupni znesek razdeljenih dividend (glej v tem smislu sodbo z dne 15. septembra 2011, Accor, C?310/09, EU:C:2011:581, to?ki 49 in 50).

52 Kot je razvidno iz spisa, ki je na voljo Sodiš?u, je to predpla?ilo v skladu s ?lenom 223e CGI ustrezalo dav?nemu odbitku v zvezi z dividendami, ki jih je mati?na družba razdelila svojim delni?arjem, ta pa je bil v skladu s ?lenom 158a CGI enak polovici zneskov, ki jih je ta družba dejansko izpla?ala.

53 Zaradi uporabe navedenega predpla?ila je bil torej lahko dobi?ek, ki ga mati?na družba prejme od odvisnih družb s sedežem v državi ?lanici, ki ni zadevna država ?lanica, ob nadaljnji razdelitvi obdav?en nad 5?odstotnim zgornjim pragom iz ?lena 4(2) Direktive 90/435, kar je v nasprotju s to direktivo.

54 Te ugotovitve ne more omajati okoliš?ina, da imajo – kot navaja predložitveno sodiš?e – družbe, ki so prejele dividende od odvisne družbe s sedežem v državi ?lanici, ki ni zadevna država ?lanica, na podlagi ?lenov 49 in 63 PDEU, kakor ju je razložilo Sodiš?e v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), pravico do dav?nega odbitka, da bi bile upravi?ene do enakega dav?nega obravnavanja kot družba, ki je prejela dividende od odvisne družbe s sedežem v Franciji.

55 Res je, da razlaga pravila prava Unije, ki jo Sodišče poda pri izvrševanju pristojnosti na podlagi člena 267 PDEU, pojasnjuje in natančneje določa pomen in obseg tega pravila, kot ga je treba ali bi ga bilo treba razumeti in uporabljati od začetka njegove veljave. Iz tega izhaja, da sodišče tako razloženo pravilo lahko uporabi in ga mora uporabiti celo za pravna razmerja, ki so nastala in so bila oblikovana, preden je bila izdana sodba o predlogu za razlago, če so tudi sicer izpolnjeni pogoji za predložitev spora o uporabi navedenega pravila pristojnim sodiščem (sodba z dne 14. maja 2020, B in drugi (Vertikalna in horizontalna davčna integracija), C-749/18, EU:C:2020:370, točka 60 in navedena sodna praksa).

56 Sodišče je v sodbi z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), razsodilo, da je treba člena 49 in 63 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta ureditvi države članice, katere cilj je odpraviti ekonomsko dvojno obdavčevanje dividend, ki mati in družbi omogoča, da od predplačila davka, ki ga mora plačati, kadar svojim delničarjem nadalje razdeli dividende, ki so ji jih izplačale odvisne družbe, odbije davčni odbitek, povezan z razdelitvijo teh dividend, če jih je prejela od odvisne družbe s sedežem v tej državi članici, te možnosti pa ne ponuja, če je te dividende izplačala odvisna družba s sedežem v drugi državi članici, ker ta ureditev v tem primeru ne priznava pravice do odobritve davčnega odbitka, povezanega z razdelitvijo teh dividend, ki jo opravi ta odvisna družba.

57 Čeprav predložitveno sodišče navaja, da je po razglasitvi sodbe z dne 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), družba, ki je prejela dividende od odvisne družbe s sedežem v državi članici, ki ni zadevna država članica, upravičena do davčnega dobropisa, da bi bila deležna enakega davčnega obravnavanja kot družba, ki je prejela dividende od odvisne družbe s sedežem v Franciji, pa ni sporno, da ni bil sprejet noben zakonski niti podzakonski ukrep, s katerim bi bili določeni pogoji za odobritev tega davčnega dobropisa. Predložitveno sodišče poleg tega ni navedlo, kako nacionalna sodišča v praksi izražajo navedeni davčni odbitek.

58 V skladu z ustaljeno sodno prakso je pravica pridobiti povračilo dajatev, ki so bile v neki državi članici obračunane v nasprotju s pravom Unije, posledica in dopolnilo pravic, ki jih pravnim subjektom zagotavljajo predpisi prava Unije, kot jih razlaga Sodišče (sodba z dne 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, točka 71 in navedena sodna praksa).

59 Vendar je treba ugotoviti, da davčni dobropis, ki je namenjen odpravi nezdržljivosti nacionalne ureditve s členoma 49 in 63 PDEU in so ga – kot so družba Schneider Electric in drugi zatrjevali na obravnavi pred Sodiščem – nacionalna sodišča določila ve let po odpravi sistema davčnega odbitka in predplačila davka, ne more odpraviti posledic te ureditve, ki niso združljive z Direktivo 90/435.

60 Najprej, možnost koriščenja takega davčnega dobropisa je med drugim pogojena s tem, da so davčni zavezanci v zvezi s tem sprožili upravne in sodne postopke in da lahko predložijo potrebne dokaze, ki jih lahko davčni organi zahtevajo za presojo, ali so izpolnjeni pogoji za davčno ugodnost, ki je določena v zadevni zakonodaji, in ali je zato navedeno ugodnost treba priznati (sodba z dne 4. oktobra 2018, Komisija/Francija (Predplačilo davka), C-416/17, EU:C:2018:811, točka 58).

61 Opozoriti pa je treba, da države članice za upravičenje do ugodnosti iz člena 4(1), prva alineja, Direktive 90/435 ne morejo določiti drugih pogojev, kot so tisti, določeni s to direktivo (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, točka 34 in navedena sodna praksa).

62 Tako upoštevanje davčnega dobropisa prav tako – kot poudarja Evropska komisija – v bistvu vodi v uporabo metode odbitka za dividende, prejete od odvisnih družb rezidentk države

žalnice, ki ni zadevna država žalnica.

63 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da izbira med sistemom oprostitve in sistemom odbitka v družbi prejemnici dividend ne vodi nujno do enakega rezultata in da se država žalnica, ki se je ob prenosu direktive odločila za enega od alternativnih sistemov, določenih s to direktivo, ne more sklicevati na uinke ali omejitve, ki bi lahko izhajali iz uporabe drugega sistema (sodba z dne 12. februarja 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, točki 48 in 50).

64 Nazadnje, kot je na obravnavi priznala francoska vlada, bi lahko tudi ob upoštevanju davčnega dobropisa določen del predplačila davka ostal, zlasti če je bila stopnja davka, pobranega v državi žalnici, ki ni Francija, nižja od stopnje francoskega davka.

65 Zato je treba člen 4(1), prva alineja, Direktive 90/435 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa, da je mati na družba zavezana za predplačilo davka, če svojim delničarjem nadalje razdeli dobiček, ki so ga izplačale njene odvisne družbe in ki daje pravico do odobritve davčnega odbitka, kadar ta dobiček ni bil obdavčen z davkom od dohodka pravnih oseb po splošni davčni stopnji, če zneski, dolgovani iz naslova tega predplačila, presegajo 5-odstotni prag iz člena 4(2) te direktive.

Razlaga člena 7(2) Direktive 90/435

66 Predložitveno sodišče pa se sprašuje tudi, ali se člen 7(2) Direktive 90/435 uporablja za nacionalno ureditev, ki določa, da je mati na družba zavezana za predplačilo davka, če svojim delničarjem nadalje razdeli dobiček, ki so ga izplačale njene odvisne družbe in ki daje pravico do odobritve davčnega odbitka, kadar ta dobiček ni bil obdavčen z davkom od dohodka pravnih oseb po splošni davčni stopnji.

67 Za odgovor na to vprašanje je treba najprej poudariti, da iz besedila člena 7(2) Direktive 90/435 izhaja, da področje uporabe te določbe ni omejeno na pri viru odtegnjene davke, kakor so določeni v členu 5(1) in členu 6 te direktive. V nasprotju s členom 7(1) navedene direktive, ki se izrecno nanaša na pri viru odtegnjene davke, člen 7(2) te direktive namreč določa le, da ista direktiva ne vpliva na uporabo notranjih ali na sporazumih temelječih določb, ki so namenjene odpravi ali zmanjšanju ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend, zlasti določb, ki se nanašajo na plačilo odbitkov za že plačane davke prejemnikom dividend.

68 V zvezi s tem francoska vlada trdi, da je iz pripravljalnega gradiva za Direktivo 90/435 razvidno, da so bile določbe člena 7 te direktive, ki niso bile vsebovane v prvotnem predlogu direktive, ki ga je predstavila Komisija, v ta osnutek besedila med pogajanja med državami žanicami dodane na pobudo Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska, da bi bila zajeta akontacija davka od dohodkov pravnih oseb (*advance corporation tax*) in s tem povezane določbe sporazumov. Ta predlog člena 7 naj bi francoska delegacija podprla, besedilo tega člena pa naj bi bilo določeno tako, da se izrecno nanaša na predplačilo davka. Iz poznejšega pripravljalnega gradiva naj bi izhajalo, da je zakonodajalec Unije s sprejetjem člena 7 Direktive 90/435 želel s področja uporabe te direktive med drugim izvzeti francoska mehanizma predplačila davka in davčnega odbitka.

69 Spomniti pa je treba, da namen, ki ga izrazijo države žalnice v okviru Sveta Evropske unije, ni pravno zavezujoč, če ni izražen v določbah zakonodaje. Te so namreč namenjene pravnim subjektom, ki jim mora biti omogočeno, da se lahko v skladu z zahtevami, ki jih določa temeljno načelo pravne varnosti, zanesejo na njihovo vsebino (sodba z dne 1. oktobra 2009, *Gaz de France–Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, točka 39).

70 Na drugi strani ni sporno, da izraz „predplačilo“ v členu 7(2) Direktive 90/435 ni uporabljen,

medtem ko je v ?lenu 7(1) te direktive navedeno, da izraz „pri viru odtegnjeni davek“, kot je uporabljen v tej direktivi, ne pokriva akontacije ali predpla?ila (précompte) davka od dohodkov pravnih oseb v državi ?lanici odvisne družbe v zvezi z distribucijo dobi?ka njeni mati?ni družbi. Predpla?ilo davka, kot je obravnavano v postopku v glavni stvari, pa ne povzro?i obdav?itve v korist države ?lanice, v kateri je odvisna družba, ampak pomeni pla?ilo v korist države ?lanice, v kateri ima sedež mati?na družba, in sicer v breme zadnjenavedene družbe. Zato iz besedila ?lena 7 Direktive 90/435 ne izhaja, da je predpla?ilo davka, kot je obravnavano v postopku v glavni stvari, izvzeto s podro?ja uporabe te direktive.

71 Poleg tega glede sobesedila, v katero je umeš?en ?len 7(2) Direktive 90/435, ni mogo?e izklju?iti, da je treba pri opredelitvi podro?ja uporabe navedene dolo?be upoštevati primere iz ?lena 7(1) te direktive. Vendar omejenost podro?ja uporabe ?lena 7(2) te direktive zgolj na davke, pobrane v državi, v kateri ima sedež odvisna družba razdeljevalka dividend, prav tako ne izhaja izrecno iz umestitve tega odstavka 2 v tem ?lenu 7 glede na odstavek 1 navedenega ?lena.

72 V zvezi s tem je Sodiš?e res razsodilo, da je treba ?len 7(2) Direktive 90/435, ker pomeni odstopanje od splošnega na?ela prepovedi pri viru odtegnjenih davkov na razdeljeni dobi?ek, ki je dolo?ena v ?lenu 5(1) te direktive, razlagati ozko (sodba z dne 24. junija 2010, P. Ferrero e C. in General Beverage Europe, C?338/08 in C?339/08, EU:C:2010:364, to?ka 45).

73 Ker pa so se zadevi, v katerih je bila izdana sodba z dne 24. junija 2010, P. Ferrero e C. in General Beverage Europe (C?338/08 in C?339/08, EU:C:2010:364), pa tudi zadeva, v kateri je bila izdana sodba z dne 25. septembra 2003, Océ van der Grinten (C?58/01, EU:C:2003:495), na katero se prva sodba sklicuje, nanašale na uporabo ?lena 5(1) Direktive 90/435, na podlagi teh sodb ni mogo?e sklepati, da je Sodiš?e v njih zavzelo stališ?e glede nezmožnosti sklicevanja na ?len 7(2) te direktive v zvezi z drugimi vrstami obdav?itev, ki nimajo zna?ilnosti pri viru odtegnjenega davka, zlasti kot na odstopanje od dolo?b ?lena 4 navedene direktive.

74 Zato je treba pri ugotavljanju, ali nacionalna ureditev, ki dolo?a, da je mati?na družba zavezana za predpla?ilo davka, ?e svojim delni?arjem nadalje razdeli dobi?ek, ki so ga izpla?ale njene odvisne družbe in ki daje pravico do odobritve dav?nega odbitka, kadar ta dobi?ek ni bil obdav?en z davkom od dohodka pravnih oseb po splošni dav?ni stopnji, spada med „notranje ali na sporazumih temelje?e dolo?be, ki so namenjene odpravi ali zmanjšanju ekonomskega dvojnega obdav?evanja dividend, zlasti dolo?be, ki se nanašajo na pla?ilo odbitkov za že pla?ane davke prejemnikom dividend“, nazadnje omeniti cilj ?lena 7(2) Direktive 90/435 in cilj te direktive kot celote.

75 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da ?len 7(2) Direktive 90/435 omogo?a ohranitev uporabe posebnih notranjih ali na sporazumih temelje?ih sistemov samo, ?e so ti skladni s ciljem te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 25. septembra 2003, Océ van der Grinten, C?58/01, EU:C:2003:495, to?ka 102) in ?e je njihov namen odpraviti ali zmanjšati samo ekonomsko dvojno obdav?evanje dividend (glej v tem smislu sodbo z dne 3. aprila 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C?27/07, EU:C:2008:195, to?ka 49).

76 Ob upoštevanju tega cilja bi bilo mogo?e šteti, da se ?len 7(2) Direktive 90/435 uporablja za dav?no dajatev samo, ?e se z uporabo te dajatve ne izni?ijo u?inki nacionalnih ali na sporazumih temelje?ih dolo?b, katerih namen je odpraviti ali zmanjšati ekonomsko dvojno obdav?evanje dividend (glej v tem smislu sodbo z dne 24. junija 2010, P. Ferrero e C. in General Beverage Europe, C?338/08 in C?339/08, EU:C:2010:364, to?ka 46).

77 Natan?neje, zadevna dav?na dajatev se ne sme presojati lo?eno, temve? skupaj z drugimi elementi mehanizma na podlagi nacionalnih ali na sporazumih temelje?ih dolo?b, katerega namen je odpraviti ali zmanjšati ekonomsko dvojno obdav?evanje dividend, v neposredni povezavi s

katerimi je bila ta dajatev uvedena (glej v tem smislu sodbo z dne 25. septembra 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, točki 87 in 88).

78 V obravnavanem primeru predložitveno sodišče navaja, da je bilo predplačilo davka, kot izhaja iz člena 223e CGI, eden od sestavnih delov mehanizma za odpravo ekonomskega dvojnega obdavčevanja razdeljenega dohodka, katerega namen je preprečiti, da v primeru razdelitve dobička, ki daje pravico do odobritve davčnega odbitka, kadar ta dobiček ni bil obdavčen z davkom od dohodka pravnih oseb po splošni davčni stopnji, davčni dobropis v zvezi s tem dohodkom ne bi bil utemeljen glede na davčno breme, ki ga nosi družba razdeljevalka iz naslova dobička, od katerega se pobere davek, in s tem preprečiti „nepriakovano korist“ za prejemnike te razdelitve zaradi tega odobrenega davčnega dobropisa.

79 Kot izhaja iz člena 158a CGI, je bila namreč matična družba, ki je prejela dividende od rezidenčne odvisne družbe, zaradi teh dividend upravičena do davčnega odbitka, ki je bil enak polovici zneskov, ki jih je iz naslova dividend izplačala ta rezidenčna odvisna družba. Tak davčni odbitek pa ni bil priznan za dividende, ki jih je razdelila nerezidenčna odvisna družba (sodba z dne 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, točka 42).

80 Sodišče je tako ugotovilo, da se je pri razdelitvi dividend, ki jih je matična družba prejela od rezidenčnih odvisnih družb, davčni odbitek odštel od predplačila davka, ki ga je bilo treba plačati, ne da bi to predplačilo zmanjšalo znesek dalje razdeljenih dividend. Nasprotno pa je glede dividend, prejetih od nerezidenčnih odvisnih družb – ker matična družba v zvezi s temi dividendami ni imela pravice do davčnega odbitka – uporaba predplačila davka povzročila zmanjšanje zneska dalje razdeljenih dividend (sodba z dne 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, točka 49).

81 Zato ne more biti sporno, da je bilo predplačilo davka iz člena 223e CGI uvedeno neposredno v povezavi z davčnim odbikom, ki se je izplačeval prejemnikom dividend, ki so jih razdelile rezidenčne družbe, in da je torej spadal v okvir nacionalnih določb, katerih namen je bil odpraviti ali zmanjšati ekonomsko dvojno obdavčevanje dividend, kadar so jih rezidenčne družbe izplačevale rezidenčnim prejemnikom.

82 Čeprav pa je bil namen teh določb preprečiti ekonomsko dvojno obdavčevanje dividend na nacionalni ravni, bi bil – kot je bilo opozorjeno v točki 53 te sodbe – dobiček, ki ga matična družba prejme od svojih odvisnih družb s sedežem v državi članici, ki ni zadevna država članica, zaradi uporabe navedenega predplačila davka ob nadaljnji razdelitvi lahko ekonomsko dvojno obdavčen.

83 Ker pa se, prvič – kot je bilo opozorjeno v točki 76 te sodbe – člen 7(2) Direktive 90/435 ne bi uporabljal za dajatev, s katero bi se izničili učinki nacionalnih določb, katerih namen je odpraviti ali zmanjšati ekonomsko dvojno obdavčevanje dividend, se ta določba *a fortiori* ne more uporabljati za dajatev, z uporabo katere bi se taka dvojna obdavčitev izvedla.

84 Drugič, kot je bilo opozorjeno v točkah 44 in 45 te sodbe, je namen Direktive 90/435 odpraviti vsakršno sankcioniranje sodelovanja med družbami iz različnih držav članic glede na sodelovanje med družbami iz iste države članice in preprečiti dvojno obdavčevanje dobička, ki ga odvisna družba razdeli svoji matični družbi, na ravni matične družbe v ekonomskem smislu, torej preprečiti, da bi bil razdeljeni dobiček najprej obdavčen pri odvisni družbi in nato še pri matični družbi.

85 Zato z namenom Direktive 90/435 ni skladen niti mehanizem, katerega učinek je, da se dobiček, ki ga matična družba prejme od odvisnih družb s sedežem v državi članici, ki ni zadevna država članica, ekonomsko dvojno obdavči ob njegovi nadaljnji razdelitvi. Kot pa je bilo opozorjeno v točki 75 te sodbe, je namen člena 7(2) te direktive ohraniti uporabo notranjih ali na

sporazumih temelje?ih sistemov, ?e so ti skladni z namenom navedene direktive.

86 Tretji? in zadnji?, kot je bilo navedeno v to?kah 54 in 57 te sodbe, imajo mati?ne družbe sicer res pravico do vra?ila zneskov, da bi se zagotovila uporaba enakega dav?nega sistema za dividende, ki jih razdelijo njihove odvisne družbe s sedežem v Franciji, in za tiste, ki jih razdelijo njihove odvisne družbe s sedežem v drugih državah ?lanicah, na podlagi katerih navedene mati?ne družbe izvedejo nadaljnjo razdelitev, tako kot zahtevata ?lena 49 in 63 PDEU. V skladu z navedbami predložitvenega sodiš?a, povzetimi v to?ki 57 te sodbe, se to vra?ilo izvede v obliki dav?nega dobropisa, priznanega s sodno prakso.

87 Vendar uporabe zakonodaje, zaradi katere je dobi?ek, ki ga mati?na družba prejme od svojih odvisnih družb s sedežem v drugi državi ?lanici, ob njegovi nadaljnji razdelitvi ekonomsko dvojno obdav?en, ni mogo?e šteti za združljivo s ciljem Direktive 90/435, tudi ?e je u?inke tega dvojnega obdav?evanja mogo?e zmanjšati s poznejšim zahtevkom za vra?ilo neupravi?eno izpla?anih zneskov zaradi neskladnosti izpla?ila teh zneskov s ?lenoma 49 in 63 PDEU.

88 Na podlagi vsega navedenega je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 4(1) Direktive 90/435 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki dolo?a, da je mati?na družba zavezana za predpla?ilo davka, ?e svojim delni?arjem nadalje razdeli dobi?ek, ki so ga izpla?ale njene odvisne družbe in ki daje pravico do odobritve dav?nega odbitka, kadar ta dobi?ek ni bil obdav?en z davkom od dohodka pravnih oseb po splošni dav?ni stopnji, ?e zneski, dolgovani iz naslova tega predpla?ila, presegajo 5?odstotni prag iz ?lena 4(2) te direktive. ?len 7(2) navedene direktive se za tako ureditev ne uporablja.

Stroški

89 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (drugi senat) razsodilo:

?len 4(1) Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdav?itve mati?nih družb in odvisnih družb iz razli?nih držav ?lanic je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki dolo?a, da je mati?na družba zavezana za predpla?ilo davka, ?e svojim delni?arjem nadalje razdeli dobi?ek, ki so ga izpla?ale njene odvisne družbe in ki daje pravico do odobritve dav?nega odbitka, kadar ta dobi?ek ni bil obdav?en z davkom od dohodka pravnih oseb po splošni dav?ni stopnji, ?e zneski, dolgovani iz naslova tega predpla?ila, presegajo 5?odstotni prag iz ?lena 4(2) te direktive. ?len 7(2) navedene direktive se za tako ureditev ne uporablja.

Podpisi

* Jezik postopka: francoš?ina.