

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

4. října 2018(*)

„Nesplnění povinnosti státem – články 49 a 63 SFEU, jakož i čl. 267 třetí pododstavec SFEU –
zetřezové zdanění – Rozdílné zacházení na základě členského státu sídla vnukovské společnosti
– Vrácení neoprávně vybrané zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku –
Požadavky týkající se důkazů odvodujících takové vrácení – Omezení nároku na vrácení –
Diskriminace – Vnitrostátní soud, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky –
Povinnost podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce“

Ve věci C-416/17,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne
10. července 2017,

Evropská komise, zastoupená J.-F. Brakelandem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

žalobkyně,

proti

Francouzské republice, zastoupené E. de Moustier a A. Alidière, jakož i D. Colasem, jako
zmocněnci,

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát)

ve složení J. L. da Cruz Vilaça, předseda senátu, K. Lenaerts, předseda Soudního dvora
vykonávající funkci soudce pátého senátu, E. Levits (zpravodaj), M. Berger a F. Biltgen, soudci,
generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: M.-A. Gaudissart, náměstek vedoucího soudní kanceláře,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. června 2018,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 25. července 2018,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá, aby Soudní dvůr konstatoval, že Francouzská republika tím, že zachovala diskriminační a nepřiměřené zacházení s francouzskými mateřskými společnostmi přijímajícími dividendy od svých zahraničních dceřiných společností, pokud jde o nárok na vrácení daně vybrané v rozporu s unijním právem, jak je vykládáno Soudním dvorem v jeho rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 49, 63 a čl. 267 třetího pododstavce SFEU, jakož i zásad

rovnocennosti a efektivitu.

Vnitrostátní právo

2 Účlánek 146 odst. 2 code général des impôts (obecný daňový zákoník, dále jen „CGI“) ve znění platném během zdaňovacích období dotčených ve věci, která vedla k vydání rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), stanovil:

„Jestliže vyplácení zisků mateřskou společností vede k uplatnění zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku podle článku 223f, sníží se tato záloha o částku daňových kreditů, které jsou spojeny s výnosy z majetkových podílů [...], přijatými za ukončená účetní období maximálně za posledních pět let.“

3 Podle čl. 158a odst. 1 CGI ve znění platném během zdaňovacích období dotčených ve věci, která vedla k vydání rozsudku ze dne 5. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581):

„Osoby, kterým jsou vypláceny dividendy francouzskými společnostmi, mají z tohoto titulu příjem, který je tvořen:

- a) částkami, které obdrží od společnosti;
- b) slevou na dani tvořenou daňovým kreditem poskytnutým finančním úřadem.

Tento daňový kredit se rovná polovině částek skutečně vyplacených společností.

Může být využit pouze tehdy, pokud je příjem zahrnut v základu daně z příjmů příjemce.

Uplatní se při platbě této daně.

Vrací se fyzickým osobám, pokud jeho výše přesahuje částku jejich daňové povinnosti.“

4 Účlánek 223f odst. 1 první pododstavec CGI, ve znění použitelném na vyplácení výnosů od 1. ledna 1999, stanovil:

„[...] [J]sou-li výnosy vyplácené společností z částek, z důvodu kterých nepodléhá společnost korporální dani v obvyklé sazbě [...], tato společnost je povinna uhradit zálohu odpovídající daňovému kreditu vypočtenému za podmínek stanovených v čl. 158a odst. 1. [...] Srážková daň se odvádí z rozdělovaného zisku, který zakládá právo na daňový kredit stanovený v článku 158a, bez ohledu na jeho příjemce.“

Skutečnosti předcházející sporu

Rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)

5 V roce 2001 Accor, společnost založená podle francouzského práva, požádala francouzské daňové orgány o vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, jež byla uhrazena z důvodu následného vyplácení dividend přijatých od jejích dceřiných společností usazených v jiných členských státech. Tato žádost o vrácení souvisela se skutečností, že pouze v případě dividend pocházejících od dceřiných společností-rezidentů mohla mateřská společnost při jejich následném vyplácení započíst slevu na dani spojenou s rozdělením těchto dividend na zálohovou srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, kterou byla povinna uhradit. Následně po zamítnutí této žádosti daňovými orgány podala společnost Accor žalobu u francouzských správních soudů.

6 Soudní dvůr na základě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, která mu byla

předložena Conseil d'État (Státní rada), v článku 49 svého rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) předně uvedl, že francouzská právní úprava na rozdíl od dividend pocházejících od dceřiných společností-rezidentů neumožňuje zamezit zdanění na úrovni dceřiné společnosti-nerezidenta, která vyplácí dividendy, aťkoliv dividendy přijaté jak od dceřiných společností-rezidentů, tak od dceřiných společností-nerezidentů, podléhají v okamžiku jejich následného vyplacení [zálohové] srážkové dani.

7 Soudní dvůr dospěl v článku 69 tohoto rozsudku k závěru, že takové rozdílné zacházení s dividendami vyplácenými dceřinou společností-rezidentem a dividendami vyplácenými dceřinou společností-nerezidentem je v rozporu s články 49 a 63 SFEU.

8 Dále Soudní dvůr v bodě 92 uvedeného rozsudku rozhodl, že belgický stát musí mít možnost určit výši korporační daně, která je odvedena v belgickém státě, kde je usazená společnost vyplácející dividendy, a která je předmětem slevy na dani přiznané příjmové mateřské společnosti, a že tedy nestačilo prokázat, že společnost vyplácející dividendy odvedla v belgickém státě svého usazení daň zisku, z nichž pochází vyplácené dividendy, aniž poskytla informace týkající se povahy a sazby daně, kterou byly uvedené zisky skutečně zdaněny.

9 Soudní dvůr v bodech 99 a 101 téhož rozsudku dodal, že požadované doklady musí daňovým orgánům belgického státu zdanění umožnit jasně a přesně ověřit, zda byly splněny podmínky získání daňového zvýhodnění a že žádost o předložení těchto informací musí být učiněna během zákonné lhůty pro archivaci správních a účetních dokumentů stanovené právem belgického státu, kde je usazena dceřiná společnost, aniž je možné požadovat poskytnutí dokumentů za období značně přesahující délku této zákonné doby.

10 Soudní dvůr tak rozhodl:

„1) Články 49 a 63 SFEU brání takové právní úpravě belgického státu, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, jejímž cílem je zamezení dvojímu ekonomického zdanění dividend, která umožňuje mateřské společnosti započíst na [zálohovou] srážkovou daň z příjmu z kapitálového majetku, kterou je povinna uhradit při následném vyplacení dividend svým akcionářům, které jí poukázaly její dceřiné společnosti, slevu na dani spojenou s rozdělením těchto dividend, pocházejí-li od dceřiné společnosti usazené v tomto belgickém státě, avšak tuto možnost neposkytuje, pocházejí-li tyto dividendy od dceřiné společnosti usazené v jiném belgickém státě, neboť tato právní úprava v tomto posledně uvedeném případě nezakládá nárok na poskytnutí slevy na dani spojené s rozdělením těchto dividend touto dceřinou společností.

[...]

3) Zásada rovnocennosti a zásada efektivity nebrání tomu, aby vrácení částek mateřské společnosti – které má zajistit uplatnění téhož daňového režimu na dividendy, které jsou vypláceny jejími dceřinými společnostmi usazenými ve Francii, a dividendy vyplácené jejími dceřinými společnostmi usazenými v jiných belgických státech, následně vyplácené mateřskou společností – bylo v zásadě podmíněno tím, že osoba povinná k dani předloží údaje, které jsou jen v jejím držení a v případě každé sporné dividendy se týkají zejména skutečně uplatněné sazby daně a skutečně uhrazené částky daně ze zisku dosaženého dceřinými společnostmi usazenými v jiných belgických státech, zatímco v případě dceřiných společností usazených ve Francii se tytéž informace, se kterými je správní orgán seznámen, nevyžadují. Předložení těchto informací však lze požadovat pouze tehdy, pokud není v praxi nemožné nebo nadměrně obtížné předložit důkaz o uhrazení daně dceřinými společnostmi se sídlem v jiných belgických státech, zejména pak s ohledem na právní předpisy uvedených belgických států, které se týkají zamezení dvojímu zdanění a oznamování výše splatné korporační daně, jakož i archivace správních dokumentů. Předkládajícímu soudu přísluší posoudit, zda jsou tyto podmínky ve věci v povodním

řízení splněny.“

Rozsudky Conseil d'État (Státní rada)

11 Po vyhlášení rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Conseil d'État (Státní rada) ve svých rozsudcích ze dne 10. prosince 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), a ze dne 10. prosince 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210) (dále jen „rozsudky Státní rady“), stanovila podmínky, kterým podléhá vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku vybrané v rozporu s unijním právem.

12 Zaprvé, pokud jde o rozsah vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, Conseil d'État (Státní rada) tak rozhodla, že:

- pokud dividenda, kterou mateřské francouzské společnosti vyplatila jedna z jejích dceřiných společností usazených v jiném členském státě, nebyla zdaněna na úrovni této poslední uvedené společnosti, potom se daň uhrazená vnukovskou společností ze zisku, z nichž pocházejí vyplácené dividendy, nezohledňuje pro účely určení zálohové srážkové daně, která má být vrácena mateřské společnosti [rozsudky Státní rady ze dne 10. prosince 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, bod 29, a ze dne 10. prosince 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, bod 24)];
- pokud společnost vyplácející dividendy uhradila v členském státě ve skutečnosti daň, jejíž sazba byla vyšší než obvyklá sazba francouzské daně, tj. 33,33 %, výše daňového kreditu, který si může nárokovat, je omezena na jednu třetinu dividend, které přijala a následně vyplatila [rozsudky Státní rady ze dne 10. prosince 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, bod 44, a ze dne 10. prosince 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, bod 40)].

13 Zadruhé, pokud jde o důkazy, které je nutné předložit na podporu žádostí o vrácení, Conseil d'État (Státní rada) konstatovala:

- závaznost údajů v přiznání k zálohové dani za účelem určení částky dividend přijatých od dceřiných společností usazených v jiném členském státě [rozsudky Státní rady ze dne 10. prosince 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, body 24 a 25, jakož i ze dne 10. prosince 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, body 19 a 20)];
- nezbytnost mít k dispozici veškeré důkazy, na jejichž základě může být doložena opodstatněnost žádosti o vrácení po celou dobu řízení, aniž by uplynutí zákonné lhůty pro uchovávání dokladů mělo za následek zánik této povinnosti [rozsudky Státní rady ze dne 10. prosince 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, bod 35, a ze dne 10. prosince 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, bod 31)].

Postup před zahájením soudního řízení

14 Po vydání rozsudků Státní rady obdržela Komise několik stížností týkajících se podmínek pro vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku uhrazené francouzskými společnostmi, které obdržely dividendy zahraničního původu.

15 Vzhledem k tomu, že Komise výměnou informací, k níž došlo mezi ní a Francouzskou republikou neuspokojila, zaslala dne 27. listopadu 2014 francouzským orgánům výzvu dopisem, ve které uvedla, že některé podmínky týkající se vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, jež byly stanoveny v rozsudcích Státní rady, mohou zakládat porušení unijního práva.

16 Vzhledem k tomu, že Francouzská republika ve své odpovědi ze dne 26. ledna 2015 výtky, které byly vůči ní vzneseny, zpochybnila, Komise jí dne 29. dubna 2016 zaslala odvodné stanovisko, ve kterém ji vyzvala, aby ve lhůtě do dvou měsíců od doručení uvedeného stanoviska přijala opatření nezbytná k dosažení souladu s tímto stanoviskem.

17 Vzhledem k tomu, že Francouzská republika ve své odpovědi ze dne 28. června 2016 na svém postoji setrvala, Komise podala na základě článku 258 SFEU projednávanou žalobu pro nesplnění povinnosti.

K žalobě

18 Na podporu své žaloby Komise uplatňuje čtyři žalobní důvody, pět z nich první tři vycházejí z porušení článků 49 a 63 SFEU, jak je vyložil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), jakož i zásad rovnocennosti a efektivity, a čtvrtý žalobní důvod vychází z porušení čl. 267 třetího pododstavce SFEU.

K prvnímu žalobnímu důvodu, vycházejícímu z porušení článků 49 a 63 SFEU z důvodu omezení nároku na vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku vyplývajících z nezohlednění zdanění vnukovských společností usazených v jiném členském státě, než je Francouzská republika

Argumentace účastníků řízení

19 Komise má za to, že rozsudky Státní rady neodstranily neslučitelnost francouzských právních předpisů s články 49 a 63 SFEU, kterou Soudní dvůr konstatoval ve svém rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Podle rozsudků Státní rady není totiž zohledněno pro účely vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, kterou je mateřská společnost povinna odvést v případě následného vyplacení dividend, zdanění vnukovských společností-nerezidentů, ze kterých pocházejí dividendy pocházející z dividend vyplacených dceřinou společností-nerezidentem mateřské společnosti-rezidentovi. Naopak v případě vnitrostátním přetřetí majetkové úasti se dvojí ekonomické zdanění vyruší, protože rozdělení dividend mezi vnukovskou společností a dceřinou společností zakládá nárok na slevu na dani ve výši rovnající se zálohové srážkové dani z příjmů z kapitálového majetku splatné z důvodu tohoto následného vyplacení.

20 Kromě toho není toto rozdílné zacházení v závislosti na sídle vnukovské společnosti vyplácející dividendy objektivně odvodné.

21 Předn? neexistence pojmu „vnukovská spole?nost“ ve francouzském právu nem?že sloužit jako d?vod pro nezohledn?ní zdan?ní zisk?, ze kterých pocházejí dividendy vyplácené vnukovskou spole?ností-nerezidentem mate?ské spole?nosti prost?ednictvím její dce?iné spole?nosti, nebo? jinak by hrozilo p?íliš formalistické uplat?ování mechanismu slevy na dani. Krom? toho se jedná o zacházení s dividendami v závislosti na jejich p?vodu, a nikoliv o zacházení s jednotkami v ?et?zci majetkové ú?asti. V této souvislosti není okolnost, že dce?iná spole?nost využila osvobození od dan? relevantní, protože p?vodn? byly dividendy vyplácené vnukovskou spole?ností zdan?ny.

22 Dále vzhledem k tomu, že úhrada zálohové srážkové dan? z p?íjm? z kapitálového majetku v p?ípad? vyplacení dividend p?edstavuje povinnost uloženou francouzskými právními p?edpisy, nelze tvrdit, že p?í?inou dodate?ného da?ového zatížení dividend vyplácených spole?ností-nerezidentem, které pocházejí z p?edchozího rozd?lení dividend mezi její dce?inou spole?ností-nerezidentem a její vnukovskou spole?ností-nerezidentem, byla právní úprava ?lenského státu jejich usazení.

23 Nakonec Komise tvrdí, že se Francouzská republika nem?že vyhnout povinnosti zamezení dvojímu ekonomickému zdan?ní v p?ípad? vyplacení dividend pocházejících ze zisk? vnukovské spole?nosti-nerezidenta pod záminkou, že není povinna p?izp?sobit sv?j da?ový systém odlišným da?ovým systémem jiných ?lenských stát?. Není totiž vyžadováno, aby Francouzská republika sv?j da?ový systém p?izp?sobila, ale pouze aby tento systém uplat?ovala totožným zp?sobem bez ohledu na p?vod vyplácených dividend.

24 Francouzská republika nezpochyb?uje skute?nost, že podmínky vrácení zálohové srážkové dan? z p?íjm? z kapitálového majetku, jak jsou definovány v rozsudcích Státní rady, neumož?ují vylou?it zdan?ní dividend vyplácených vnukovskou spole?ností-nerezidentem. Nicmén? tvrdí, že francouzský systém zaru?uje zamezení dvojímu zdan?ní pouze na úrovni každé vyplácející spole?nosti. ?lenský stát m?že p?itom uspo?ádat sv?j systém zdan?ní dle vlastního uvážení, pokud nevede k diskriminaci, takže podle Francouzské republiky není povinen p?izp?sobit sv?j vlastní da?ový systém da?ovým systémem ostatních ?lenských stát?.

25 V projednávané v?ci p?itom francouzská da?ová úprava neumož?uje ode?íst od dan? splatné mate?skou spole?ností dan?, které uhradily její vnukovské spole?nosti-rezidenti. Sleva na dani je totiž poskytována mate?ské spole?nosti pouze z d?vodu zdan?ní, kterým byl zatížen zisk vyplácející dce?iné spole?nosti. Francouzská republika tudíž nemá povinnost zajistit, aby se p?i výpo?tu vrácení uhrazené zálohové srážkové dan? z p?íjm? z kapitálového majetku zohlednilo zdan?ní vnukovských spole?ností-nerezident?, které vyplácejí dividendy.

26 Okolnost, že vyplacení dividend vnukovskou spole?ností ve prosp?ch dce?iné spole?nosti podléhalo zdan?ní, je tedy d?sledkem uplatn?ní zahrani?ní da?ové právní úpravy, nikoli úpravy Francouzské republiky, které není povinna napravovat.

27 A dále vzhledem k tomu, že francouzský systém, jenž má za cíl odstranit dvojí zdan?ní, neupravuje otázku vnukovských spole?ností, lze provést zapo?tení splatné dan? v p?ípad? vyplacení dividend pouze ve vztahu ke spole?nosti, která uvedené dividendy p?ijala. Jinými slovy, jedná se o binární vztah mezi dv?ma jednotkami, vyplácející a p?ijímající, p?í?emž je nutné up?esnit, že v p?ípad? následného vyplacení prost?ednictvím zprost?edkovatelské spole?nosti je v takovém p?ípad? vnukovská spole?nost považována za dce?inou spole?nost zprost?edkovatelské spole?nosti.

28 Za t?chto okolností je francouzský systém t?eba odlišovat od britského systému zálohové dan? z p?íjm? právnických osob (*Advance Corporation Tax*), o který šlo ve v?cech, které vedly k

vydání rozsudku ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), a ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). Francouzská úprava totiž nezohledňuje daň, kterou dluží vnukovské společnosti bez ohledu na skutečnost, zda jsou rezidenty nebo nerezidenty, neboť tato úprava spočívá na logice zdaňovacího stupně, a nikoliv zdaňní skupiny.

Závěry Soudního dvora

29 Komise má v rámci svého prvního žalobního důvodu za to, že nemožnost vyplývající z rozsudku Státní rady uplatnit pro účely vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku uhrazené mateřskou společností-rezidentem ve Francii v souvislosti s vyplacením dividend zdanění zisků, ze kterých pocházejí tyto dividendy, dosažených vnukovskou společností této společnosti usazenou v jiném členském státě, pokud byly touto mateřskou společností následně vyplaceny prostřednictvím dceřiné společnosti-nerezidenta, neumožňuje zhojit neslučitelnost francouzského mechanismu zamezení dvojímu zdanění s články 49 a 63 SFEU, jak ji konstatoval Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 15. září 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

30 Soudní dvůr v bodě 69 tohoto rozsudku rozhodl, že články 49 a 63 SFEU brání právní úpravě členského státu, jejímž cílem je zamezení dvojímu ekonomického zdanění dividend, která umožňuje mateřské společnosti započíst na srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku, kterou je povinna uhradit při následném vyplacení dividend svým akcionářům, jež jí poukázaly její dceřiné společnosti, slevu na dani spojenou s rozdělením těchto dividend, pocházejí-li od dceřiné společnosti usazené v tomto členském státě, avšak tuto možnost neposkytuje, pocházejí-li tyto dividendy od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, neboť takové rozdělení dividend nevede v takovém případě k poskytnutí slevy na dani spojené s rozdělením těchto dividend touto dceřinou společností.

31 Jak zdůrazňuje Komise, vyhovují rozsudku ze dne 15. září 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) ze strany Conseil d'État (Státní rada) má za následek, že mateřské společnosti-rezidentovi, příjemci dividend vyplacených jednou z jejích dceřiných společností, usazenou v jiném členském státě, se přizná vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku splatné z důvodu následného vyplacení těchto dividend jejím akcionářům, přičemž zdanění těchto dividend se zohlední výlučně na úrovni dceřiné společnosti. Naproti tomu předcházející zdanění těchto dividend na nižším stupni přetvoří majetkové účasti u vnukovské společnosti nepřipadají pro účely určení částky vrácení daně do úvahy.

32 Francouzská republika v této souvislosti nepochybně skutečnost, že v rámci čistě vnitrostátního přetvoří majetkové účasti vede francouzský systém zamezení dvojímu ekonomickému zdanění mechanicky k zohlednění zdanění dividend vyplácených na každém stupni přetvoří majetkové účasti. Každé vyplacení dividend dceřinou společností totiž zakládá nárok na slevu na dani, kterou mateřská společnost může započíst na zálohovou srážkovou daň, kterou je jakožto dceřiná společnost povinna uhradit při následném vyplacení těchto dividend vlastní mateřské společnosti, a sice zálohovou srážkovou daň, která se rovná slevě na dani. Dotčený systém tak zamezuje dvojímu ekonomickému zdanění rozdělovaných zisků poskytnutím daňového kreditu mateřské společnosti, který kompenzuje zálohovou srážkovou daň splatnou ze zisků následně rozdělovaných mateřskou společností.

33 Naproti tomu v rámci přeshraničního rozdělení dividend má pro účely výpočtu vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku splatné při následném vyplacení příjímající mateřskou společností-rezidentem, omezení na zdanění uvedených dividend u samotné rozdělující dceřiné společnosti v případě, kdy zisky, ze kterých pocházejí tyto dividendy, byly dosaženy vnukovskou společností, za následek méně výhodné zacházení s uvedenými

dividendami než v případě čistě vnitrostátního čistě majetkové účasti.

34 V případě, že dividendy vyplacené dceřinou společností-nerezidentem její mateřské společnosti-rezidentovi byly osvobozeny od daně v členském státě usazení dceřiné společnosti, se totiž částka vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku splatné při následném vyplacení rovná nule, protože ke zdanění dividend na úrovni dceřiné společnosti nedošlo. Nezhledně skutečného zdanění zisků, ze kterých pocházejí dividendy, jež byly předtím vyplaceny na nižším stupni čistě majetkové účasti, a sice vnukovskou společností dceřiné společnosti, tedy zachovává dvojí ekonomické zdanění rozděleného zisku.

35 Jak tvrdí Francouzská republika, unijní právo ve svém současném stavu nestanoví obecná kritéria pro rozdělení pravomocí mezi členské státy, co se týče vyloučení dvojího zdanění v rámci Unie. Každý členský stát si tak může uspořádat svůj systém zdanění rozdělovaných zisků dle vlastního uvážení, pokud dotčený systém v sobě nezahrnuje diskriminaci zakázanou Smlouvou o FEU [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, bod 40).

36 Je třeba připomenout, že s ohledem na takovou daňovou právní úpravu, jako je právní úprava, jejíž podmínky použití jsou Komisí zpochybňovány, jejímž cílem je zamezit dvojímu ekonomickému zdanění rozdělovaných zisků, je situace společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy zahraničního původu, srovnatelná se situací společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, jelikož v obou případech mohou být dosažené zisky v zásadě předmetem stejného zdanění (rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 62, a ze dne 15. září 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 45, jakož i ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 37).

37 Články 49 a 63 SFEU přitom ukládají členskému státu, který uplatňuje systém zamezení dvojímu ekonomickému zdanění v případě dividend vyplacených rezidentům společnostmi-rezidenty, povinnost přiznat rovnocenné zacházení dividendám, vyplaceným rezidentům společnostmi-nerezidenty (rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 72; ze dne 10. února 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 60, jakož i ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 38), ledaže je rozdílné zacházení odvodněno naléhavými důvody obecného zájmu (rozsudky ze dne 15. září 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 44, jakož i ze dne 11. září 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, bod 69).

38 Mimoto argument uváděný Francouzskou republikou, který vychází z neexistence pojmu „vnukovská společnost“ ve francouzském systému zamezení dvojímu zdanění, není s ohledem na cíl právní úpravy, o kterou jde ve věci v původním řízení, jakož i mechanismus zavedený pro účely jeho uskutečnění, relevantní.

39 I když je poskytnutí slevy na dani upraveno pouze v rámci binárního vztahu mezi mateřskou společností a její dceřinou společností, nemění to totiž nic na tom, že daňový systém, o který jde ve věci v původním řízení, zamezuje dvojímu ekonomickému zdanění zisků rozdělovaných také vnukovskými společnostmi-rezidenty z důvodu následného poskytnutí dotčeného daňového zvýhodnění, a to na všech stupních čistě majetkové účasti na společnostech usazených ve Francii.

40 Francouzská republika zdůrazňuje, že znevýhodnění, která mohou vyplývat z paralelního výkonu daňových pravomocí různých členských států, neomezují volný pohyb za předpokladu, že takový výkon není diskriminační.

41 Zajisté nemůže členskému státu z jeho postavení jako státu usazení společnosti, která je příjemcem dividend, vyplývat povinnost kompenzovat daňové znevýhodnění vyplývající z četného zdanění, jež v plném rozsahu uplatnil členský stát, na jehož území je usazena společnost vyplácející tyto dividendy, jestliže první uvedený členský stát v případě společností usazených na jeho území dividendy, jež jsou jim vypláceny, nezdaňuje ani je jiným způsobem nezohledňuje (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. září 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, bod 84).

42 Nicméně, jak vyplývá z bodu 39 tohoto rozsudku, daňové znevýhodnění, o které jde ve věci v původním řízení, vyplývá z francouzských daňových předpisů. Tyto právní předpisy totiž prostřednictvím zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku podrobují dani rozdělení zisků, které již byly zdaněny, ale umožňují tomuto dvojímu ekonomickému zdanění zamezit v případě, že následně rozdělené zisky byly původně zdaněny u vnukovské společnosti-rezidenta. Naproti tomu tytéž právní předpisy podrobují dani následné rozdělení zisků pocházejících původně od vnukovské společnosti-nerezidenta, přestože tyto zisky byly již zdaněny v členském státě usazení této vnukovské společnosti, aniž by umožnily toto poslední uvedené zdanění zohlednit pro účely zamezení dvojímu ekonomickému zdanění vyplývajícimu z francouzských právních předpisů.

43 Francouzská republika byla tudíž povinna zohlednit pro účely ukončení takto konstatovaného diskriminačního zacházení při uplatnění uvedeného daňového mechanismu, jehož cílem je zamezení dvojímu ekonomickému zdanění vyplacených dividend, předchozí zdanění rozdělovaných zisků vyplývajících z výkonu daňových pravomocí členského státu původu dividend, v mezích vlastní daňovací pravomoci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. září 2014, Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, bod 86), nezávisle na stupni četnosti majetkové úasti, na kterém k tomuto zdanění došlo, a sice dceřině nebo vnukovské společnosti.

44 Z bodu 82 rozsudku Soudního dvora ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), ve spojení s výrokem rozsudku ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), totiž vyplývá, že přísluší členskému státu, jenž umožňuje společnosti-rezidentovi, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, odejít z částky, kterou dluží první uvedená společnost z titulu korporátní daně, částku uvedené daně zaplacenou touto druhou společností, přiznat takovou možnost společnosti-rezidentovi, která obdrží dividendy od společnosti-nerezidenta, co se týče odpovídající daně z rozdělovaných zisků, kterou odvedla příjímá nebo nepřijímá dceřiná společnost první společnosti.

45 V tomto ohledu nemá rozdíl existující mezi francouzským mechanismem založeným na poskytnutí slevy na dani, o který jde v projednávané věci, a mechanismem Spojeného království ve věcech, ve kterých byly vydány rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), a ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), dopad na zásadu připomenutou v předcházejícím bodě. Tento rozdíl se totiž týká pouze daňové techniky použité k dosažení téhož cíle, a sice cíle zamezit dvojímu ekonomickému zdanění rozdělovaných zisků. Každý členský stát si přitom může uspořádat svůj systém zamezení dvojímu ekonomickému zdanění rozdělovaných zisků dle vlastního uvážení, pokud dotčený systém v sobě nezahrnuje diskriminaci zakázanou Smlouvou o FEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 40).

46 Z výše uvedeného vyplývá, že Francouzská republika tím, že pro účely výpočtu vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku uhrazené mateřskou společností-rezidentem z titulu rozdělení dividend vyplacených vnukovskou společností-nerezidentem prostřednictvím dceřiné společnosti-nerezidenta odmítla zohlednit zdanění zisků, z nichž pocházejí tyto dividendy, kterému byla podrobena tato vnukovská společnost-nerezident v členském státě, kde je usazena, přestože vnitrostátní mechanismus zamezení dvojímu ekonomickému zdanění umožňuje v případě existence vnitrostátního etzce majetkové účasti vyrušit zdanění dividend vyplacených společností na každém stupni tohoto etzce majetkové účasti, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 49 a 63 SFEU.

Ke druhému žalobnímu důvodu, který vychází z nepřiměřenosti požadavků, jež jsou stanoveny v oblasti dokazování pro vznik nároku na vrácení protiprávně vybrané zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku

Argumentace účastníků řízení

47 Druhý žalobní důvod Komise se skládá ze tří částí.

48 Prostřednictvím první části tohoto žalobního důvodu Komise tvrdí, že požadavek, aby účetní doklady týkající se vyplacených dividend odpovídaly zápisům z jednání valné hromady dceřiných společností, v nichž jsou uvedeny zisky vyplácené formou dividend určených k rozdělení, krajně ztěžuje, nebo dokonce i přímo znemožňuje předložení důkazu o vazbě vyplacených dividend na výsledek konkrétního účetního období, neboť zápisy z valné hromady uvádějí často agregovaný účetní výsledek, který zahrnuje převod zůstatků z předcházejících období.

49 V rámci druhé části žalobního důvodu Komise tvrdí, že rozsudky Státní rady tím, že nárok na vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku podmiňují předchozím podáním přiznání zálohové daně, ve kterém jsou uvedeny částky zálohové srážkové daně uhrazené z titulu následného vyplacení dividend, v praxi takový nárok ruší. Podle Komise je tomu tak zejména v případě společností, které nepožádaly o slevu na dani z důvodu vyplacených dividend pocházejících od dceřiných společností-nerezidentů před vydáním rozsudku ze dne 15. září 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

50 Vzhledem k tomu, že společnosti-rezidenti nemohly podle francouzských právních předpisů využívat slevy na dani z titulu zálohové daně splatné z důvodu vyplacení dividend pocházejících od dceřiné společnosti-nerezidenta, nebylo možné od těchto společností vyžadovat, aby tyto dividendy uvedly ve svých přiznáních k zálohové dani.

51 Nakonec třetí část téhož žalobního důvodu vychází ze skutečnosti, že jelikož rozsudky

Státní rady uvádí, že uplynutím zákonné lhůty pro uchovávání dokumentů nezaniká povinnost společnosti, která se domáhá vrácení protiprávně vybrané zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, předložit veškeré důkazy, na jejichž základě může být doložena opodstatněnost její žádosti, tyto rozsudky podání důkazu o uhrazení daně z vyplacených dividend dceřinou společností-rezidentem krajně ztěžují, nebo jej dokonce znemožňují.

52 Francouzská republika předně zdrazňuje, že v rozsudku ze dne 15. září 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), bylo výslovně uvedeno, že vrácení zálohové srážkové daně je podmíněno tím, že společnosti, které se tohoto vrácení domáhají, předají jakýmkoli prostředky důkaz o daních, které v členském státě usazení uhradily jejich dceřiné společnosti.

53 V této souvislosti se rozsudky Státní rady podle Francouzské republiky vyznačují velmi otevřeným přístupem, neboť podle tohoto soudu jsou přijímány jakékoli formy dokumentů, které umožňují společností prokázat sazbu daně, již podléhaly jejich dceřiné společnosti-nerezidenti.

54 Zprvée Francouzská republika připomíná, že podle rozsudků Státní rady není vyžadován důkaz o tom, že daní, o jejíž zaplacení bylo žádáno, byly zatíženy dividendy související s určitým účetním obdobím. Daň je tedy považována za uhrazenou z dividend jako celku bez ohledu na účetní období, z nichž vzešly.

55 Mimoto okolnost, že ve věcech, ve kterých byly vydány rozsudky Státní rady, se poslední uvedená opírala o zápisy z valné hromady dceřiných společností-nerezidentů, byla důsledkem toho, že dotčené společnosti takové dokumenty předložily, aby prokázaly výši sazby daně, které podléhaly vyplácené dividendy.

56 Zadruhé Francouzská republika zdrazňuje, že formulace týkající se zálohové srážkové daně umožňují z technického hlediska určit částky zálohové srážkové daně uhrazené z titulu následného vyplacení dividend pocházejících z dceřiných společností-nerezidentů. Dále vzhledem k tomu, že k zaplacení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku dochází pouze v případě následného vyplacení, jsou dividendy, pro které je vyžadováno prokázání výše daně, nezbytně dividendami, které byly předmětem takového následného vyplacení.

57 Zatímco nebylo podle Francouzské republiky rozsudky Státní rady vyžadováno předložení dokladů, na které by se nevztahovala zákonná lhůta pro jejich uchovávání. Conseil d'État (Státní rada) založila své posouzení na dokumentech předložených dotčenými společnostmi. Každopádně je na daňovém poplatníkovi, který se odvolal, aby uchoval dokumenty, jež jsou nezbytné k prokázání opodstatněnosti jeho žádosti, až do okamžiku ukončení správního, případně i soudního řízení bez ohledu na zákonnou lhůtu pro jejich uchovávání.

Závěry Soudního dvora

– *Úvodní poznámky*

58 Je nutné připomenout, že daňové orgány členského státu jsou oprávněny požadovat od daňového poplatníka důkazy, které považují za nezbytné k posouzení toho, zda jsou splněny podmínky pro slevu na dani upravenou dotčenými právními předpisy, a tedy zda je, či není namístě poskytnout uvedenou výhodu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. října 2002, Danner, C-136/00, EU:C:2002:558, bod 50; ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, EU:C:2003:380, bod 43; ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 54; ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 95; ze dne 30. června 2011, Meilicke a další, C-262/09, EU:C:2011:438, bod 45, jakož i ze dne 15. září 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 82).

59 Dále Soudní dvůr za účelem praktické nápravy neslučitelnosti francouzských právních předpisů s články 49 a 63 SFEU, jak je vyložil ve svém rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), rozhodl, že členský stát musí mít možnost určit výši korporační daně, která je odváděna v členském státě, kde je usazená společnost vyplácející dividendy, a která má být předmětem slevy na dani přiznané přijímací mateřské společnosti, a upřesnil, že nestačí prokázat, že společnost vyplácející dividendy odvedla v členském státě svého usazení daň ze zisku, z nichž pochází vyplácené dividendy, aniž poskytla informace týkající se povahy a sazby daně, kterou byly uvedené zisky ve skutečnosti zdaněny (rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 92).

– *K první části*

60 Je nutné uvést, že Komise ve své žalobě odkazuje na body 43 a 56 rozsudku Conseil d'État (Státní rada) ze dne 10. prosince 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), týkající se zkoumání částek, jež mají být vráceny za roky 1999 až 2001, aby prokázala, že Francouzská republika stanoví nepřiměřené požadavky v oblasti dokazování tím, že vyžaduje shodu mezi účetními záznamy o vyplacených dividendách a zápisy z jednání valné hromady dceřiných společností, v nichž jsou uvedeny zisky vyplácené formou dividend určených k rozdělení.

61 Z toho vyplývá, že Komise nepopírá, že je nezbytné, aby mateřská společnost, která má v úmyslu dosáhnout vrácení protiprávně vybrané zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, podala pro každou dividendu důkazy o skutečné uplatněné sazbě daně a výši skutečně uhrazené daně ze zisku dosažených dceřinými společnostmi-nerezidenty.

62 Z rozsudku Conseil d'État (Státní rada) ze dne 10. prosince 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), přitom nevyplývá, že tato měla v úmyslu omezit požadavky týkající se důkazu, že částky, jejichž vrácení je požadováno, se skutečně týkají rozdělených dividend, na předložení zápisů z jednání valné hromady dceřiných společností o takovém rozdělení.

63 I když se v tomto rozsudku na takové dokumenty odkazuje, nic totiž neumožňuje určit, že uznání nároku na vrácení protiprávně vybrané zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku nutně podléhá předložení takových dokumentů.

64 V této souvislosti je třeba připomenout, že v rámci řízení o nesplnění povinnosti zahájeného podle článku 258 SFEU přísluší Komisi prokázat existenci tvrzeného nesplnění povinnosti tím, že Soudnímu dvoru předloží veškeré informace nezbytné k tomu, aby mohl existenci tohoto nesplnění povinnosti ověřit (rozsudek ze dne 28. ledna 2016, Komise v. Portugalsko, C-398/14, EU:C:2016:61, bod 47).

65 S ohledem na výše uvedené úvahy Komise neunesla své d?kazní b?emeno, takže první ?ást druhého žalobního d?vodu nem?že usp?t.

– *K druhé ?ásti*

66 Komise má za to, že francouzské právo, jak je uplatn?no v rozsudcích Státní rady, a konkrétn? omezení vyplývající z požadavku podání p?iznání k zálohové srážkové dani z p?íjm? z kapitálového majetku, jakož i namítatelnost rozhodnutí, jež u?inila mate?ská spole?nost p?i stanovení ?ástky zálohové srážkové dan? z p?íjm? z kapitálového majetku v t?chto p?iznáních, p?edstavuje porušení zásad rovnocennosti a efektivity.

67 V této souvislosti je nesporné, že Francouzská republika m?la za ú?elem nápravy neslu?itelnosti francouzských právních p?edpis? s ?lásky 49 a 63 SFEU, jak jsou vykládány Soudním dvorem v jeho rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), vrátit zálohové srážkové dan? z p?íjm? z kapitálového majetku uhrazené spole?nostmi-rezidenty p?i následném vyplacení dividend pocházejících od jejich dce?iných spole?ností-nerezident?, s p?ihlédnutím ke zdan?ní zisk?, ze kterých pocházejí tyto dividendy v ?lenském stát? usazení t?chto dce?iných spole?ností, v mezích sazby dan? použitelné ve Francii.

68 Vzhledem k tomu, že žádost o vrácení je na jedné stran? nutn? podmín?na p?edchozím uhrazením zálohové srážkové dan? z p?íjm? z kapitálového majetku a na druhé stran? je p?itom vyplacení dividend skute?ností vedoucí ke vzniku povinnosti uhradit zálohovou srážkovou da? z p?íjm? z kapitálového majetku, nem?že být taková žádost v p?ípad? neexistence úhrady zálohové srážkové dan? p?ípustná.

69 Práv? z tohoto d?vodu se p?iznání k zálohové srážkové dani týká rozd?lení všech dividend bez ohledu na jejich p?vod, takže umož?uje ur?it ?ástky zálohové srážkové dan? uhrazené z d?vodu vyplacení dividend pocházejících od dce?iných spole?ností-nerezident?.

70 Francouzská republika podala v tomto ohledu d?kaz, že ve formulá?ích p?iznání k zálohové srážkové dani je vyžadováno uvedení rozd?lení dividend pocházejících ze zahrani?ních dce?iných spole?ností, což Komise ve stadiu repliky již nezpochyb?ovala.

71 Nelze mít tedy za to, že namítání závaznosti údaj?, které mate?ská spole?nost p?i stanovení ?ástky zálohové srážkové dan? z p?íjm? z kapitálového majetku uvedla v p?iznáních s ní souvisejících, p?edstavuje porušení zásad rovnocennosti a efektivity.

72 Za t?chto podmínek a s ohledem na skute?nost, že d?kazní b?emeno nese Komise, jak bylo uvedeno v bod? 64 tohoto rozsudku, je nutné druhou ?ást druhého žalobního d?vodu zamítnout jako neopodstatn?nou.

– *K t?etí ?ásti*

73 Podle Komise rozsudky Státní rady podání d?kazu o uhrazení dan? z vyplacených dividend dce?inou spole?ností-rezidentem krajn? zt?žují, nebo jej dokonce i znemož?ují, nebo? mate?skou spole?nost požadující vrácení zálohové srážkové dan? z p?íjmu z kapitálového majetku nezproš?ují povinnosti p?edložit doklady o uvedené úhrad?, pro které již uplynula zákonná lh?ta pro uchovávání doklad?, vyplývající z vnitrostátního práva jiného ?lenského státu.

74 Co se týče zásady efektivity, je třeba uvést, že požadované doklady musí daňovým orgánem členského státu zdanění umožnit zjetelně a přesně ověřit, zda podmínky získání daňového zvýhodnění jsou splněny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 99).

75 Mimoto předložení informací pro každou dividendu o skutečně použité sazbě daně a výši skutečně uhrazené daně ze zisků dosažených dceřinými společnostmi usazenými v jiných členských státech, lze vyžadovat pouze za podmínky, že není v praxi nemožné nebo nadměrně obtížné předložit důkaz o uhrazení daně dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech, zejména s ohledem na právní předpisy uvedených členských států, které se týkají zamezení dvojímu zdanění a oznamování výše splatné korporátní daně, jakož i archivace správních dokumentů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 100).

76 V tomto ohledu musí být žádost o předložení uvedených informací učiněna během zákonné lhůty pro archivaci správních a účetních dokumentů stanovené právem členského státu, kde je usazena dceřiná společnost. Taková žádost se tedy nemůže týkat dokumentů, které se vztahují na období značně přesahující délku zákonné doby archivace správních a účetních dokumentů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 101).

77 Z rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) tedy vyplývá, že daňové orgány členského státu nemohou vyžadovat na podporu žádosti o vrácení předložení správních dokumentů za období značně přesahující délku zákonné doby archivace uvedených dokumentů v členském státě původu těchto dokumentů.

78 Z bodu 35 rozsudku Conseil d'État (Státní rada) ze dne 10. prosince 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), jakož i bodu 31 rozsudku Conseil d'État (Státní rada) ze dne 10. prosince 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), v tomto ohledu vyplývá, že je včasně společnost, která podala stížnost, aby měla k dispozici veškeré důkazy, na jejichž základě může být doložena opodstatněnost její žádosti po celou dobu řízení, aniž by byla v důsledku uplynutí zákonné lhůty pro uchovávání dokladů této povinnosti zproštěna.

79 Jak uvedl generální advokát v bodě 64 svého stanoviska, za takových okolností je relevantním datem pro posouzení existence případného porušení zásady efektivity z důvodu, že daňové orgány členského státu požádaly o předložení správního dokumentu pro účely prokázání určitých skutečností, datum zahájení tohoto postupu před zahájením soudního řízení.

80 Povinnost předložit důkazy, na jejichž základě může být doložena opodstatněnost žádosti o vrácení v rámci řízení o stížnosti, nemůže tudíž představovat porušení zásady efektivity za předpokladu, že se tato povinnost netýká období značně přesahujícího délku zákonné doby archivace správních a účetních dokumentů.

81 Z rozsudků Státní rady, které obsahují tvrzení, že uplynutí zákonné doby archivace dokumentů nemá dopad na povinnost společnosti mít k dispozici veškeré důkazy, na jejichž základě může být doložena opodstatněnost její žádosti, „po celou dobu řízení“, a zejména po dobu soudního řízení, přitom žádné porušení této zásady nevyplývá. Společnost totiž nemůže tvrdit, že uplynutí této lhůty má automaticky za následek vznik nároku na vrácení uhrazené zálohové srážkové daně.

82 Co se týče údajného porušení zásady rovnocennosti, Komise neuplatňuje žádný argument, jenž by mohl podpořit opodstatněnost tohoto žalobního důvodu.

83 Vzhledem k tomu, že t?etí ?ást druhého žalobního d?vodu není opodstatná, je nutné druhý žalobní d?vod jako celek zamítnout.

Ke t?etímu žalobnímu d?vodu, který vychází z omezení ?ástky, kterou lze vrátit z titulu protiprávn? vybrané zálohové srážkové dan? z p?íjm? z kapitálového majetku, na jednu t?etinu hodnoty vyplacených dividend

Argumentace ú?astník? ?ízení

84 Komise p?ipomíná, že rozsudky Státní rady stanoví omezení ?ástky, která má být vrácena mate?ským spole?nostem z titulu zálohové srážkové dan? z p?íjm? z kapitálového majetku uhrazené z vyplacených dividend, které obdržela od dce?iné spole?nosti-nerezidenta, p?í?emž toto omezení se rovná t?etin? hodnoty vyplacených dividend.

85 Vzhledem k tomu, že ?ástka slevy na dani za dividendy vyplacené dce?inou spole?ností-rezydentem p?edstavuje vždy polovinu hodnoty uvedených dividend, nebyla podle Komise prost?ednictvím rozsudk? Státní rady ukon?ena diskriminace, kterou konstatoval Soudní dv?r v rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), mezi dividendami pocházejícími od spole?nosti-rezidenta a dividendami pocházejícími od spole?nosti-nerezidenta.

86 Francouzská republika tvrdí, že omezení vrácení zálohové srážkové dan? na jednu t?etinu obdržených dividend odpovídá výši skute?n? uhrazené zálohové srážkové dan?. Podle ní je tudíž pln? zaru?eno rovné zacházení s dividendami vyplácenými dce?inými spole?nostmi-rezydenty a dividendami vyplácenými dce?inými spole?nostmi-nerezidenty.

87 Krom? toho takové omezení vrácení zálohové srážkové dan? podle ní umož?uje zohlednit rovnocenným zp?sobem zdan?ní vyplacených dividend, které bylo uskute?n?no v ?lenském stát? usazení dce?iné spole?nosti, a zdan?ní, kterému podléhají dividendy vyplacené dce?inou spole?ností-rezydentem.

88 Podle Francouzské republiky m?že toto omezení sice vést v praxi z tohoto d?vodu k vrácení zálohové srážkové dan? z p?íjm? z kapitálového majetku, která je nižší, než da?, kterou ve skute?nosti odvedla vyplácející dce?iná spole?nost ve svém stát? usazení. Nicmén? toto vrácení p?esn? odpovídá výši zálohové srážkové dan?, která byla skute?n? uhrazena spole?ností-rezydentem, takže je vylou?eno p?ízniv?jší zacházení s dividendami zahrani?ního p?vodu ve vztahu k dividendám vypláceným spole?ností-rezydentem.

Záv?ry Soudního dvora

89 V bod? 87 rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), Soudní dv?r rozhodl, že z judikatury sice vyplývá, že unijní právo ukládá ?lenskému státu, v n?mž existuje systém zamezující dvojímu ekonomickému zdan?ní v p?ípad? dividend vyplácených rezident?m spole?nostmi-rezydenty, povinnost poskytnout rovnocenné zacházení dividendám vypláceným rezident?m spole?nostmi-nerezidenty, avšak toto právo ?lenské státy nenutí k tomu, aby up?ednost?ovaly poplatníky, kte?í investovali do zahrani?ních spole?ností, p?ed poplatníky, kte?í investovali do domácích spole?ností.

90 V projednávané v?ci je nesporné, že podle rozsudk? Státní rady ?ástka, která má být vrácena mate?ským spole?nostem z titulu zálohové srážkové dan? z p?íjm? z kapitálového majetku, kterou uhradily v souvislosti s rozd?lením dividend p?ijatých od dce?iné spole?nosti-nerezidenta, je omezena na nanejvýše t?etinu hodnoty p?ijatých dividend.

91 Komise má za to, že jelikož sleva na dani p?iznaná spole?nosti vyplácející dividendy, které

přijala od dceřiné společnosti-rezidenta, se vždy rovná polovina hodnoty uvedených dividend, představuje omezení vrácení uhrazené zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku v případě vyplacení dividend pocházejících od dceřiné společnosti-nerezidenta na jednu třetinu hodnoty těchto dividend diskriminaci.

92 Takovou argumentaci však nelze přijmout.

93 Jak totiž uvedl generální advokát v bodě 74 svého stanoviska, použití ustanovení CGI platných během zdaňovacích období, o které šlo v rozsudcích Státní rady, umožňuje v konečném důsledku dosáhnout rovnocenného daňového zacházení s dividendami následně vyplácenými mateřskou společností jejím vlastním akcionářem, nezávisle na otázce, zda dceřiná společnost, která původně dosáhla těchto zisků, byla rezidentem či nerezidentem.

94 V této souvislosti ze znění samotného čl. 223f odst. 1 prvního pododstavce CGI vyplývá, že zálohová srážková daň, kterou je mateřská společnost povinná uhradit při následném vyplácení dividend vlastním akcionářem se rovná slevě na dani vypočtené za podmínek stanovených v článku 158a CGI, přičemž tento daňový kredit se rovná polovina dividend, které předtím přijala tato mateřská společnost. Uvedený daňový kredit tedy umožňuje kompenzovat u mateřské společnosti povinnost uhradit zálohovou srážkovou daň a zamezit dvojímu ekonomickému zdanění rozdělovaných zisků.

95 Jak přitom vysvětlila Francouzská republika ve své žalobní odpovědi a aniž to Komise v tomto ohledu popřela, pokud dividendy vyplácené dceřinou společností nejsou doprovázeny žádnou slevou na dani, k čemuž dochází v případě, že se jedná o dceřinou společnost-nerezidenta, rovná se zálohová srážková daň, kterou musí uhradit mateřská společnost, třetina vyplacených dividend. Z tohoto vyplývá, že omezení vrácení zálohové srážkové daně mateřské společnosti ve výši jedné třetiny hodnoty vyplacených dividend umožňuje v konečném důsledku také zamezit dvojímu ekonomickému zdanění rozdělovaných zisků.

96 Za těchto okolností umožňuje totéž omezení napravit rozdílné zacházení s těmito dividendami a dividendami pocházejícími od dceřiné společnosti-rezidenta, jak uvedl Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Podle zásad vyvozených v tomto rozsudku, zejména v bodě 88 tohoto rozsudku, totiž nemůže být belgický stát povinen přiznat daňový kredit z titulu zdanění zisků rozdělovaných v jiném belgickém státě, který by přesahoval částku zdanění, jež vyplývá z uplatnění vlastních daňových předpisů.

97 Komise dále ve své replice tvrdí, že pokud mateřská společnost poté, co jí byla vrácena protiprávně vybraná zálohová srážková daň, vyplatí tyto částky vlastním akcionářem, mohou posledně uvedení utrpět ve srovnání s vyplacením čistě vnitrostátní povahy „ušlý zisk“.

98 V této souvislosti stačí konstatovat, že případy, které vedly k vydání rozsudků Státní rady, se netýkaly situace koncových akcionářů vyplácejících společností, nebo žaloby mateřských společností dotčených v těchto případech se týkaly vrácení zálohových srážkových daní z příjmů z kapitálového majetku, uhrazených těmito mateřskými společnostmi.

99 Těti žalobní důvod je proto třeba zamítnout.

Ke čtvrtému žalobnímu důvodu, vycházejícímu z porušení čl. 267 odst. 3 SFEU

Argumentace ústní řízení

100 Podle Komise měla Conseil d'État (Státní rada) podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce před tím, než vymezila podmínky vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového

majetku, jejíž vybírání bylo podle rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) shledáno jako neslučitelné s články 49 a 63 SFEU.

101 Conseil d'État (Státní rada) je totiž soud, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva ve smyslu čl. 267 třetího pododstavce SFEU a kterému patří podávat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, pokud je mu předložen spor, který vznáší otázku týkající se výkladu unijního práva.

102 Dále existují přinejmenším pochybnosti o slučitelnosti omezení vyplývajících z rozsudků Státní rady s unijním právem, a to zejména s ohledem na judikaturu vyplývající z rozsudku ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). V každém případě již pouhá okolnost, že Komise chápe zásady vyvozené z rozsudku ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) odlišným způsobem, než jak uvádí Conseil d'État (Státní rada), dokládá, že řešení, která vyplývají z těchto rozsudků, nemůže svádět domněnka slučitelnosti s unijním právem.

103 Francouzská republika tvrdí, že Komise neupřesnila obtíže, jakým měla Conseil d'État (Státní rada) čelit v projednávaných věcech, jež vedly k vydání rozsudků, na které odkazuje Komise a které měly odvodovat podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 267 třetího pododstavce SFEU. Jediné obtíže, kterým Conseil d'État (Státní rada) čelila, byly ve skutečnosti obtíže skutkové povahy, a nikoliv obtíže spojené s výkladem unijního práva.

104 V každém případě mohla mít Conseil d'État (Státní rada) podle Francouzské republiky důvodů za to, že odpovědi na otázky, které jí byly předloženy, bylo možné jasně vyvodit z judikatury.

Závěry Soudního dvora

105 Je nutné zdůraznit, že čtvrtý žalobní důvod Komise je založen na předpokladu, že Conseil d'État (Státní rada), jakožto soud rozhodující v posledním stupni, nemohla provést výklad unijního práva, jaký vyplývá z jejich rozsudků ze dne 10. prosince 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), a ze dne 10. prosince 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), aniž se předtím obrátila na Soudní dvůr prostřednictvím žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

106 V této souvislosti je třeba připomenout, že se povinnost členských států dodržovat ustanovení Smlouvy o FEU vztahuje na všechny jejich orgány v rámci jejich pravomocí, včetně soudních orgánů.

107 Nesplnění povinnosti členským státem tedy může být v zásadě konstatováno na základě článku 258 ES bez ohledu na orgán tohoto členského státu, jehož činnost nebo nečinnost je předmětem nesplnění povinnosti, a to přestože se podle ústavy jedná o nezávislý orgán (rozsudky ze dne 9. prosince 2003, Komise v. Itálie, C-129/00, EU:C:2003:656, bod 29, a ze dne 12. listopadu 2009, Komise v. Španělsko, C-154/08, nezveřejněný, EU:C:2009:695, bod 125).

108 Dále je třeba připomenout, že jestliže nelze proti rozhodnutí vnitrostátního soudu podat soudní cestou opravný prostředek, je tento vnitrostátní soud v zásadě povinen předložit Soudnímu dvoru žádost ve smyslu čl. 267 třetího pododstavce SFEU, pokud je před ním vznesena otázka týkající se výkladu Smlouvy o FEU (rozsudek ze dne 15. března 2017, Aquino, C-136/16, EU:C:2017:209, bod 42).

109 Soudní dvůr rozhodl, že cílem povinnosti předložit předběžnou otázku, stanovené v tomto ustanovení, je předcházet tomu, aby v jakémkoli členském státě vznikala vnitrostátní judikatura,

kteřá nebude v souladu s pravidly unijního práva (rozsudek ze dne 15. března 2017, Aquino, C-136/16, EU:C:2017:209, bod 33 a citovaná judikatura).

110 Zajisté taková povinnost nepřísluší tomuto soudu, pokud konstatuje, že vznesená otázka není relevantní, nebo že dotčené ustanovení unijního práva již bylo předmětem výkladu ze strany Soudního dvora nebo že žádná uplatnitelná unijního práva je natolik zřejmá, že není ponechán prostor pro žádnou rozumnou pochybnost, přičemž existence takové možnosti musí být posuzována v závislosti na charakteristikách vlastních unijnímu právu, zvláštních obtížích, které vykazuje výklad tohoto práva, a riziku rozdílnosti judikatury uvnitř Unie (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. října 1982, Cilfit a další, 283/81, EU:C:1982:335, bod 21; ze dne 9. září 2015, Ferreira da Silva e Brito a další, C-160/14, EU:C:2015:565, body 38 a 39, jakož i ze dne 28. července 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, bod 50).

111 V této souvislosti se Conseil d'État (Státní rada), jak uvedl generální advokát v bodě 99 stanoviska, rozhodla, pokud jde o otázku zkoumanou v rámci prvního žalobního důvodu projednávané žaloby pro nesplnění povinnosti a ohledně níž rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) neobsahuje žádná konstatování, odchýlit se od rozsudku ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707) z toho důvodu, že se britský režim, o který se jednalo v dané věci v původním řízení, odlišoval od francouzského režimu daňové slevy a zálohové srážkové daně, aniž si mohl být jist, že by jeho úvahy byly stejně zjevné i pro Soudní dvůr.

112 Kromě toho ze skutečností uvedených v bodech 29 až 46 tohoto rozsudku v rámci zkoumání prvního žalobního důvodu vzneseného Komisí vyplývá, že nepředložení předběžné otázky ze strany Conseil d'État (Státní rada) ve věcech, ve kterých byly vydány rozsudky ze dne 10. prosince 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), a ze dne 10. prosince 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), ji vedlo k tomu, že v uvedených rozsudcích přijala řešení založené na výkladu ustanovení článků 49 a 63 SFEU, které je v rozporu s výkladem těchto ustanovení provedeným v rozsudku v projednávané věci, což znamená, že existenci rozumných pochybností ohledně tohoto výkladu nebylo možné v okamžiku rozhodování Conseil d'État (Státní rada) vyloučit.

113 Není nezbytné analyzovat ostatní argumenty vznesené Komisí v rámci projednávaného žalobního důvodu, avšak je třeba konstatovat, že příslušelo Conseil d'État (Státní rada) jakožto soudu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, obrátit se na základě čl. 267 třetího pododstavce SFEU na Soudní dvůr, aby tak zabránila riziku nesprávného výkladu unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. září 2015, Ferreira da Silva e Brito a další, C-160/14, EU:C:2015:565, bod 44).

114 Vzhledem k tomu, že se Conseil d'État (Státní rada) neobrátila na Soudní dvůr podle postupu stanoveného v čl. 267 třetím pododstavci SFEU, aby určil, zda bylo třeba pro účely výpočtu vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku, uhrazené společností-rezidentem z titulu rozdělení dividend vyplacených společností-nerezidentem prostřednictvím dceřiné společnosti-nerezidenta, odmítnout zohlednění zdanění zisků, z nichž pocházejí tyto dividendy, kterému byla podrobena tato druhá společnost, přestože výklad ustanovení unijního práva, který provedla v rozsudcích ze dne 10. prosince 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), a ze dne 10. prosince 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), nebyl natolik zřejmý, aby neponechal prostor pro žádné rozumné pochybnosti, je třeba čtvrtý žalobní důvod přijmout.

K nákladům řízení

115 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastníkům řízení, který nemají

úspěch ve věci, uloží náhradu nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Francouzská republika měla jen zčásti ve věci úspěch, je důvodné každému účastníkovi řízení uložit, že ponese vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

- 1) Francouzská republika tím, že pro účely výpočtu vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku uhrazené společností-rezydentem z titulu rozdělení dividend vyplacených společností-nerezidentem prostřednictvím dceřiné společnosti-nerezidenta odmítla zohlednit zdanění zisků, z nichž pocházejí tyto dividendy, kterému byla podrobena tato druhá společnost-nerezident, přestože vnitrostátní mechanismus zamezení dvojímu ekonomickému zdanění umožňuje v případě existence vnitrostátního setzce majetkové účasti vyrušit zdanění dividend vyplacených společností na každém stupni tohoto setzce majetkové účasti, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 49 a 63 SFEU.
- 2) Vzhledem k tomu, že se Conseil d'État (Státní rada, Francie) neobrátila na Soudní dvůr Evropské unie podle postupu stanoveného v čl. 267 tímto pododstavci SFEU, aby určil, zda bylo třeba pro účely výpočtu vrácení zálohové srážkové daně z příjmů z kapitálového majetku uhrazené společností-rezydentem z titulu rozdělení dividend vyplacených společností-nerezidentem prostřednictvím dceřiné společnosti-nerezidenta odmítnout zohlednění zdanění zisků, z nichž pocházejí tyto dividendy, kterému byla podrobena tato druhá společnost, přestože výklad ustanovení unijního práva, který provedla v rozsudcích ze dne 10. prosince 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), a ze dne 10. prosince 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), nebyl natolik zřejmý, aby neponechal prostor pro žádné rozumné pochybnosti, nesplnila Francouzská republika povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 267 tímto pododstavce SFEU.
- 3) Ve zbývajících částech se žaloba zamítá.
- 4) Evropská komise a Francouzská republika ponесou vlastní náklady řízení.

Podpisy.

*Jednací jazyk: francouzština.