

Mål C-310/09

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

mot

Accor SA

(begäran om förhandsavgörande från Conseil d'État (Frankrike))

”Fri rörlighet för kapital – Skattemässig behandling av utdelning – Nationell lagstiftning enligt vilken skattegottgörelse beviljas för utdelning som dotterbolag med hemvist i landet lämnar till ett moderbolag – Neka skattegottgörelse för utdelning som lämnas av dotterbolag utan hemvist i landet – Vidareutdelning från moderbolaget till dess aktieägare – Avräkning för skattegottgörelse från den förskottsskatt som moderbolaget har att erlagga vid vidareutdelningen – Neka återbetalning av den förskottsskatt som moderbolaget erlagt – Obehörig vinst – Beviskrav beträffande beskattningen av dotterbolag utan hemvist i landet”

Sammanfattning av domen

1. *Fri rörlighet för personer – Etableringsfrihet – Fri rörlighet för kapital – Skattelagstiftning – Inkomstskatt för juridiska personer*

(Artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF)

2. *Unionsrätt – Direkt effekt – Nationella skatter som är oförenliga med unionsrätten – Återbetalning – Vägran – Villkor – Skatt som direkt övervältras på köparen*

3. *Fri rörlighet för kapital – Restriktioner – Skattelagstiftning – Beskattning av utdelning*

(Artikel 63 FEUF)

1. Artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF utgör hinder för en sådan lagstiftning som en medlemsstat har infört i syfte att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar och som innebär att ett moderbolag har rätt att från den förskottsskatt som det har att erlagga vid vidareutdelning till sina aktieägare av utdelning som det erhållit från sina dotterbolag, avräkna den skattegottgörelse som medges när nämnda utdelning lämnas av dotterbolag med hemvist i denna medlemsstat, men inte när den lämnas av ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat, eftersom denna lagstiftning inte i det senare fallet ger rätt till någon skattegottgörelse för den utdelning som det dotterbolaget lämnar.

(se punkt 69 samt domslutet, punkt 1)

2. I de fall där en skatteordning som har till syfte att undanröja ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning inte i sig leder till att den skatt som den skattskyldige felaktigt har erlagt övervältras på tredje man, utgör unionsrätten hinder för att skattemyndigheterna nekar återbetalning av de belopp som moderbolaget betalat in, antingen med motiveringen att en sådan återbetalning skulle medföra en obehörig vinst för moderbolaget eller med motiveringen att det belopp som moderbolaget erlagt inte belastar moderbolaget i bokföringsmässigt eller skattemässigt hänseende, utan endast minskar det sammanlagda belopp som kan vidareutdelas till dess aktieägare.

Det enda undantaget från rätten till återbetalning av skatt som uppburits i strid med unionsrätten avser det fallet att den skattskyldige har övervältrat en felaktigt påförd skatt direkt på köparen.

(se punkterna 74 och 76 samt domslutet, punkt 2)

3. Likvärdighets- och effektivitetsprinciperna utgör inte hinder för att återbetalningen till ett moderbolag av belopp som är ägnade att säkerställa att en och samma skatteordning tillämpas på utdelning som moderbolaget erhåller från dotterbolag med hemvist i en medlemsstat och utdelning som nämnda bolag erhåller från dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater, vilken moderbolaget därefter vidareutdelar, villkoras av att den skattskyldige lämnar de uppgifter som vederbörande ensam förfogar över och som beträffande varje omtvistad utdelning bland annat avser den skattesats som faktiskt tillämpats och det skattebelopp som faktiskt erlagts på den vinst som dotterbolagen med hemvist i övriga medlemsstater har redovisat, trots att sådana uppgifter inte krävs in från dotterbolag med hemvist i nämnda medlemsstat, eftersom myndigheterna i det fallet redan har tillgång till uppgifterna. Kravet på lämnande av dessa uppgifter förutsätter dock att det inte visar sig vara i praktiken omöjligt eller orimligt svårt, bland annat med hänsyn till bestämmelserna i dessa medlemsstaters lagstiftningar om undvikande av dubbelbeskattning och om registrering av den inkomstskatt för juridiska personer som ska erläggas, samt sparandet av administrativa handlingar, att förebringa bevisning om att dotterbolagen med hemvist i övriga medlemsstater har erlagt skatten. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida dessa villkor är uppfyllda i det mål som är anhängigt vid densamma.

(se punkt 102 samt domslutet, punkt 3)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 15 september 2011 (*)

"Fri rörlighet för kapital – Skattemässig behandling av utdelning – Nationell lagstiftning enligt vilken skattegottgörelse beviljas för utdelning som dotterbolag med hemvist i landet lämnar till ett moderbolag – Nekad skattegottgörelse för utdelning som lämnas av dotterbolag utan hemvist i landet – Vidareutdelning från moderbolaget till dess aktieägare – Avräkning för skattegottgörelse från den förskottsskatt som moderbolaget har att erlägga vid vidareutdelningen – Nekad återbetalning av den förskottsskatt som moderbolaget erlagt – Obehörig vinst – Beviskrav beträffande beskattningen av dotterbolag utan hemvist i landet"

I mål C-310/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Conseil d'État (Frankrike) genom beslut av den 3 juli 2009, som inkom till domstolen den 4 augusti 2009, i målet

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

mot

Accor SA,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna M. Ilešič, E. Levits (referent), M. Safjan och M. Berger,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: enhetschefen M.-A. Gaudissart,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 27 oktober 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Accor SA, genom J.-P. Hordies, B. Boutemy och C. Smits, avocats,
- Frankrikes regering, genom E. Belliard, G. de Bergues, J.-S. Pilczner och B. Beaupère-Manokha, samtliga i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Hathaway, i egenskap av ombud, biträdd av K. Bacon, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och J.-P. Keppenne, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 22 december 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 43 EG och 56 EG.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique och Accor SA (nedan kallat Accor) angående bolagets ansökan om återbetalning av den förskottsskatt som det erlagt för åren 1999–2001.

Tillämpliga bestämmelser

- 3 Artikel 145 i den allmänna lagen om skatter (code général des impôts, nedan kallad CGI), i dess lydelse enligt finanslag nr 88-1149 för år 1989 av den 23 december 1988 (JORF av den 28 december 1988, s. 16320), vilken var i kraft till och med den 31 december 2000, innehöll följande bestämmelse:

"1. Den ordning för beskattning av moderbolag som föreskrivs i artiklarna 146 och 216 är tillämplig på bolag och andra sammanslutningar som är skattskyldiga till inkomstskatt för juridiska personer enligt normal skattesats och som äger andelar som uppfyller följande villkor:

...

b. När självkostnadspriset på den andel som ägs i det emitterande bolaget understiger 150 miljoner franc, ska andelarna motsvara åtminstone 10 procent av kapitalet i det emitterande bolaget; detta självkostnadspris och detta procenttal ska bedömas vid tidpunkten för utbetalningen av avkastningen på andelarna. ...

..."

4 Genom finanslag nr 2000?1352 för år 2001 av den 30 december 2000 (JORF av den 31 december 2000, s. 21119) ändrades den tröskel som anges i artikel 145.1 b CGI, vilken i den lydelse som gällde den 1 januari 2001–31 december 2005 innehöll preciseringen att andelarna ska motsvara fem procent av kapitalet i det emitterande bolaget.

5 Artikel 146.2 CGI innehöll i sin lydelse under de beskattningsår som är i fråga i målet vid den nationella domstolen följande bestämmelse:

"När utdelning från ett moderbolag medför att förskottsskatt tas ut enligt artikel 223 sexies ska förskottsskatten i förekommande fall minskas med belopp motsvarande avräkning hänförlig till den avkastning på andelarna ..., som uppburits under räkenskapsår vilka avslutats under de senaste fem åren."

6 Enligt artikel 158 bis, I, CGI, i dess lydelse under de beskattningsår som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, gällde följande:

"Personer som erhåller utdelning från franska bolag uppbär inkomst i form av:

- a) de belopp som tas emot från bolaget och
- b) en skattegottgörelse från staten.

Denna skattegottgörelse motsvarar hälften av de belopp som bolaget faktiskt har betalat ut.

Det får endast användas i den mån inkomsten ingår i underlaget för den inkomstskatt som utdelningsmottagaren har att betala.

Skattegottgörelsen erhålls vid erläggande av denna skatt.

Skattegottgörelsen återbetalas till fysiska personer i den mån den till sitt belopp överstiger den skatt som dessa personer har att betala."

7 Enligt artikel 216, I, i samma lag gäller följande:

"Den nettoavkastning på andelarna som ger rätt till en tillämpning av en ordning för moderbolag ..., och som ett moderbolag uppbär under ett räkenskapsår, får dras av från bolagets totala nettovinst"

8 I artikel 223 sexies punkt 1 första stycket CGI, i den lydelse som var tillämplig på utdelningar som lämnades till utbetalning från och med den 1 januari 1999, föreskrevs följande:

”... när den vinst som ett bolag delar ut tas från belopp för vilka bolaget inte har påförts inkomstskatt för juridiska personer efter normal skattesats, ska bolaget erlägga förskottsskatt motsvarande den skattegottgörelse som beräknats på de villkor som föreskrivs i artikel 158 bis punkt 1. Förskottsskatten ska erläggas på utdelning som ger rätt till den skattegottgörelse som föreskrivs i artikel 158 bis, oavsett vem som är utdelningsmottagare.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Av beslutet om hänskjutande framgår att Accor under åren 1998–2000 erhöll utdelning från sina dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater, och att bolaget vid vidareutdelningen av denna erlade förskottsskatt enligt bestämmelserna i artikel 146.2 CGI jämförda med bestämmelserna i 158 bis och artikel 223 sexies i nämnda lag, vilken för åren 1999–2001 uppgick till 323 279 053 FRF, 359 183 404 FRF respektive 341 261 380 FRF.

10 Accor begärde omprövning den 21 december 2001 och yrkade återbetalning av nämnda förskottsskatt med hänvisning till att dessa bestämmelser i CGI var oförenliga med gemenskapsrätten. Begäran om omprövning föranledde inte någon ändring varför bolaget överklagade omprövningsbeslutet till Tribunal administratif de Versailles (förvaltningsdomstol i första instans i Versailles), som meddelade dom den 21 december 2006 i vilken den biföll bolagets talan i alla delar.

11 Domen överklagades av Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministern för budget, offentliga räkenskaper och offentlig förvaltning) till Cour administrative d'appel de Versailles (förvaltningsdomstol i andra instans i Versailles), som ogillade överklagandet i dom av den 20 maj 2008, varpå ministern överklagade denna dom till Conseil d'État.

12 Conseil d'État konstaterade att det av bestämmelserna i artikel 216 CGI följer att ett franskt moderbolag inte, med förbehåll för en kvotdel av utgifter och kostnader, är skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer när det gäller utdelning som det erhåller från sina dotterbolag, oavsett var dotterbolagen har hemvist. Med tillämpning av bestämmelserna i artikel 223 sexies i samma lag gäller dessutom att bolaget, när det vidareutdelar utdelningen till sina egna aktieägare, har att erlägga en förskottsskatt för vidareutdelningen, oavsett varifrån den utdelning som bolaget har erhållit och vidareutdelat härrör. Enligt Conseil d'État påverkar därmed inte mekanismen med förskottsskatt som sådan vare sig etableringsfriheten eller den fria rörligheten för kapital.

13 Den skattegottgörelse som moderbolaget åtnjuter enligt artikel 158 bis CGI för utdelning från något av dess dotterbolag med hemvist i Frankrike ska med stöd av artikel 146.2 CGI avräknas från den förskottsskatt som ska erläggas när utdelningen vidareutdelas till aktieägarna. Bestämmelserna i artikel 158 bis CGI hindrar emellertid att ett moderbolag beviljas skattegottgörelse för utdelning från bolag med hemvist i någon annan medlemsstat, och därmed all avräkning från den förskottsskatt som kan tas ut när moderbolaget vidareutdelar denna utdelning. Har någon skattegottgörelse inte beviljats för utdelning från ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat som minskar den förskottsskatt som utkrävs, leder moderbolagets betalning av förskottsskatten följaktligen till att den vidareutdelade utdelningen minskas i motsvarande mån, eftersom förskottsskatten räknas av från summan av utdelningsbara medel.

14 Mot denna bakgrund beslutade Conseil d'État att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1 a) Ska artiklarna 56 [EG] och 43 [EG] tolkas så, att de utgör hinder för en skatteordning som har till syfte att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar när

– det enligt denna ordning är möjligt för ett moderbolag att, från den förskottsskatt som bolaget är skyldigt att betala när det till sina aktieägare vidareutdelar utdelningar från sina dotterbolag, avräkna den skattegottgörelse som tillkommer moderbolaget på grund av dessa utdelningar om de härrör från dotterbolag med hemvist i Frankrike, men

– ordningen inte medger detta om utdelningarna lämnas av ett dotterbolag i en annan medlemsstat ... på grund av att ordningen då inte ger rätt till någon skattegottgörelse för det dotterbolagets utdelningar, eftersom en sådan ordning i sig innebär ett åsidosättande för moderbolaget av principen om fri rörlighet för kapital eller principen om etableringsfrihet?

b) För det fall att [den nu aktuella frågan under punkt a] ska besvaras nekande, ska då dessa artiklar tolkas så, att de trots allt utgör hinder för en sådan ordning med hänsyn till aktieägarnas situation, eftersom förskottsskatten medför att utdelningsbeloppet från dotterbolagen som moderbolaget vidareutdelar till aktieägarna varierar beroende på var dotterbolagen är belägna, i Frankrike eller i en annan medlemsstat ..., vilket innebär att skatteordningen därigenom dels verkar avhållande på de aktieägare som önskar investera i moderbolaget och följaktligen skadar detta bolags möjligheter till kapitalanskaffning, dels avhåller moderbolaget från att föra över kapital till dotterbolag i andra medlemsstater än Frankrike eller att bilda dotterbolag i andra medlemsstater än Frankrike?

2) För det fall att [punkterna a och b i fråga 1] ska besvaras jakande – förutsatt dels att artiklarna 56 [EG] och 43 [EG] ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan ordning med förskottsskatt som beskrivits ovan och att myndigheterna följaktligen i princip är skyldiga att återbetala de belopp som uppburits med stöd av nämnda ordning, eftersom skatten tagits ut i strid med gemenskapsrätten, när ordningen inte i sig är sådan att den skattskyldige kan vältra över kostnaden för skatten på tredje man,

a) utgör då gemenskapsrätten hinder för att myndigheterna nekar återbetalning av de belopp som moderbolaget betalat in, med motiveringen att en återbetalning skulle medföra en obehörig vinst för moderbolaget, och

b) för det fall att ovanstående fråga ska besvaras nekande, utgör då gemenskapsrätten hinder för att myndigheterna nekar återbetalning av det belopp som moderbolaget betalat in, med motiveringen att detta belopp inte belastar moderbolaget i bokföringsmässigt eller skattemässigt hänseende, utan endast minskar det sammanlagda belopp som kan vidareutdelas till dess aktieägare?

3) Utgör gemenskapsrättens likvärdighets- och effektivitetsprinciper med hänsyn till svaren på frågorna 1 och 2, hinder för att det, som villkor för återbetalning i syfte att säkerställa samma skattemässiga behandling av utdelning som ett moderbolag vidareutdelar oavsett om den härrör från dotterbolag med hemvist i Frankrike eller i en annan medlemsstat ..., krävs – såvida inte annat eventuellt föreskrivs i ett bilateralt avtal om informationsutbyte mellan [Republiken] Frankrike och den medlemsstat i vilken dotterbolaget har hemvist – att den skattskyldige inkommer med uppgifter (som denne ensam har tillgång till) beträffande varje omtvistad utdelning om bland annat den skattesats som faktiskt tillämpats och det belopp som faktiskt betalats i skatt på de vinster som realiserats av dotterbolag i andra medlemsstater ... än Frankrike, trots att motsvarande uppgifter inte krävs för dotterbolag med hemvist i Frankrike, eftersom myndigheterna redan har tillgång till dem?"

Yrkandena om återupptagande av det muntliga förfarandet

15 Accor och den franska regeringen har i inlagor som inkom till domstolen den 7 januari 2011 respektive den 2 februari samma år yrkat att det muntliga förfarandet ska återupptas.

16 Accor har därvid gjort gällande att generaladvokaten i punkt 73 och följande punkter i sitt förslag till avgörande grundade sig på argument från domen av den 12 december 2006 i mål C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (REG 2006, s. I-11753), vilka inte diskuterats mellan parterna.

17 Den franska regeringen har för sin del uttryckt en önskan att inom ramen för en andra muntlig förhandling återkomma till argumentet att den kombinerade mekanism med skattegottgörelse och förskottsskatt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kunnat medföra en restriktion för den fria rörligheten för kapital endast för aktieägarna, vilket argument återfinns i punkt 82 i dess skriftliga yttrande och vilket prövats av generaladvokaten i dennes förslag till avgörande.

18 Nämnda regering har dessutom gjort gällande att generaladvokaten i sitt förslag till avgörande underlåtit att beakta delar av intern fransk rätt. Först och främst har generaladvokaten i sitt svar på den andra frågan funnit att den återbetalning av den förskottsskatt som beviljats ett bolag indirekt gynnar dess aktieägare, medan den franska regeringen har uppgett att ett bolags tillgångar skiljer sig från dess aktieägares tillgångar. Vidare har den franska regeringen motsatt sig uppfattningen att aktieägare enligt fransk processrätt inte kan föra talan om återbetalning, eftersom en sådan möjlighet, vilken den menar existerar vid sidan av ansvarstalan, följer av medlemsstaternas skyldighet enligt domstolens fasta praxis att återbetala skatt som tagits ut i strid med unionsrätten.

19 Det följer i detta hänseende av domstolens praxis att domstolen på eget initiativ eller på förslag från generaladvokaten, eller på parternas begäran, kan återuppta det muntliga förfarandet i enlighet med artikel 61 i sina rättegångsregler, om den anser att den inte har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet eller om detsamma ska avgöras på grundval av ett argument som inte har kunnat avhandlas mellan parterna (se dom av den 26 juni 2008 i mål C-284/06, *Burda*, REG 2008, s. I-4571, punkt 37, och där angiven rättspraxis, samt dom av den 16 december 2010 i mål C-266/09, *Stichting Natuur en Milieu m.fl.*, REU 2010, s. I-0000, punkt 27).

20 I stadgan och i rättegångsreglerna för Europeiska unionens domstol föreskrivs däremot inte någon möjlighet för parterna att inkomma med yttranden över generaladvokatens förslag till avgörande (se domen i det ovannämnda målet *Stichting Natuur en Milieu m.fl.*, punkt 28).

21 Domstolen anser i förevarande fall att den förfogar över alla uppgifter som den behöver för att kunna besvara de frågor som ställts och att dessa uppgifter har berörts i de yttranden som har avgetts till domstolen.

22 Yrkandena om att det muntliga förfarandet ska återupptas ska följaktligen avslås.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

23 Den nationella domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF utgör hinder för en sådan lagstiftning som en medlemsstat, i likhet med vad som är fallet i förvarande mål, har infört i syfte att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar och som innebär att ett moderbolag har rätt att från den förskottsskatt som det har att

erlägga vid vidareutdelning till sina aktieägare av utdelning som det erhållit från sina dotterbolag, avräkna den skattegottgörelse som medges när nämnda utdelning lämnas av dotterbolag med hemvist i denna medlemsstat, men inte när den lämnas av ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat, eftersom denna lagstiftning inte i det senare fallet ger rätt till någon skattegottgörelse för den utdelning som det dotterbolaget lämnar.

24 Den nationella domstolen har ställt fråga 1 a) för att domstolen ska klargöra huruvida en sådan lagstiftning kan utgöra en restriktion för de fria rörligheterna för moderbolagets del.

25 Den nationella domstolen har ställt fråga 1 b) för att, vid ett nekande svar på fråga 1 a), få klarhet i huruvida artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF ändock utgör hinder för en sådan lagstiftning, eftersom hänsyn även ska tas till aktieägarnas situation.

26 Även om fråga 1 b) har ställts uteslutande för det fallet att fråga 1 a) besvaras nekande, konstaterar domstolen emellertid att frågan huruvida det är lämpligt att ta hänsyn till aktieägarnas situation har ställts för att utreda huruvida det föreligger en restriktion för moderbolaget som sådant.

27 Den nationella domstolen har nämligen frågat huruvida artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, på grund av att den skulle avhålla aktieägarna från att investera i moderbolaget, och därmed inverka på det bolagets kapitalanskaffning, varför den även skulle kunna avhålla nämnda bolag från att investera kapital i dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater eller från att bilda dotterbolag i dessa stater.

28 Dessa två punkter i den första frågan ska följaktligen besvaras gemensamt.

Tillämplig frihet

29 Eftersom den nationella domstolen har ställt sin första fråga med avseende på såväl artikel 49 FEUF som artikel 63 FEUF, ska det inledningsvis avgöras om, och i vilken utsträckning, en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan inverka på de friheter som säkerställs i dessa artiklar.

30 Det ska i detta avseende erinras om att den skattemässiga behandlingen av utdelningar kan omfattas av såväl artikel 49 FEUF om etableringsfrihet som av artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital (dom av den 10 februari 2011 i de förenade målen C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, REU 2011, s. I-0000, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

31 När det gäller frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller den andra fria rörligheten, följer det av numera fast rättspraxis att den ifrågavarande lagstiftningens ändamål ska beaktas (domen i målet Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

32 Domstolen har i detta avseende redan slagit fast att en nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet omfattas av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet (se domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 37, och dom av den 21 oktober 2010 i mål C-81/09, Idryma Typou, REU 2010, s. I-0000, punkt 47). Däremot ska de nationella bestämmelser som är tillämpliga på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte utan avsikt att erhålla något inflytande på förvaltning och kontroll av företaget bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital (domen i det ovannämnda målet Haribo

Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

33 I förevarande fall var den ordning för beskattning av moderbolag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen tillämplig enligt artikel 145 CGI under åren 1999 och 2000 på bolag som innehade minst 10 procent av kapitalet i sina dotterbolag. För år 2001 ändrades detta krav på innehav till fem procent av kapitalet i dotterbolaget.

34 Härav följer att den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kunde vara tillämplig inte bara på bolag som erhöll utdelning på grund av ett innehav som ger ett bestämmande inflytande över de beslut som fattas av det utdelande dotterbolaget och över dess verksamhet, utan också på bolag som erhöll utdelning på grundval av minoritetsandelar som inte ger något sådant inflytande.

35 När det gäller omständigheterna i målet vid den nationella domstolen ska det påpekas att beslutet om hänskjutande inte innehåller några uppgifter om vilket slags andelsinnehav Accor hade i sina utdelande dotterbolag.

36 Accor har också i sina yttranden till domstolen gjort gällande att tvisten i målet vid den nationella domstolen avser utdelning från dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater än Republiken Frankrike och som kontrolleras av Accor, medan den franska regeringen även har åberopat andelsinnehav som inte ger Accor något bestämmande inflytande över dotterbolagens beslut eller verksamhet.

37 Det ska i detta avseende erinras om att det inom ramen för det samarbete som har inrättats genom artikel 267 FEUF inte ankommer på domstolen utan på den nationella domstolen att fastställa de faktiska omständigheter som givit upphov till tvisten och att bedöma vilka konsekvenserna blir härav för det avgörande som den har att fatta (se, bland annat, dom av den 16 september 1999 i mål C-435/97, WWF m.fl., REG 1999, s. I-5613, punkt 32, av den 23 oktober 2001 i mål C-510/99, Tridon, REG 2001, s. I-7777, punkt 28, och av den 11 december 2007 i mål C-291/05, Eind, REG 2007, s. I-10719, punkt 18).

38 Med hänsyn till ändamålet med den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ska den första frågan under dessa förhållanden besvaras mot bakgrund av såväl artikel 49 FEUF som artikel 63 FEUF.

Etableringsfriheten

39 Den etableringsfrihet som unionsmedborgare har enligt artikel 49 FEUF, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare, inbegriper i enlighet med artikel 54 FEUF en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska unionen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se, bland annat, dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 35, av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding, REG 2006, s. I-2107, punkt 29, och av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 41).

40 Även om syftet med bestämmelserna om etableringsfrihet enligt ordalydelsen är att säkerställa nationell behandling i värdstaten utgör de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av sina medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat (se, bland annat, dom av den 16 juli 1998 i

mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 21, och domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 42).

41 Det är utrett i målet vid den nationella domstolen att den ifrågavarande lagstiftningen innebär en skillnad i behandling mellan utdelning som ett dotterbolag med hemvist i landet lämnar och utdelning som bolag utan hemvist i landet lämnar.

42 Ett moderbolag som erhåller utdelning från ett dotterbolag med hemvist i landet erhåller tack vare denna utdelning en skattegottgörelse motsvarande hälften av det belopp som dotterbolaget med hemvist i landet lämnar i utdelning, medan någon sådan skattegottgörelse inte beviljas för utdelning som ett dotterbolag utan hemvist i landet lämnar.

43 Det framgår av rättspraxis att medlemsstaterna vid utformningen av sina skattesystem, inte minst vid inrättandet av en mekanism för att förhindra eller lindra kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings, ska iaktta de krav som följer av unionsrätten, särskilt dem som föreskrivs i fördragets bestämmelser om fri rörlighet (se domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 45).

44 Av rättspraxis följer således att oavsett vilken mekanism som antas för att förhindra eller lindra kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings utgör den fria rörligheten som säkerställs i fördraget hinder för att en medlemsstat behandlar utländska utdelningar mindre förmånligt än inhemska sådana, om inte denna skillnad i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, *Lenz*, REG 2004, s. I-7063, punkterna 20–49, och av den 7 september 2004 i mål C-319/02, *Manninen*, REG 2004, s. I-7477, punkterna 20–55, samt domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 46).

45 Situationen för ett moderbolag som erhåller utdelning från utlandet är, när det gäller en skattebestämmelse som är avsedd att förhindra eller lindra beskattningen av utdelad vinst, jämförbar med situationen för ett moderbolag som erhåller inhemsk utdelning, eftersom redovisade vinster i båda fallen principiellt kan bli föremål för en kedjebeskattnings (se domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 62).

46 Som den franska regeringen har påpekat var ett moderbolag förvisso undantaget skattskyldighet till inkomstskatt för juridiska personer, såväl för utdelning från sina dotterbolag med hemvist i landet som för utdelning från dotterbolag utan hemvist i landet, men det kunde inte räknas av den skattegottgörelsen som belöpte på utdelning från dess dotterbolag med hemvist i landet från den inkomstskatt för juridiska personer som det i övrigt hade att erlägga.

47 Som denna regering tillstått kunde skattegottgörelsen användas vid vidareutdelning av erhållen utdelning. Ett moderbolag kunde alltså räkna av skattegottgörelsen från den förskottsskatt som det hade att erlägga när det vidareutdelade utdelningen.

48 Genom att undanta moderbolaget från skattskyldighet för utdelning från dotterbolag utan hemvist i landet behandlade följaktligen nämnda medlemsstat denna utdelning mindre förmånligt än utdelning från dotterbolag med hemvist i landet.

49 Till skillnad från utdelning som lämnas av dotterbolag med hemvist i landet går det nämligen inte enligt den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen att förhindra beskattning på det utdelande dotterbolagets nivå, medan såväl utdelning från dotterbolag med hemvist i landet som från dotterbolag utan hemvist i landet påfördes förskottsskatt vid vidareutdelningen. Vad gäller utdelning från dotterbolag med hemvist i landet avräknades följaktligen skattegottgörelsen från förskottsskatt att betala, utan att denna förskottsskatt minskade

det totala utdelningsbara beloppet. Vad däremot gäller utdelning från dotterbolag utan hemvist i landet ledde påförandet av förskottsskatten till en minskning av de totala utdelningsbara medlen, eftersom moderbolaget inte åtnjöt någon skattegottgörelse för denna utdelning.

50 Under dessa förhållanden bringades ett moderbolag som erhöll utdelning från ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat antingen till att dela ut nämnda utdelning efter avdrag för förskottsskatten, varvid utdelningens totala belopp blev lägre än vid vidareutdelning av utdelning som erhållits från dotterbolag med hemvist i Frankrike eller, som generaladvokaten har påpekat i punkt 48 i sitt förslag till avgörande, till att använda sina reserver för att uppnå ett belopp motsvarande det som det hade att erlägga i förskottsskatt och således öka det totala utdelade beloppet.

51 Med hänsyn till den behandling, som endast tillämpas för utdelning från dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat och som är oförmånlig i förhållande till den behandling som tillämpas för utdelning från ett dotterbolag med hemvist i landet, skulle ett moderbolag kunna avhållas från att bedriva sin verksamhet via dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 september 2003 i mål C-168/01, Bosal, REG 2003, s. I-9409, punkt 27, och domen i det ovannämnda målet Keller Holding, punkt 35).

52 Den franska regeringen har visserligen medgett att det förelåg en skillnad i behandling mellan utdelning som lämnas av ett dotterbolag med hemvist i Frankrike och utdelning som lämnas av ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat när det gäller möjligheten för det utdelningsmottagande moderbolaget att avräkna skattegottgörelse från den förskottsskatt som moderbolaget har att erlägga vid vidareutdelning av denna utdelning till sina egna aktieägare, men den anser icke desto mindre att denna skillnad inte utgjorde någon restriktion för moderbolaget.

53 För det första har den franska regeringen hävdat att användningen av skattegottgörelsen var en följd av ett självständigt beslut av de behöriga organen i ett moderbolag, och inte av den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, eftersom det var detta moderbolags beslut att vidareutdela utdelningen från ett franskt dotterbolag som medförde att skattegottgörelsen för den ifrågavarande utdelningen fick avräknas från förskottsskatten. Med hänvisning till dom av den 27 januari 2000 i mål C-190/98, Graf (REG 2000, s. I-493), punkterna 24 och 25, har den franska regeringen således gjort gällande att den eventuella negativa inverkan av de bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen beror på ett beslut av moderbolagets behöriga organ som är så hypotetiskt att dessa bestämmelser inte kan anses utgöra ett hinder för de fria rörligheterna.

54 För det andra anser den franska regeringen att oberoende av varifrån utdelningarna härrör skulle moderbolagets utbetalningar vara identiska eftersom förskottsskatten avräknades från det resultat som fick delas ut till aktieägarna.

55 Aktieägare utan hemvist i landet skulle, med stöd av avtal för att undvika dubbelbeskattning som Republiken Frankrike ingått med samtliga medlemsstater i unionen, emellertid kunna erhålla återbetalning av den förskottsskatt som det utdelande moderbolaget tagit ut, varför den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte påverkar deras situation.

56 När det gäller de aktieägare i det utdelande moderbolaget som har hemvist i landet, anser den franska regeringen att även om avsaknaden av en skattegottgörelse, som får avräknas från den förskottsskatt moderbolaget har att erlägga när det vidareutdelar utdelning från dotterbolag utan hemvist i landet, ska anses utgöra ett hinder för anskaffning av kapital från franska aktieägare, rör denna restriktion i vilket fall som helst en rent inhemsk kapitalrörelse mellan ett franskt moderbolag och dess franska aktieägare, utan koppling till utlandet, varför den inte omfattas av unionsrätten.

57 Dessa argument kan inte godtas.

58 Även om skattegottgörelsen för utdelning från dotterbolag med hemvist i landet endast kunde användas när moderbolaget beslutade att vidareutdela denna utdelning, är det, för det första, utrett att såväl skillnaden i behandling beroende på var det dotterbolag som lämnat utdelningen hade sitt hemvist som möjligheten att avräkna den eventuella skattegottgörelsen från den förskottsskatt som skulle erläggas vid vidareutdelningen av denna utdelning följer direkt av den franska lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

59 Möjligheten att erhålla skattegottgörelse som fick avräknas från förskottsskatten när utdelningen vidareutdelades var alltså inte avhängig någon framtida och hypotetisk händelse för ett moderbolag, utan den var avhängig en omständighet som per definition var knuten till utövandet av etableringsfriheten, nämligen den plats där dess dotterbolag hade sitt hemvist.

60 För det andra gäller att även om den franska regeringens påstående, att den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte har någon inverkan på situationen för aktieägare utan hemvist i landet, är den omständigheten att lagstiftningen i fråga vid den nationella domstolen skulle kunna utgöra ett hinder för ett moderbolags anskaffande av kapital från aktieägare med hemvist i landet, tillräcklig för att bekräfta att bestämmelserna i nämnda lagstiftning kan ha inskränkande verkan.

61 Den omständigheten att aktieägare med hemvist i landet kunde avhållas från att förvärva andelar i ett moderbolag, på grund av att utdelningarna från dess dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat än Republiken Frankrike skulle vara mindre än utdelningarna från inhemska dotterbolag, skulle nämligen i sin tur kunna avhålla detta moderbolag från att bedriva sin verksamhet via dotterbolag utan hemvist i landet.

62 Domstolen konstaterar att en sådan situation kan omfattas av de bestämmelser i fördraget som rör de grundläggande friheterna, eftersom den har samband med utbyten inom gemenskapen (domen i det ovannämnda målet Keller Holding, punkt 24), och att de bestämmelser i CGI som är i fråga i målet vid den nationella domstolen alltså medför en inskränkning, som i princip är otillåten enligt fördragets bestämmelser om etableringsfrihet, genom att gemenskapssituationer i skattemässigt hänseende behandlas mindre förmånligt än rent inhemska situationer (se dom av den 27 november 2008 i mål C-418/07, Papillon, REG 2008, s. I-8947, punkt 32).

63 Av domstolens rättspraxis följer att en inskränkning av etableringsfriheten bara är tillåten om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse (se, bland annat, dom av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, REG 2009, s. I-5145, punkt 57). Varken den hänskjutande domstolen eller de parter som yttrat sig har dock åberopat några omständigheter som skulle kunna motivera nämnda restriktion. Domstolen konstaterar följaktligen att artikel 49 FEUF utgör hinder för en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

Fri rörlighet för kapital

64 De överväganden som redovisats i punkterna ovan är tillämpliga på samma sätt när ett moderbolag erhållit utdelning på ett andelsinnehav som inte ger det ett bestämmande inflytande över det utdelande dotterbolagets beslut eller dess verksamhet.

65 Den skillnad i behandling som anförs i punkt 41 i förevarande dom skulle nämligen kunna leda till att moderbolag med hemvist i Frankrike avhålls från att investera sitt kapital i bolag med hemvist i en annan medlemsstat och även vara hämmande för bolag med hemvist i andra medlemsstater, eftersom den hindrar dem från att anskaffa kapital i Frankrike.

66 Eftersom utländska kapitalinkomster i skattehänseende behandlades mindre förmånligt än utdelningar från bolag med hemvist i Frankrike, blev aktierna i bolag med hemvist i andra medlemsstater nämligen mindre attraktiva för moderbolagen med hemvist i Frankrike än aktierna i bolag med säte i denna medlemsstat (se dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 35, samt domarna i de ovannämnda målen Manninen, punkterna 22 och 23, och Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 64).

67 Härav följer att den skillnad i behandling som följer av den i målet vid den nationella domstolen aktuella lagstiftningen utgjorde en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är otillåten enligt artikel 63 FEUF.

68 Emellertid har varken den nationella domstolen eller de som yttrat sig hänvisat till de skäl som anges i artikel 65 FEUF och till de tvingande skäl av allmänintresse som skulle kunna motivera en sådan restriktion.

69 Den första frågan ska mot bakgrund av det ovan redovisade besvaras enligt följande. Artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF utgör hinder för en sådan lagstiftning som en medlemsstat, i likhet med vad som är fallet i förvarande mål, har infört i syfte att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar och som innebär att ett moderbolag har rätt att från den förskottsskatt som det har att erlagga vid vidareutdelning till sina aktieägare av utdelning som det erhållit från sina dotterbolag, avräkna den skattegottgörelse som medges när nämnda utdelning lämnas av dotterbolag med hemvist i denna medlemsstat, men inte när den lämnas av ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat, eftersom denna lagstiftning inte i det senare fallet ger rätt till någon skattegottgörelse för den utdelning som det dotterbolaget lämnar.

Den andra frågan

70 Den nationella domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida unionsrätten i de fall, där den skatteordning som är i fråga i målet vid den domstolen inte i sig leder till att den skatt som den skattskyldige har att erlagga övervältras på tredje man, utgör hinder för att skattemyndigheterna nekar återbetalning av de belopp som moderbolaget betalat in, antingen med motiveringen att en sådan återbetalning skulle medföra en obehörig vinst för moderbolaget eller med motiveringen att det belopp som moderbolaget erlagt inte belastar moderbolaget i bokföringsmässigt eller skattemässigt hänseende, utan endast minskar det sammanlagda belopp som kan vidareutdelas till dess aktieägare.

71 Domstolen erinrar i detta hänseende om att rätten att erhålla återbetalning av avgifter som i en medlemsstat har tagits ut i strid med unionsrättsliga regler utgör en följd av, och ett komplement till, de rättigheter som medborgarna har tillerkänts i de unionsrättsliga bestämmelserna, såsom dessa har tolkats av domstolen (se, bland annat, dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio, REG 1983, s. 3595, punkt 12, svensk specialutgåva,

volym 7, s. 389, och av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkt 84). Medlemsstaten är alltså i princip skyldig att återbetala de skatter som uppburits i strid med unionsrätten (dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95–C-218/95, Comateb m.fl., REG 1997, s. I-165, punkt 20, domen i det ovannämnda målet Metallgesellschaft m.fl., punkt 84, dom av den 2 oktober 2003 i mål C-147/01, Weber's Wine World m.fl., REG 2003, s. I-11365, punkt 93, samt domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 202).

72 Likafullt gäller enligt fast rättspraxis att unionsrätten inte utgör hinder för ett nationellt rättssystem som hindrar att skatt som tagits ut felaktigt återbetalas om detta skulle medföra en obehörig vinst för de återbetalningsberättigade (dom av den 24 mars 1988 i mål 104/86, kommissionen mot Italien, REG 1988, s. 1799, punkt 6, av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport, REG 1999, s. I-579, punkt 47, av den 21 september 2000 i de förenade målen C-441/98 och C-442/98, Michailidis, REG 2000, s. I-7145, punkt 31, samt av den 10 april 2008 i mål C-309/06, Marks & Spencer, REG 2008, s. I-2283, punkt 41). Det skydd för de rättigheter som garanteras inom detta område i unionens rättsordning innebär alltså inte att staten är skyldig att återbetala de skatter, tullar och avgifter som har uppburits i strid med unionsrätten, när det är fastställt att den som är skyldig att erlägga dessa pålagor faktiskt har övervältrat dem på andra rättssubjekt (se domen i det ovannämnda målet Comateb m.fl., punkt 21, och dom av den 6 september 2011 i mål C-398/09, Lady & Kid m.fl., REU 2011, s. I-0000, punkt 18).

73 Som framgår av rättspraxis ska emellertid en sådan nekad återbetalning tolkas restriktivt, eftersom den utgör en begränsning av en personlig rättighet som följer av unionsrätten (domarna i de ovannämnda målen Weber's Wine World m.fl., punkt 95, och Lady & Kid m.fl., punkt 20).

74 Som framgår av punkterna 20 och 25 i domen i det ovannämnda målet Lady & Kid m.fl., avser det enda undantaget från rätten till återbetalning av skatt som uppburits i strid med unionsrätten det fallet att den skattskyldige har övervältrat en felaktigt påförd skatt direkt på köparen.

75 I förevarande fall har den nationella domstolen själv påpekat att den ordning som där är i fråga, vilken för övrigt rör den förskottsskatt som ett moderbolag har erlagt i samband med att det lämnat utdelning, och inte en skatt som uppburits med anledning av försäljning av produkter, inte leder till någon övervältring av nämnda förskottsskatt på tredje man, såsom den köpare som avses i ovannämnda rättspraxis.

76 Under dessa förhållanden ska den andra frågan besvaras enligt följande. I de fall, där en sådan skatteordning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte i sig leder till att den skatt som den skattskyldige felaktigt har erlagt övervältras på tredje man, utgör unionsrätten hinder för att skattemyndigheterna nekar återbetalning av de belopp som moderbolaget betalat in, antingen med motiveringen att en sådan återbetalning skulle medföra en obehörig vinst för moderbolaget eller med motiveringen att det belopp som moderbolaget erlagt inte belastar moderbolaget i bokföringsmässigt eller skattemässigt hänseende, utan endast minskar det sammanlagda belopp som kan vidareutdelas till dess aktieägare.

Den tredje frågan

77 Den nationella domstolen har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen utgör hinder för att återbetalningen till ett moderbolag av belopp som är ägnade att säkerställa att en och samma skatteordning tillämpas på utdelning som moderbolaget erhåller från dotterbolag med hemvist i Frankrike och utdelning som nämnda bolag erhåller från dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater, vilken moderbolaget därefter vidareutdelar, villkoras av att den skattskyldige lämnar de uppgifter som vederbörande

ensam förfogar över och som beträffande varje omtvistad utdelning bland annat avser den skattesats som faktiskt tillämpats och det skattebelopp som faktiskt erlagts på den vinst som dotterbolagen med hemvist i övriga medlemsstater har redovisat, trots att sådana uppgifter inte krävs in från dotterbolag med hemvist i Frankrike, eftersom skattemyndigheterna i det fallet redan har tillgång till uppgifterna.

78 I detta avseende gäller enligt fast rättspraxis att det ankommer på medlemsstaternas domstolar att i enlighet med lojalitetsprincipen i artikel 4 FEUF säkerställa domstolsskyddet av enskildas rättigheter enligt unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, domar av den 16 december 1976 i mål 33/76, *Rewe-Zentralfinanz och Rewe-Zentral*, REG 1976, s. 1989, punkt 5, svensk specialutgåva, volym 3, s. 261, och *Comet*, 45/76, REG 1976, s. 2043, punkt 12, dom av den 19 juni 1990 i mål C-213/89, *Factortame m.fl.*, REG 1990, s. I-2433, punkt 19, svensk specialutgåva, volym 10, s. 435, samt av den 13 mars 2007 i mål C-432/05, *Unibet*, REG 2007, s. I-2271, punkt 38).

79 I avsaknad av unionsrättsliga föreskrifter på området för återbetalning av nationella avgifter som har tagits ut felaktigt ska det i varje medlemsstats rättsordning anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter som för enskilda följer av unionsrätten. Dessa förfaranden får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande talan som grundar sig på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten (effektivitetsprincipen) (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 203 och där angiven rättspraxis).

80 Det ankommer även på den nationella domstolen att bestämma lämplig metod för att i praktiken beivra ett brott mot förbudet för restriktioner av etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital.

81 I den tredje frågan som ställts förutsätts, enligt den nationella domstolen, att om det konstateras föreligga restriktioner för etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital krävs det, för att säkerställa likabehandling av dem som erhåller utdelning från dotterbolag med hemvist i Frankrike och dem som erhåller utdelning från dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat, att de senare beviljas en sådan skattegottgörelse som de förstnämnda utdelningsmottagarna har rätt till.

82 Domstolen erinrar om att en medlemsstats skattemyndigheter har rätt att av den skattskyldige kräva den bevisning som de anser vara nödvändig för att avgöra huruvida de villkor som uppställs för en skattefördel enligt den ifrågavarande lagstiftningen är uppfyllda och, följaktligen, huruvida nämnda fördel ska beviljas eller ej (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, *Danner*, REG 2002, s. I-8147, punkt 50, av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, *Skandia och Ramstedt*, REG 2003, s. I-6817, punkt 43, av den 27 januari 2009 i mål C-318/07, *Persche*, REG 2009, s. I-359, punkt 54, domen i det ovannämnda målet *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 95, samt dom av den 30 juni 2011 i mål C-262/09, *Meilicke m.fl.*, REU 2011, s. I-0000, punkt 45).

83 Accor har i det avseendet gjort gällande att systemet med skattegottgörelse bygger på att endast det utdelande bolaget är skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer, eftersom skattegottgörelsen alltid motsvarar 50 procent av lämnad utdelning. Accor anser följaktligen att det vore tillräckligt att bevisa att det utdelande dotterbolaget har påförts inkomstskatt för juridiska personer i sin hemviststat.

84 Enligt kommissionen, som visserligen anser det vara förenligt med gällande rätt att beakta den beskattning som skett för dotterbolaget i dess hemviststat, leder inte den ordning som är

aktuell i det nationella målet till någon exakt överensstämmelse mellan det belopp som erlagts i skatt och det belopp som avser skattegottgörelse, och det skulle räcka med att tillgripa den lagstadgade skattesatsen i dotterbolagets hemviststat.

85 Den franska regeringen och Förenade kungarikets regering anser att den påstådda diskriminerande verkan av den i det nationella målet aktuella ordningen kan åtgärdas genom att en skattegottgörelse motsvarande ett belopp som neutraliserar den skatt som erlagts i dotterbolagets hemviststat tillämpas, där detta beräknas med ledning av den skatt som i den staten påförts den vinst som dotterbolaget sedan delar ut. Den franska regeringen har hävdad att systemet med skattegottgörelse och förskottsskatt var ämnat att lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen av lämnad utdelning för att uppfylla kravet på neutral beskattning, och att denna lindring av den ekonomiska dubbelbeskattningen medförde att nivån på den inkomstskatt för juridiska personer som de franska dotterbolagen faktiskt dessförinnan haft att erlagga, beaktades. Enligt denna regering fick skattegottgörelsen därmed inte överstiga den inkomstskatt för juridiska personer som påförts sedermera utdelad vinst efter normal skattesats och, för det fall den sedermera utdelade vinsten beskattats efter en reducerad skattesats till den grad att skattegottgörelsen översteg den inkomstskatt för juridiska personer som påförts kvarstående belopp, en förskottsskatt kunde tas ut med maximalt den överskjutande delen av skattegottgörelsen för inkomstskatten för juridiska personer.

86 Det ankommer på den nationella domstolen, som är ensam behörig att tolka den nationella rätten, att avgöra frågan huruvida den ordning som är i fråga i målet vid densamma, grundades på en exakt överensstämmelse mellan den skatt som erlagts på sedermera utdelad vinst och skattegottgörelsen.

87 Det ska dock preciseras att även om det av rättspraxis framgår att unionsrätten tvingar en medlemsstat, som har ett system för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning som bolag med hemvist i landet lämnar till personer med hemvist i landet, att ge utdelning som bolag utan hemvist i landet lämnar till personer med hemvist i landet en likvärdig behandling (se domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 72), så innebär inte denna rätt någon skyldighet för medlemsstaterna att gynna de skattskyldiga personer som har investerat i utländska bolag i förhållande till dem som har investerat i inhemska bolag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 december 2007 i mål C-298/05, *Columbus Container Services*, REG 2007, s. I-10451, punkterna 39 och 40, samt domen i det ovannämnda målet *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 89).

88 Domstolen har sålunda slagit fast att unionsrätten inte hindrar att en medlemsstat undviker kedjebeskattnings av utdelning till ett bolag med hemvist i landet genom att tillämpa bestämmelser om undantag från skatt på denna utdelning om den lämnas av bolag med hemvist i landet, medan utdelningar som lämnas av bolag utan hemvist i landet befrias från kedjebeskattnings genom ett avräkningssystem. Detta förutsätter emellertid att den skattesats som tillämpas på utländska utdelningar inte överstiger den skattesats som tillämpas på inhemska sådana och att avräkningen åtminstone motsvarar det belopp som har erlagts i det utdelande bolagets medlemsstat, dock högst med det skattebelopp som påförts i det utdelningsmottagande bolagets medlemsstat (se domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkterna 48 och 57, och *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 86, samt beslut av den 23 april 2008 i mål C-201/05, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, REG 2008, s. I-2875, punkt 39).

89 Domstolen har slagit fast att när beskattningen av den vinst som ligger till grund för den utländska utdelningen är lägre i det utdelande bolagets hemviststat än i den stat där det utdelningsmottagande bolaget har sitt hemvist, ska sistnämnda stat medge en avräkning som

totalt sett motsvarar den skatt som det utdelande bolaget erlagt i den medlemsstat där det har sitt hemvist (domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 51, och *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 87).

90 När å andra sidan beskattningen av denna vinst är högre i den medlemsstat där det utdelande bolaget har sitt hemvist än i den medlemsstat där det utdelningsmottagande bolaget har sitt hemvist, är sistnämnda stat inte skyldig att medge avräkning med mer än vad det utdelningsmottagande bolaget har att erlagga i inkomstskatt för juridiska personer. Nämnda medlemsstat behöver inte återbetala mellanskillnaden, det vill säga det belopp som erlagts i den medlemsstat där det utdelande bolaget har sitt hemvist och som överstiger den skatt som ska erläggas i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat (se domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 52, och *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 88).

91 När det gäller den ordning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen gäller att även om en medlemsstat var skyldig att bevilja dem som erhöll utdelning från ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat en skattegottgörelse som alltid motsvarande halva utdelningsbeloppet, i enlighet med vad *Accor* krävt, skulle detta innebära att denna utdelning behandlas förmånligare än utdelning från förstnämnda stat, om den skattesats som tillämpas för det utdelande bolaget i dess hemviststat är lägre än den skattesats som tillämpas i den förstnämnda medlemsstaten.

92 En medlemsstat ska följaktligen ha möjlighet att beräkna den inkomstskatt för juridiska personer som erlagts i det utdelande bolagets hemviststat, och som ska ligga till grund för den skattegottgörelse som det utdelningsmottagande moderbolaget beviljas. I motsats till vad *Accor* har gjort gällande räcker det alltså inte att bevisa att det utdelande bolaget har beskattats i sin hemviststat för den vinst som delats ut, utan det måste även uppge vilken slags skatt som faktiskt påförts vinsten och vilken faktisk skattesats som tillämpats därvid.

93 Under dessa förhållanden kan den administrativa belastningen, i synnerhet den omständigheten att de nationella skattemyndigheterna begär uppgifter om den skatt som faktiskt påförts det utdelande bolagets vinst i dess hemviststat, varken anses vara överdriven eller träda likvärdighets- och effektivitetsprinciperna förnär.

94 När det gäller likvärdighetsprincipen har nämligen den nationella domstolen i sin tredje fråga själv påpekat att beträffande utdelning från dotterbolag med hemvist i Frankrike känner myndigheterna till vilken faktisk skattesats som tillämpats och vilken skatt som faktiskt erlagts.

95 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 102 i sitt förslag till avgörande följer det vidare av den rättspraxis som det erinrats om i punkt 82 i förevarande dom, att unionsrätten inte hindrar att det i första hand ankommer på det berörda moderbolaget att inkomma med relevant bevisning.

96 Det är visserligen korrekt att det utdelningsmottagande moderbolaget inte självt förfogar över alla uppgifter avseende den inkomstskatt för juridiska personer som belastat utdelning från dess dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat, men sistnämnda bolag har i princip tillgång till dessa uppgifter. Under dessa förhållanden hänger alla eventuella svårigheter för moderbolaget att tillhandahålla efterfrågade uppgifter om den skatt som erlagts av dess utdelande dotterbolag samman med en eventuell underlåtenhet av det dotterbolag som förfogar över uppgifterna att samarbeta, och inte med uppgifternas inneboende komplexitet. Det bristande utbyte av upplysningar som moderbolaget möter, utgör således inte ett problem som den berörda medlemsstaten ska stå till svars för (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 98).

97 I motsats till vad *Accor* har hävdats innebär heller inte den omständigheten att

skattemyndigheterna, när det gäller utdelning från bolag med hemvist i andra medlemsstater än denna stat, kan använda det system för ömsesidigt bistånd som föreskrivs i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 beträffande ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57, nedan kallat direktiv 77/799), att de är skyldiga att befria det utdelningsmottagande moderbolaget från bevisbördan beträffande den skatt som det utdelande bolaget har erlagt i en annan medlemsstat (se domarna i de ovannämnda målen Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 100, och Meilicke m.fl., punkt 50).

98 I direktiv 77/799 föreskrivs nämligen en rätt för de nationella skattemyndigheterna att begära information som de inte själva kan samla in, och domstolen har med ledning av detta slagit fast att användningen av termen "får" i artikel 2.1 i detta direktiv indikerar att även om nämnda myndigheter visserligen har möjlighet att begära information från den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat, föreligger inte någon skyldighet att framställa en sådan begäran. Det ankommer på varje medlemsstat att bedöma i vilka specifika fall som information om transaktioner genomförda av skattskyldiga personer med hemvist inom deras territorier saknas, och avgöra om dessa fall motiverar att det framställs en begäran om information till en annan medlemsstat (dom av den 27 september 2007 i mål C-184/05, Twoh International, REG 2007, s. I-7897, punkt 32, och domarna i de ovannämnda målen Persche, punkt 65, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 101, och Meilicke m.fl., punkt 51).

99 När det gäller iakttagandet av effektivitetsprincipen ska det för det första påpekas att den erforderliga bevisningen ska ge skattemyndigheterna i beskattningsmedlemsstaten möjlighet att på ett klart och precist sätt kontrollera huruvida villkoren för erhållande av en skattefördel är uppfyllda, men den behöver inte ha någon särskild form, eftersom bedömningen inte får vara alltför formalistisk (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Meilicke m.fl., punkt 46).

100 För det andra ankommer det på den hänskjutande domstolen att pröva om inte uppgifterna avseende den faktiskt tillämpade skattesatsen och den faktiskt erlagda skatten på den vinst som delats ut visar sig i praktiken omöjliga eller orimligt svåra att inhämta, bland annat med hänsyn till den lagstiftning i det utdelande bolagets hemvistmedlemsstat som avser undvikande av dubbelbeskattning och registrering av den inkomstskatt för juridiska personer som ska erläggas, samt sparandet av administrativa handlingar eller bokföring.

101 Begäran om ingivande av dessa uppgifter ska dessutom framställas inom den tid då skyldighet föreligger enligt lagstiftningen i dotterbolagets hemviststat att spara administrativa handlingar eller bokföring. Som Accor har påpekat kan det inte krävas av det bolaget, för att det ska beviljas en skattegottgörelse, att det inkommer med handlingar som omfattar en period som konsekvent överskrider den tid då skyldighet föreligger enligt lag att spara administrativa handlingar och bokföring.

102 Mot bakgrund av vad som redovisats ovan ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Likvärdighets- och effektivitetsprinciperna utgör inte hinder för att återbetalningen till ett moderbolag av belopp som är ägnade att säkerställa att en och samma skatteordning tillämpas på utdelning som moderbolaget erhåller från dotterbolag med hemvist i Frankrike och utdelning som nämnda bolag erhåller från dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater, vilken moderbolaget därefter vidareutdelar, villkoras av att den skattskyldige lämnar de uppgifter som vederbörande ensam förfogar över och som beträffande varje omtvistad utdelning bland annat avser den skattesats som faktiskt tillämpats och det skattebelopp som faktiskt erlagts på den vinst som

dotterbolagen med hemvist i övriga medlemsstater har redovisat, trots att sådana uppgifter inte krävs in från dotterbolag med hemvist i Frankrike, eftersom myndigheterna i det fallet redan har tillgång till uppgifterna. Kravet på lämnande av dessa uppgifter förutsätter dock att det inte visar sig vara i praktiken omöjligt eller orimligt svårt, bland annat med hänsyn till bestämmelserna i dessa medlemsstaters lagstiftningar om undvikande av dubbelbeskattning och om registrering av den inkomstskatt för juridiska personer som ska erläggas, samt sparandet av administrativa handlingar, att förebringa bevisning om att dotterbolagen med hemvist i övriga medlemsstater har erlagt skatten. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida dessa villkor är uppfyllda i det mål som är anhängigt vid densamma.

Rättegångskostnader

103 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) Artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF utgör hinder för en sådan lagstiftning som en medlemsstat, i likhet med vad som är fallet i förvarande mål, har infört i syfte att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar och som innebär att ett moderbolag har rätt att från den förskottsskatt som det har att erlagga vid vidareutdelning till sina aktieägare av utdelning som det erhållit från sina dotterbolag, avräkna den skattegottgörelse som medges när nämnda utdelning lämnas av dotterbolag med hemvist i denna medlemsstat, men inte när den lämnas av ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat, eftersom denna lagstiftning inte i det senare fallet ger rätt till någon skattegottgörelse för den utdelning som det dotterbolaget lämnar.**
- 2) I de fall där en sådan skatteordning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte i sig leder till att den skatt som den skattskyldige felaktigt har erlagt övervältras på tredje man, utgör unionsrätten hinder för att skattemyndigheterna nekar återbetalning av de belopp som moderbolaget betalat in, antingen med motiveringen att en sådan återbetalning skulle medföra en obehörig vinst för moderbolaget eller med motiveringen att det belopp som moderbolaget erlagt inte belastar moderbolaget i bokföringsmässigt eller skattemässigt hänseende, utan endast minskar det sammanlagda belopp som kan vidareutdelas till dess aktieägare.**
- 3) Likvärdighets- och effektivitetsprinciperna utgör inte hinder för att återbetalningen till ett moderbolag av belopp som är ägnade att säkerställa att en och samma skatteordning tillämpas på utdelning som moderbolaget erhåller från dotterbolag med hemvist i Frankrike och utdelning som nämnda bolag erhåller från dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater, vilken moderbolaget därefter vidareutdelar, villkoras av att den skattskyldige lämnar de uppgifter som vederbörande ensam förfogar över och som beträffande varje omtvistad utdelning bland annat avser den skattesats som faktiskt tillämpats och det skattebelopp som faktiskt erlagts på den vinst som dotterbolagen med hemvist i övriga medlemsstater har redovisat, trots att sådana uppgifter inte krävs in från dotterbolag med hemvist i Frankrike, eftersom myndigheterna i det fallet redan har tillgång till uppgifterna. Kravet på lämnande av dessa uppgifter förutsätter dock att det inte visar sig vara i praktiken omöjligt eller orimligt svårt, bland annat med hänsyn till bestämmelserna i dessa medlemsstaters lagstiftningar om undvikande av dubbelbeskattning och om registrering av den inkomstskatt för juridiska personer som ska erläggas, samt sparandet av administrativa handlingar, att förebringa bevisning om att dotterbolagen med hemvist i övriga medlemsstater har erlagt skatten. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida dessa villkor är uppfyllda i det mål som är**

anhängigt vid densamma.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.