

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

4. oktober 2018 (*)

»Traktatbrud – artikel 49 TEUF, artikel 63 TEUF og artikel 267, stk. 3, TEUF – kædebeskatning – forskelsbehandling afhængigt af, i hvilken medlemsstat datterdatterselskabet har hjemsted – tilbagebetaling af forskudsskat, der er opkrævet med urette – krav til de beviser, der kan begrunde en sådan tilbagebetaling – loft over retten til tilbagebetaling – forskelsbehandling – national ret, der træffer afgørelse i sidste instans – pligt til at forelægge præjudicielle spørgsmål«

I sag C-416/17,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 10. juli 2017,

Europa-Kommissionen ved J.-F. Brakeland og W. Roels, som befuldmægtigede,

sagsøger,

mod

Den Franske Republik ved E. de Moustier, A. Alidière og D. Colas, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça, Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Femte Afdeling, og dommerne E. Levits (refererende dommer), M. Berger og F. Biltgen,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitssekretær: assisterende justitssekretær M.-A. Gaudissart,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 20. juni 2018,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 25. juli 2018,

afsagt følgende

Dom

1 Europa-Kommissionen har i stævningen nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i medfør af artikel 49 TEUF, artikel 63 TEUF og artikel 267, stk. 3, TEUF samt i medfør af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, idet den har opretholdt en diskriminerende og uforholdsmæssig behandling af franske moderselskaber, der modtager udbytte fra udenlandske datterselskaber, for så vidt angår retten til tilbagebetaling af skat, der er opkrævet i strid med EU-retten, som denne er fortolket af Domstolen i dom af 15.

september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

National ret

2 Artikel 146, stk. 2, i code général des impôts (lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«) bestemte følgende i den affattelse, som var gældende i de skatteår, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581):

»Når udlodningen fra et moderselskab indebærer, at der skal betales forskudsskat ifølge artikel 223e, skal forskudsskatten i givet fald nedsættes med et beløb svarende til den skattecredit, som er knyttet til indtægter fra kapitalandelene [...], som er oppebåret inden for de seneste fem afsluttede regnskabsår.«

3 CGI's artikel 158a, stk. 1, i den affattelse, som var gældende i de skatteår, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), havde følgende ordlyd:

»Personer, som modtager udbytte fra franske selskaber, får heraf en indkomst bestående af:

- a) de beløb, som modtages fra selskabet
- b) en skattegodtgørelse, som udgør en skattecredit hos Trésor [(finansministeriet)].

Denne skattecredit svarer til halvdelen af de beløb, som faktisk er betalt af selskabet.

Skattekrediten kan kun udnyttes, i det omfang indkomsten medregnes i beregningsgrundlaget for den indkomstskat, som modtageren skal betale af indkomsten.

Skattekrediten modtages ved betaling af denne skat.

Skattekrediten tilbagebetales til fysiske personer, i det omfang beløbet overstiger det skattebeløb, som de skal betale.«

4 CGI's artikel 223e, stk. 1, første afsnit, bestemte i den affattelse, som fandt anvendelse på udlodninger, der blev betalt fra den 1. januar 1999:

»[...] [N]år de overskud, som udloddes af et selskab, udbetales af beløb, hvoraf selskabet ikke er blevet pålagt selskabsskat til normal skattesats [...], skal selskabet betale forskudsskat svarende til skattekrediten beregnet efter den fremgangsmåde, der er angivet i artikel 158a, stk. 1. [...] Forskudsskatten skal betales i forbindelse med udlodninger, som giver ret til skattecredit ifølge artikel 158a, uanset hvem der modtager udbyttet.«

Twistens baggrund

Dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)

5 Accor, der er et fransk selskab, anmodede i 2001 de franske skattemyndigheder om tilbagebetaling af forskudsskat, der var betalt i forbindelse med videreudlodning af udbytte modtaget fra selskabets datterselskaber med hjemsted i andre medlemsstater. Denne anmodning om tilbagebetaling var knyttet til den omstændighed, at for så vidt angik alene udbytte fra hjemmehørende datterselskaber kunne et moderselskab, når det videreudloddede dette udbytte, modregne den skattegodtgørelse, der var knyttet til udlodningen af dette udbytte, i den forskudsskat, som selskabet skulle betale. Da skattemyndighederne afslog anmodningen, anlagde Accor sag ved de franske forvaltningsdomstole.

6 Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) indgav en anmodning om præjudiciel afgørelse til Domstolen, der i sin dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), indledningsvis i præmis 49 anførte, at til forskel fra udbytte, der hidrørte fra hjemmehørende datterselskaber, gjorde den franske lovgivning det ikke muligt at imødegå den beskatning, som blev pålagt på det udloddende ikke-hjemmehørende datterselskabs plan, mens der i forbindelse med videreudlodning af udbytte skal betales forskudsskat af udbytte udloddet af såvel hjemmehørende som ikke-hjemmehørende datterselskaber.

7 Domstolen konkluderede på denne baggrund i nævnte doms præmis 69, at en sådan forskellig behandling mellem udbytte udloddet af et hjemmehørende datterselskab og udbytte udloddet af et ikke-hjemmehørende datterselskab er i strid med artikel 49 TEUF og 63 TEUF.

8 Domstolen udtalte endvidere i nævnte doms præmis 92, at en medlemsstat bør kunne beregne den selskabsskat, som er erlagt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab har hjemsted, og som skal gøres til genstand for den skattegodtgørelse, som indrømmes det moderselskab, som modtager udbyttet, og at det derfor ikke er tilstrækkeligt at godtgøre, at det udloddende selskab i den medlemsstat, hvor det har hjemsted, er blevet beskattet af det overskud, som ligger til grund for det udloddede udbytte, uden at fremlægge oplysninger om karakteren af og satsen for den selskabsskat, som faktisk har belastet det pågældende overskud.

9 Domstolen tilføjede i samme doms præmis 99 og 101, at den påkrævede dokumentation skal gøre det muligt for skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten klart og præcist at kontrollere, om betingelserne for at opnå en skattefordel er opfyldt, og at anmodningen om fremlæggelse af de pågældende oplysninger skal gøres gældende i den periode, hvor det er lovpligtigt at opbevare administrative dokumenter og regnskaber, som fastsat i lovgivningen i den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted, uden at det herved kan forlanges, at der skal fremlægges dokumenter, som dækker en periode, som væsentligt overskrider varigheden af denne periode.

10 Domstolen fastslog således følgende:

»1) Artikel 49 TEUF og 63 TEUF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som har til formål at afskaffe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte som den i hovedsagen omhandlede, som tillader et moderselskab at modregne den skattegodtgørelse, som er tilknyttet udbytte udloddet af datterselskaber, hvis det hidrører fra et datterselskab i den pågældende medlemsstat, i den forskudsskat, som moderselskabet skal betale, når det til sine aktionærer videreudlodder dette udbytte, men som ikke giver en tilsvarende modregningsadgang, hvis udbyttet stammer fra et datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat, eftersom denne lovgivning i dette tilfælde ikke giver ret til en skattegodtgørelse i anledning af udbytte fra dette datterselskab.

[...]

3) Ækvivalens- og effektivitetsprincippet er ikke til hinder for, at der som betingelse for

tilbagebetaling til et moderselskab af beløb, som kan sikre anvendelsen af den samme skattemæssige ordning på udbytte, der udloddes af moderselskabets datterselskaber med hjemsted i Frankrig, og på udbytte, der udloddes af dette selskabs datterselskaber med hjemsted i andre medlemsstater, og som giver anledning til moderselskabets videreudlodning, kræves, at den skattepligtige fremlægger oplysninger, som kun denne har adgang til, for hver enkelt udlodning, som er genstand for en tvist, vedrørende bl.a. den skattesats, som faktisk er anvendt, og det skattebeløb, der faktisk er betalt af overskuddet i datterselskaber i andre medlemsstater, selv om de samme oplysninger ikke kræves for de datterselskaber, som er etableret i Frankrig, da myndighederne har adgang til dem. Fremlæggelsen af disse oplysninger kan imidlertid kun kræves under forudsætning af, at det ikke er praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at dokumentere, hvilken skat datterselskaber i andre medlemsstater har betalt, navnlig henset til disse medlemsstaters lovgivning om undgåelse af dobbeltbeskatning og registrering af den selskabsskat, som skal betales, samt om opbevaring af administrative dokumenter. Det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, om disse betingelser er opfyldt i hovedsagen.«

Dommene afsagt af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager)

11 Efter afsigelsen af dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), fastlagde Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) i dom af 10. december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074 20121210), og dom af 10. december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075 20121210) (herefter »dommene afsagt af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager)«, betingelserne for tilbagebetaling af forskudsskat, der var opkrævet i strid med EU-retten.

12 Hvad for det første angår omfanget af tilbagebetalingen af forskudsskat udtalte Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) følgende:

– Såfremt det udbytte, der videreudloddet til det franske moderselskab af et af dets datterselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, ikke er blevet beskattet i dette sidstnævnte selskab, medregnes den skat, som er betalt af det datterdatterselskab, der har opnået det overskud, der ligger til grund for det udloddede udbytte, ikke ved fastsættelsen af det forskud, der skal tilbagebetales til moderselskabet (dommene afsagt af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) den 10.12.2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074 20121210, præmis 29, og Accor, FR:CESSR:2012:317075 20121210, præmis 24).

– Når et udloddende selskab i medlemsstaten har været undergivet en faktisk skattesats, der er højere end den normale franske skattesats, dvs. 33,33%, skal den skattecredit, som det kan gøre krav på, begrænses til en tredjedel af det udbytte, som det har modtaget og videreudloddet (dommene afsagt af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) den 10.12.2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074 20121210, præmis 44, og Accor, FR:CESSR:2012:317075 20121210, præmis 40).

13 Hvad for det andet angår den dokumentation, der skal fremlægges til støtte for anmodningerne om tilbagebetaling, fastslog Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) følgende:

– Forskudsskatteangivelser kan gøres gældende med henblik på fastlæggelse af størrelsen af det udbytte, som er modtaget fra datterselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat (dommene afsagt af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) den 10.12.2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074 20121210, præmis 24 og 25, og Accor, FR:CESSR:2012:317075 20121210, præmis 19 og 20).

– Det er et krav, at selskabet skal være i besiddelse af alle de oplysninger, der kan begrunde

anmodningen om tilbagebetaling, under hele sagen, uden at udløbet af den lovpligtige opbevaringsperiode medfører en fritagelse for denne forpligtelse (dommene afsagt af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) den 10.12.2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074 20121210, præmis 35, og Accor, FR:CESSR:2012:317075 20121210, præmis 31).

Den administrative procedure

14 Efter de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme modtog Kommissionen flere klager vedrørende betingelserne for tilbagebetaling af den forskudsskat, som franske selskaber, der havde modtaget udbytte af udenlandsk oprindelse, havde betalt.

15 Da Kommissionen ikke fandt udvekslingen af oplysninger mellem institutionen og Den Franske Republik tilfredsstillende, sendte den en åbningsskrivelse til de franske myndigheder den 27. november 2014, hvori den anførte, at visse af de betingelser for tilbagebetaling af forskudsskat, som var fastlagt i de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme, kunne udgøre tilsidesættelser af EU-retten.

16 Den Franske Republik bestred i sin besvarelse af 26. januar 2015 de klagepunkter, som den blev foreholdt, og Kommissionen meddelte den derfor den 29. april 2016 en begrundet udtalelse, hvori den pålagde Den Franske Republik at træffe de nødvendige foranstaltninger til at efterleve udtalelsen inden for en frist på to måneder efter modtagelsen heraf.

17 Eftersom Den Franske Republik fastholdt sit synspunkt i sin besvarelse af 28. juni 2016, har Kommissionen anlagt nærværende traktatbrudssøgsmål på grundlag af artikel 258 TEUF.

Om søgsmålet

18 Til støtte for søgsmålet har Kommissionen gjort fire klagepunkter gældende, idet de tre første vedrører tilsidesættelse af artikel 49 TEUF og 63 TEUF, således som disse er fortolket af Domstolen i dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), samt tilsidesættelse af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, mens det fjerde klagepunkt vedrører tilsidesættelse af artikel 267, stk. 3, TEUF.

Om det første klagepunkt vedrørende tilsidesættelse af artikel 49 TEUF og 63 TEUF som følge af den begrænsning af retten til tilbagebetaling af forskudsskat, som følger af den manglende hensyntagen til beskatning, som datterdatterselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat end Den Franske Republik har været undergivet

Parternes argumenter

19 Det er Kommissionens opfattelse, at de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme ikke har bragt den franske lovgivnings uforenelighed med artikel 49 TEUF og 63 TEUF, som Domstolen konstaterede i dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), til ophør. I medfør af disse domme afsagt af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) tages der nemlig ikke hensyn til den beskatning, som ikke-hjemmehørende datterdatterselskaber – hvorfra det udbytte, der ligger til grund for det udbytte, som de ikke-hjemmehørende datterselskaber udlodder til det hjemmehørende moderselskab, hidrører – har været undergivet, i forbindelse med tilbagebetalingen af den forskudsskat, som moderselskabet har betalt ved videreudlodning af udbyttet. Modsat vil den økonomiske dobbeltbeskatning i en rent national kæde af kapitalinteresser blive neutraliseret, eftersom transaktionen med udlodning af udbytte mellem datterdatterselskabet og datterselskabet

giver ret til en skattegodtgørelse med et beløb, som svarer til den forskudsskat, der skal betales som følge af denne videreudlodning.

20 Denne forskelsbehandling alt efter det udloddende datterdatterselskabs hjemsted er endvidere ikke objektivt begrundet.

21 Indledningsvis kan den omstændighed, at begrebet »datterdatterselskab« ikke findes i fransk ret, ikke danne grundlag for en manglende hensyntagen til beskatning af det overskud, som ligger til grund for det udbytte, som det ikke-hjemmehørende datterdatterselskab udlodder til moderselskabet via moderselskabets mellemliggende datterselskab, idet dette vil medføre en alt for formalistisk tilgang til mekanismen med skattegodtgørelser. Der er desuden tale om en behandling af udbyttet på grundlag af udbyttets oprindelse og ikke på grundlag af de enheder, der befinder sig i en kæde af kapitalinteresser. I denne henseende er det uden relevans, at datterselskabet har været indrømmet en skattefritagelse, eftersom det udbytte, som datterdatterselskabet har udloddet, oprindeligt er blevet beskattet.

22 Da betaling af forskudsskat i anledning af udbytteudlodning udgør en forpligtelse i henhold til fransk lovgivning, kan det endvidere ikke gøres gældende, at den yderligere skattebyrde, der pålægges udbytte, som udloddes af et hjemmehørende selskab, og som hidrører fra en tidligere udbytteudlodning mellem dette selskabs ikke-hjemmehørende datterselskab og ikke-hjemmehørende datterdatterselskab, skyldes lovgivningen i datterselskabets og datterdatterselskabets etableringsmedlemsstat.

23 Endelig har Kommissionen gjort gældende, at Den Franske Republik ikke kan unddrage sig forpligtelsen til at undgå økonomisk dobbeltbeskatning i anledning af udlodning af udbytte, der hidrører fra et ikke-hjemmehørende datterdatterselskabs overskud, med den begrundelse, at det ikke tilkommer Den Franske Republik at tilpasse sit skattesystem til andre medlemsstaters forskellige beskatningsordninger. Det kræves nemlig ikke af Den Franske Republik, at den skal tilpasse sit skattesystem, men alene at den skal anvende dette system ensartet, uanset hvorfra det udloddede udbytte hidrører.

24 Den Franske Republik har ikke bestridt, at fremgangsmåden for tilbagebetaling af forskudsskat, således som denne er defineret i de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme, ikke gør det muligt at neutralisere den beskatning, som udbytte udloddet af et ikke-hjemmehørende datterdatterselskab har været undergivet. Den har imidlertid gjort gældende, at den franske ordning alene sikrer, at dobbeltbeskatning undgås på hvert udloddende selskabs niveau. En medlemsstat kan frit tilrettelægge sin beskatningsordning, så længe den ikke medfører forskelsbehandling, og det påhviler derfor ikke medlemsstaten at tilpasse sit eget beskatningssystem til andre medlemsstaters system.

25 I det foreliggende tilfælde gør den franske skattelovgivning det således ikke muligt at modregne skat, som et moderselskabs ikke-hjemmehørende datterdatterselskab har betalt, i den skat, som moderselskabet skal betale. Skattegodtgørelsen indrømmes nemlig kun moderselskabet som følge af den beskatning, der er foretaget af det udloddende datterselskabs overskud. Der består derfor ingen pligt for Den Franske Republik til at sikre, at der ved beregningen af tilbagebetalingen af betalt forskudsskat tages hensyn til beskatningen af udbytteudloddende ikke-hjemmehørende datterdatterselskaber.

26 Den omstændighed, at et datterdatterselskabs udlodning af udbytte til et datterselskab har været genstand for beskatning, er således en følge af anvendelsen af en udenlandsk skattelovgivning i Den Franske Republik, som det ikke tilkommer Den Franske Republik at korrigere.

27 For så vidt som det franske system, der har til formål at afskaffe dobbeltbeskatning, ikke anvender begrebet datterdatterselskab, er modregning af skat, der skal betales i forbindelse med udbytteudlodning, alene mulig for det selskab, der modtager udbyttet. Med andre ord er der tale om et binært forhold mellem to enheder, den udloddende og den modtagende, idet det præciseres, at såfremt et mellemliggende selskab foretager videreudlodning, anses datterdatterselskabet således for at være det mellemliggende selskabs datterselskab.

28 Under disse omstændigheder skal der sondres mellem det franske system og det britiske system med forskudsbetaling af selskabsskat (*Advance Corporation Tax*), som var omhandlet i de sager, der gav anledning til dom af 12. december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), og af 13. november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). Den franske ordning tager nemlig ikke hensyn til skat, der skal betales af datterdatterselskaber, hvad enten disse er hjemmehørende eller ej, idet denne ordning hviler på en logik om beskatningstrin og ikke på koncernbeskatning.

Domstolens bemærkninger

29 Ifølge det første klagepunkt er det Kommissionens opfattelse, at den omstændighed, som følger af de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme, hvorefter det med hensyn til tilbagebetaling af forskudsskat, som et moderselskab med hjemsted i Frankrig skal betale i forbindelse med udbytteudlodning, ikke er muligt at gøre gældende, at der er sket beskatning af det overskud, som ligger til grund for dette udbytte, og som er opnået af moderselskabets datterdatterselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, når dette overskud er blevet videreudloddet til moderselskabet af et mellemliggende ikke-hjemmehørende datterselskab, ikke gør det muligt at afhjælpe uforeneligheden af den franske ordning til undgåelse af dobbeltbeskatning med artikel 49 TEUF og 63 TEUF, således som denne blev fastslået af Domstolen i dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

30 I denne doms præmis 69 udtalte Domstolen, at artikel 49 TEUF og 63 TEUF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som har til formål at afskaffe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, som tillader et moderselskab at modregne den skattegodtgørelse, som er knyttet til udbytte udloddet af datterselskaber, hvis det hidrører fra et datterselskab i den pågældende medlemsstat, i den forskudsskat, som moderselskabet skal betale, når det til sine aktionærer videreudlodder dette udbytte, men som ikke giver en tilsvarende modregningsadgang, hvis udbyttet er blevet udloddet af et datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat, eftersom en sådan udlodning i dette tilfælde ikke giver ret til en skattegodtgørelse i anledning af udbytte fra dette datterselskab.

31 Som Kommissionen således har fremhævet, medfører Conseil d'États (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) gennemførelse af dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), at et hjemmehørende moderselskab, som modtager udbytte udloddet af et af dets datterselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, kun indrømmes tilbagebetaling af forskudsskat, der skal betales som følge af moderselskabets videreudlodning af dette udbytte til sine aktionærer, under hensyntagen til den beskatning, der er foretaget af dette udbytte på datterselskabets niveau. Derimod tages den beskatning, der tidligere er foretaget af dette samme udbytte på et lavere niveau i kæden af kapitalinteresser hos et datterdatterselskab, ikke i betragtning ved fastlæggelsen af tilbagebetalingens størrelse.

32 I denne henseende har Den Franske Republik ikke bestridt, at den franske ordning til undgåelse af dobbeltbeskatning inden for en rent national kæde af kapitalinteresser automatisk medfører, at der tages hensyn til beskatningen af udloddet udbytte på hvert trin i kæden af kapitalinteresser. Hver udbytteudlodning foretaget af et datterselskab giver nemlig ret til en

skattegodtgørelse, som moderselskabet kan modregne i den forskudsskat, som det i sin egenskab af datterselskab skal betale, når det videreudlodder dette udbytte til sit eget moderselskab, idet denne forskudsskat svarer til skattegodtgørelsen. Det omhandlede system forhindrer således økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte ved at tildele en skattegodtgørelse til moderselskabet som kompensation for den forskudsskat, som selskabet skal betale af udbytte, som det videreudlodder.

33 Inden for rammerne af grænseoverskridende udbytteudlodning medfører begrænsningen ved beregningen af tilbagebetaling af den forskudsskat, som det modtagende hjemmehørende moderselskab skal betale i forbindelse med videreudlodning, til kun at omfatte den beskatning, der er foretaget af nævnte udbytte hos selve det udloddende ikke-hjemmehørende datterselskab, derimod i de tilfælde, hvor det overskud, der ligger til grund for udbyttet, er opnået af et datterdatterselskab, en mindre gunstig behandling af dette udbytte end i tilfælde, hvor der er tale om en rent national kæde af kapitalinteresser.

34 Såfremt det udbytte, der udloddes af det ikke-hjemmehørende datterselskab til dettes hjemmehørende moderselskab, har været omfattet af en skattefritagelse i den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, er beløbet af tilbagebetalingen af den forskudsskat, der skal betales i forbindelse med videreudlodning, nemlig nul, eftersom der ikke er sket beskatning af udbyttet på datterselskabets niveau. Den manglende hensyntagen til den faktiske beskatning, som er foretaget af det overskud, der ligger til grund for udbytte, der tidligere er udloddet på et lavere trin i kæden af kapitalinteresser, dvs. datterselskabets datterselskab, opretholder dermed økonomisk dobbeltbeskatning af det udloddede overskud.

35 Som Den Franske Republik har gjort gældende, er der ikke på EU-rettens nuværende udviklingstrin fastsat generelle kriterier for fordelingen af medlemsstaternes kompetence vedrørende afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for EU. Enhver medlemsstat kan således frit tilrettelægge sin beskatningsordning for udloddet overskud, for så vidt som den omhandlede ordning ikke indebærer en forskelsbehandling, som er forbudt ved EUF-traktaten (jf. i denne retning dom af 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 40).

36 Det bemærkes, at for så vidt angår en skattelovgivning som den, hvis anvendelsesmåde er anfægtet af Kommissionen, hvormed det tilsigtes at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte, er situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, sammenlignelig med situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, eftersom det opnåede overskud i begge tilfælde principielt vil kunne blive genstand for kædebeskatning (dom af 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 62, af 15.9.2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 45, og af 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 37).

37 Artikel 49 TEUF og 63 TEUF pålægger således en medlemsstat, der anvender en ordning til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der udbetales til hjemmehørende selskaber af andre hjemmehørende selskaber, at behandle udbytte, der udbetales til hjemmehørende selskaber af ikke-hjemmehørende selskaber, på tilsvarende måde (dom af 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 72, af 10.2.2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen*, C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 60, og af 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 38), medmindre den forskellige behandling er begrundet i tvingende almene hensyn (dom af 15.9.2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 44, og af 11.9.2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, præmis 69).

38 Det argument, som Den Franske Republik har gjort gældende vedrørende den

omstændighed, at begrebet »datterdatterselskab« ikke findes i det franske system til undgåelse af dobbeltbeskatning, er desuden ikke relevant, henset til såvel formålet med den omhandlede lovgivning som den mekanisme, der er vedtaget for at gennemføre lovgivningen.

39 Selv om tildelingen af en skattegodtgørelse kun er fastsat inden for rammerne af det binære forhold mellem moderselskabet og dets datterselskab, forholder det sig nemlig ikke desto mindre således, at den omhandlede skatteordning ligeledes forhindrer økonomisk dobbeltbeskatning af overskud udloddet af hjemmehørende datterdatterselskaber som følge af, at den omhandlede skattefordel tildeles fortløbende på hvert trin i kæden af kapitalinteresser i selskaber med hjemsted i Frankrig.

40 Den Franske Republik har fremhævet, at de ulemper, der kan følge af forskellige medlemsstaters sideløbende udøvelse af skattekompetencer, ikke udgør restriktioner i de frie bevægeligheder, såfremt en sådan kompetenceudøvelse ikke indebærer en forskelsbehandling.

41 Egenskaben som den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, kan ganske vist ikke indebære en forpligtelse for denne medlemsstat til at kompensere for skattemæssige ulemper, der følger af en kædebeskatning, der i det hele er foretaget af en anden medlemsstat, på hvis område det udbytteudloddende selskab har hjemsted, i det omfang den førstnævnte medlemsstat hverken beskatter eller på anden måde hos de selskaber, der er hjemmehørende på deres område, tager hensyn til det modtagne udbytte (jf. i denne retning dom af 11.9.2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, præmis 84).

42 Som det imidlertid fremgår af nærværende doms præmis 39, følger den omhandlede skattemæssige ulempe af den franske lovgivning. Denne lovgivning beskatter nemlig – i form af forskudsskat – videreudlodning af overskud, der allerede er blevet beskattet, men gør det muligt at afskaffe denne økonomiske dobbeltbeskatning, såfremt det videreudloddede overskud oprindeligt er blevet beskattet hos et hjemmehørende datterdatterselskab. Denne samme lovgivning beskatter derimod videreudlodning af overskud, der oprindeligt hidrører fra et ikke-hjemmehørende datterdatterselskab, selv hvis dette overskud allerede er blevet beskattet i den medlemsstat, hvor dette datterdatterselskab har hjemsted, uden at det tillades, at denne sidstnævnte beskatning kan tages i betragtning med henblik på at afskaffe den økonomiske dobbeltbeskatning, der følger af den franske lovgivning.

43 For at bringe den diskriminerende behandling til ophør, der således er konstateret ved anvendelsen af den nævnte beskatningsmekanisme, som tilsigter at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte, skulle Den Franske Republik derfor have taget hensyn til den tidligere beskatning af det udloddede overskud, der følger af, at den medlemsstat, hvorfra udbyttet hidrører, har udøvet sin beskatningskompetence inden for rammerne herfor (jf. i denne retning dom af 11.9.2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, præmis 86), uafhængigt af, på hvilket trin i kæden af kapitalinteresser denne beskatning fandt sted, dvs. uafhængigt af, om det var hos et datterselskab eller et datterdatterselskab.

44 Det følger nemlig af præmis 82 i *Domstolens* dom af 13. november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), sammenholdt med konklusionen i dom af 12. december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), at det påhviler en medlemsstat, som tillader et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et andet hjemmehørende selskab, at trække den selskabsskat, som det sidstnævnte selskab har betalt, fra den selskabsskat, som det førstnævnte selskab skal betale, at anerkende en sådan mulighed for et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, for så vidt angår den skat, der svarer til det udloddede overskud, uanset om skatten er blevet betalt af det førstnævnte selskabs direkte eller indirekte datterselskab.

45 I denne henseende berører den forskel, der findes mellem den franske mekanisme, der er baseret på den tildeling af en skattegodtgørelse, som er omhandlet i nærværende sag, og Det Forenede Kongeriges mekanisme, der var omhandlet i de sager, der gav anledning til dom af 12. december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), og af 13. november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), ikke det princip, der er anført i den foregående præmis. Denne forskel vedrører nemlig alene den beskatningsteknik, der anvendes med henblik på at nå samme mål, dvs. afskaffelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte. Enhver medlemsstat kan imidlertid frit tilrettelægge sin egen ordning for undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet overskud, for så vidt som den omhandlede ordning ikke indebærer en forskelsbehandling, som er forbudt ved EUF-traktaten (jf. i denne retning dom af 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 40).

46 Det følger af det ovenstående, at Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i medfør af artikel 49 TEUF og 63 TEUF, idet den ikke ved beregningen af tilbagebetaling af den forskudsskat, som et moderselskab har betalt i forbindelse med udlodning af udbytte udbetalt af et ikke-hjemmehørende datterdatterselskab via et mellemliggende ikke-hjemmehørende datterselskab, har tilladt, at der tages hensyn til den beskatning, som er foretaget af det overskud, der ligger til grund for dette udbytte, hos dette ikke-hjemmehørende datterdatterselskab i den medlemsstat, hvor nævnte selskab har hjemsted, selv om den nationale mekanisme til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning i tilfælde, hvor der er tale om en rent national kæde af kapitalinteresser, tillader neutralisering af den beskatning, der er foretaget af udbytte udloddet af selskaber på ethvert trin i denne kæde af kapitalinteresser.

Om det andet klagepunkt vedrørende den uforholdsmæssige karakter af det krav, der er fastsat med hensyn til beviserne for at godtgøre en ret til tilbagebetaling af forskudsskat, som er opkrævet med urette

Parternes argumenter

47 Kommissionens andet klagepunkt består af tre led.

48 Med dette klagepunkts første led har Kommissionen gjort gældende, at kravet om overensstemmelse mellem regnskabsdokumenterne vedrørende det udloddede udbytte og referatet af generalforsamlingen i datterselskaberne, hvoraf fremgår det realiserede overskud i form af udbytte, der kan udloddes, gør det meget vanskeligt, hvis ikke umuligt, at føre bevis for tilknytningen til et bestemt regnskabsmæssigt resultat for udloddet udbytte, eftersom referater af generalforsamlinger ofte indeholder et regnskabsaggregat, der omfatter fremførsler fra foregående regnskabsår.

49 Inden for rammerne af det andet led har Kommissionen gjort gældende, at de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme i praksis ophæver retten til tilbagebetaling af forskudsskat, idet de underlægger denne ret en betingelse om, at der forinden skal fremlægges en forskudsangivelse, i hvilken er angivet de beløb, der er betalt i forskud i forbindelse med videreudlodning af udbytte. Dette er navnlig tilfældet for så vidt angår selskaber, der ikke havde påberåbt sig retten til en skattegodtgørelse som følge af udloddet udbytte, der hidrører fra ikke-hjemmehørende datterselskaber, inden afsigelsen af dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

50 Eftersom hjemmehørende selskaber i medfør af fransk lovgivning ikke kunne drage fordel af en skattegodtgørelse i forbindelse med det skyldige forskud i tilknytning til udlodningen af udbytte fra et ikke-hjemmehørende datterselskab, kan det således ikke kræves, at disse selskaber havde

angivet dette udbytte i deres forskudsangivelse.

51 Endelig vedrører det andet klagepunkts tredje led, at de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme gør det meget vanskeligt, hvis ikke umuligt, at dokumentere, at et ikke-hjemmehørende datterselskab har betalt skat af udloddet udbytte, eftersom det i disse domme er anført, at udløbet af den lovbestemte periode for opbevaring af dokumenter ikke fritager et selskab, der anmoder om tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævet forskudsskat, fra forpligtelsen til at fremlægge alle de oplysninger, der kan begrunde selskabets anmodning.

52 Den Franske Republik har indledningsvis fremhævet, at det i dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), udtrykkeligt er præciseret, at tilbagebetalingen af forskudsskat er underlagt en betingelse om, at de sagsøgende selskaber med alle midler beviser, hvilket skattebeløb deres datterselskaber har betalt i den medlemsstat, hvor de har deres hjemsted.

53 I denne henseende er de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme karakteriseret ved en særligt åben fremgangsmåde, idet denne ret accepterede enhver form for dokument, der gjorde det muligt for selskaberne at påvise, hvilken skattesats deres ikke-hjemmehørende datterselskaber har været undergivet.

54 Den Franske Republik har for det første anført, at der ikke i henhold til de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme kræves bevis for, at den beskatning, der krævedes tilbagebetalt, var blevet opkrævet af udbytte for et bestemt regnskabsår. Den betalte skat blev således anset for at vedrøre udbyttet som helhed uden hensyntagen til, hvilke regnskabsår det vedrører.

55 Den omstændighed, at Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) i de sager, der gav anledning til de nævnte domme, baserede sig på referaterne af generalforsamlingen i de ikke-hjemmehørende datterselskaber, følger desuden af, at sådanne dokumenter var blevet fremlagt af de berørte selskaber med henblik på at bevise, hvilken skattesats det udloddede udbytte havde været undergivet.

56 For det andet har Den Franske Republik fremhævet, at forskudsangivelserne gør det teknisk muligt at identificere, hvilket skattebeløb der er blevet betalt i forbindelse med videreudlodning af udbytte, der hidrører fra ikke-hjemmehørende datterselskaber. Da forskudsskatten endvidere først forfalder i tilfælde af videreudlodning, er det udbytte, for hvilket der kræves dokumentation for beskatning, nødvendigvis det udbytte, der har været genstand for en sådan videreudlodning.

57 For det tredje kræves det ikke i de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme, at der skal fremlægges dokumentation efter udløbet af den lovbestemte opbevaringsperiode. Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) baserede sin bedømmelse på de oplysninger, som de pågældende selskaber havde fremlagt. Under alle omstændigheder påhviler det en skatteyder, der indgiver en klage i en skattesag, at opbevare den dokumentation, der er nødvendig for at godtgøre, at dennes krav er velbegrundet, indtil den administrative procedure, eller endog søgsmålsproceduren, er afgjort, uanset om den lovpligtige opbevaringsperiode er udløbet.

Domstolens bemærkninger

– Indledende bemærkninger

58 For det første bemærkes, at skattemyndighederne i en medlemsstat har ret til at kræve, at den skattepligtige fremlægger de beviser, som de finder nødvendige for at kunne bedømme, om

de i den omhandlede lovgivning fastsatte betingelser for en skattefordel er opfyldt, og dermed afgøre, om den krævede fordel skal godkendes (jf. i denne retning dom af 3.10.2002, Danner, C-136/00, EU:C:2002:558, præmis 50, af 26.6.2003, Skandia og Ramstedt, C-422/01, EU:C:2003:380, præmis 43, af 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, præmis 54, af 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 95, af 30.6.2011, Meilicke m.fl., C-262/09, EU:C:2011:438, præmis 45, og af 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 82).

59 For det andet fastslog Domstolen med henblik på i praksis at afhjælpe den franske lovgivnings uforenelighed med artikel 49 TEUF og 63 TEUF, således som disse er fortolket af Domstolen i dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), at en medlemsstat bør kunne beregne den selskabsskat, som er erlagt i den stat, hvor det udloddende selskab har hjemsted, og som skal gøres til genstand for den skattegodtgørelse, som indrømmes det moderselskab, som modtager udbyttet, og Domstolen præciserede, at det ikke er tilstrækkeligt at godtgøre, at det udloddende selskab i den medlemsstat, hvor det har hjemsted, er blevet beskattet af det overskud, som ligger til grund for det udloddede udbytte, uden at fremlægge oplysninger om karakteren af og satsen for den selskabsskat, som faktisk har belastet det pågældende overskud (dom af 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 92).

– *Om det første led*

60 Det bemærkes, at Kommissionen i stævningen med henblik på at fastslå, at Den Franske Republik fastsætter uforholdsmæssige beviskrav ved at kræve, at der skal være overensstemmelse mellem regnskabsdokumenterne vedrørende det udloddede udbytte og de referater fra datterselskabernes generalforsamlinger, hvoraf fremgår det realiserede overskud i form af udbytte, der kan udloddes, har henvist til præmis 43 og 56 i dom afsagt af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) den 10. december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075 20121210), som omhandler undersøgelsen af de beløb, der kan tilbagebetales for 1999-2001.

61 Det følger heraf, at Kommissionen ikke har bestridt, at det er nødvendigt for et moderselskab, som ønsker at opnå tilbagebetaling af forskudsskat, der er opkrævet med urette, for hver enkelt udlodning at fremlægge oplysninger om den skattesats, som faktisk er anvendt, og det skattebeløb, der faktisk er betalt af overskuddet i ikke-hjemmehørende datterselskaber.

62 Det fremgår imidlertid ikke af dommen afsagt af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) den 10. december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075 20121210), at denne ret havde til hensigt at begrænse beviset for, at det beløb, hvorom der anmodes om tilbagebetaling, faktisk vedrører det udloddede udbytte, til fremlæggelse af referater fra datterselskabers generalforsamlinger, hvoraf en sådan udlodning fremgår.

63 Selv om der i nævnte dom henvises til sådanne dokumenter, er der således ingen holdepunkter for at konkludere, at en anerkendelse af retten til tilbagebetaling af forskudsskat, der er opkrævet med urette, nødvendigvis er underlagt en betingelse om, at sådanne dokumenter fremlægges.

64 I denne forbindelse bemærkes, at det inden for rammerne af et traktatbrudssøgsmål i medfør af artikel 258 TEUF påhviler Kommissionen at godtgøre, at det hævdede traktatbrud foreligger, ved fremlæggelse for Domstolen af de oplysninger, som er nødvendige for, at denne kan efterprøve, om der foreligger et traktatbrud (dom af 28.1.2016, Kommissionen mod Portugal, C-398/14, EU:C:2016:61, præmis 47).

65 Henset til ovenstående betragtninger har Kommissionen ikke løftet den bevisbyrde, som

påhviler den, og det andet klagepunkts første led kan derfor ikke tiltrædes.

– *Om det andet led*

66 Det er Kommissionens opfattelse, at fransk ret, således som den er anvendt i de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme, og navnlig den begrænsning, der følger af kravet om at fremlægge forskudsskatteangivelser, samt den omstændighed, at det valg, som et moderselskab foretog ved betalingen af forskuddet i forbindelse med disse angivelser, kan gøres gældende, udgør en tilsidesættelse af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet.

67 I denne henseende er det ubestridt, at det med hensyn til at afhjælpe den franske lovgivnings uforenelighed med artikel 49 TEUF og 63 TEUF, således som disse er fortolket af Domstolen i dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), påhvilede Den Franske Republik at tilbagebetale forskudsskat, som hjemmehørende selskaber havde betalt i forbindelse med videreudlodning af udbytte fra deres ikke-hjemmehørende datterselskaber, under hensyntagen til den beskatning, som det overskud, der lå til grund for dette udbytte, havde været undergivet i den stat, hvor disse datterselskaber har hjemsted, op til beløbet for den skattesats, der fandt anvendelse i Frankrig.

68 Da en anmodning om tilbagebetaling nødvendigvis er underlagt en betingelse om forudgående betaling af forskudsskatten, og da den udløsende begivenhed for betalingen af forskudsskat er udlodning af udbytte, kan en sådan anmodning derfor ikke tages til følge, hvis forskudsskatten ikke er betalt.

69 Dette er årsagen til, at forskudsskatteangivelser vedrører udlodning af det samlede udbytte, uanset dette udbyttes oprindelse, idet det således er muligt at identificere det beløb, der er betalt i forskudsskat i forbindelse med udlodning af udbytte, der hidrører fra ikke-hjemmehørende datterselskaber.

70 I denne henseende har Den Franske Republik godtgjort, at formularen til angivelse af forskudsskat krævede, at udlodning af udbytte fra udenlandske datterselskaber var nævnt, hvilket Kommissionen i sin replik ikke længere har bestridt.

71 Den omstændighed, at det valg, som et moderselskab foretog ved betalingen af forskuddet i forbindelse med angivelsen heraf, kan gøres gældende, kan derfor ikke anses for at udgøre en tilsidesættelse af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet.

72 Henset til den omstændighed, at bevisbyrden påhviler Kommissionen, således som det er anført i nærværende doms præmis 64, skal det andet klagepunkts andet led på denne baggrund forkastes som ugrundet.

– *Om det tredje led*

73 Ifølge Kommissionen gør de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme det meget vanskeligt, hvis ikke umuligt, at dokumentere, hvilken skat et ikke-hjemmehørende datterselskab har betalt af udloddet udbytte, eftersom disse domme ikke fritager det moderselskab, som anmoder om tilbagebetaling af forskudsskat, fra forpligtelsen til vedrørende nævnte betaling at fremlægge dokumentation, med hensyn til hvilken den lovbestemte opbevaringsperiode i henhold til en anden medlemsstats nationale lovgivning er udløbet.

74 Det bemærkes for så vidt angår effektivitetsprincippet, at den påkrævede dokumentation skal gøre det muligt for skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten klart og præcist at

kontrollere, om betingelserne for at opnå en skattefordel er opfyldt (jf. i denne retning dom af 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 99).

75 Fremlæggelsen af disse oplysninger for hver enkelt udlodning vedrørende bl.a. den skattesats, som faktisk er anvendt, og det skattebeløb, der faktisk er betalt af overskuddet i datterselskaber i andre medlemsstater, kan imidlertid kun kræves under forudsætning af, at det ikke er praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at dokumentere, hvilken skat datterselskaber i andre medlemsstater har betalt, navnlig henset til disse medlemsstaters lovgivning om undgåelse af dobbeltbeskatning og registrering af den selskabsskat, som skal betales, samt om opbevaring af administrative dokumenter (jf. i denne retning dom af 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 100).

76 I denne henseende skal anmodningen om fremlæggelse af de pågældende oplysninger gøres gældende i den periode, hvor det er lovpligtigt at opbevare administrative dokumenter eller regnskaber, som fastsat i lovgivningen i den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted. En sådan anmodning kan derfor ikke omhandle dokumenter, som dækker en periode, der væsentligt overskrider varigheden af den lovmæssige forpligtelse til at opbevare administrative dokumenter eller regnskaber (jf. i denne retning dom af 15.9.2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 101).

77 Det følger dermed af dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), at en medlemsstats skattemyndigheder ikke kan kræve, at der fremlægges administrative dokumenter til støtte for en anmodning om tilbagebetaling efter en frist, som væsentligt overskrider varigheden af den lovmæssige forpligtelse til at opbevare sådanne dokumenter i den medlemsstat, hvorfra dokumenterne hidrører.

78 I denne henseende fremgår det af præmis 35 i dommen afsagt af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) den 10. december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074 20121210), og af præmis 31 i dommen afsagt af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) den 10. december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075 20121210), at det påhviler et selskab, som har indgivet en klage, at være i besiddelse af alle de oplysninger, der kan begrunde selskabets anmodning, under hele sagen, uden at udløbet af den lovpligtige opbevaringsperiode medfører, at selskabet er fritaget for denne forpligtelse.

79 Som generaladvokaten har anført i punkt 64 i forslaget til afgørelse, er den relevante dato for vurderingen af, om der eventuelt foreligger en tilsidesættelse af effektivitetsprincippet som følge af, at en medlemsstats skattemyndigheder har anmodet om fremlæggelse af et administrativt dokument til dokumentation af visse faktiske omstændigheder, datoen for denne administrative procedures begyndelse.

80 Forpligtelsen til under en klageprocedure at fremlægge de oplysninger, der kan begrunde en anmodning om tilbagebetaling, kan derfor ikke udgøre en tilsidesættelse af effektivitetsprincippet, såfremt denne forpligtelse ikke dækker en periode, som væsentligt overskrider varigheden af den lovbestemte periode for opbevaring af administrative dokumenter og regnskaber.

81 Det fremgår imidlertid ikke af de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme, at dette princip er blevet tilsidesat, for så vidt som disse domme bekræfter, at udløbet af den lovbestemte periode for opbevaring af dokumenter ikke berører et selskabs forpligtelse til »under hele sagen«, og navnlig under den retslige procedure, at være i besiddelse af alle de oplysninger, der kan begrunde selskabets anmodning. Et selskab kan således ikke gøre gældende, at udløbet af denne frist automatisk medfører en ret til tilbagebetaling af den betalte forskudsskat.

82 Hvad angår den hævdede tilsidesættelse af ækvivalensprincippet har Kommissionen ikke gjort noget argument gældende, som underbygger dette klagepunkt.

83 Da det andet klagepunkts tredje led dermed er ugrundet, skal det andet klagepunkt forkastes i det hele.

Om det tredje klagepunkt om loftet over det beløb, der kan tilbagebetales i forbindelse med forskudsskat, der er opkrævet med urette, som er fastsat til en tredjedel af det udloddede udbytte

Parternes argumenter

84 Kommissionen har anført, at de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme fastsætter en begrænsning for det beløb, der kan tilbagebetales til moderselskaber for den forskudsskat, der er betalt af udlodning af udbytte modtaget af et ikke-hjemmehørende datterselskab, idet denne begrænsning svarer til en tredjedel af det udloddede udbytte.

85 Eftersom størrelsen af skattegodtgørelsen for udbytte udloddet af et hjemmehørende datterselskab konsekvent udgør halvdelen af dette udbytte, har de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme ifølge Kommissionen ikke bragt den forskelsbehandling mellem udloddet udbytte, der hidrører fra et hjemmehørende datterselskab, og udloddet udbytte, der hidrører fra et ikke-hjemmehørende datterselskab, som Domstolen konstaterede i dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), til ophør.

86 Den Franske Republik har gjort gældende, at loftet over tilbagebetalingen af forskudsskat på en tredjedel af det modtagne udbytte svarer til den faktisk betalte forskudsskat. Der er således sikret fuldstændig ligebehandling af udbytte udloddet af hjemmehørende datterselskaber og udbytte udloddet af ikke-hjemmehørende datterselskaber.

87 Et sådant loft over tilbagebetalingen af forskudsskat gør det endvidere muligt at tage hensyn til beskatning af udloddet udbytte, som er foretaget af den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted, på samme måde, som der tages hensyn til beskatning af udbytte, der er udloddet af et hjemmehørende datterselskab.

88 Herved kan denne begrænsning ganske vist i praksis føre til en tilbagebetaling af forskudsskat, der er lavere end det skattebeløb, som faktisk er betalt af det udloddende datterselskab i den medlemsstat, hvor det har hjemsted. Tilbagebetalingen svarer imidlertid nøjagtig til det beløb, som moderselskabet faktisk har betalt i forskudsskat, således at det undgås, at der sker en mere gunstig behandling af udbytte af udenlandsk oprindelse i forhold til udbytte, der udloddes af et hjemmehørende selskab.

Domstolens bemærkninger

89 I præmis 87 i dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), fastslog Domstolen, at selv om det fremgår af retspraksis, at EU-retten pålægger en medlemsstat, som anvender en ordning til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, som udbetales til hjemmehørende selskaber af hjemmehørende selskaber, at behandle udbytte, som udbetales til hjemmehørende selskaber af ikke-hjemmehørende selskaber, på tilsvarende måde, pålægger EU-retten ikke medlemsstaterne at stille de skattepligtige, som har investeret i udenlandske selskaber, bedre end dem, som har investeret i nationale selskaber.

90 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at det beløb, som et moderselskab kan få

tilbagebetalt af den forskudsskat, som moderselskabet har betalt i forbindelse med udlodning af udbytte, som er modtaget fra et ikke-hjemmehørende datterselskab, i medfør af de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme er begrænset til en tredjedel af det modtagne udbytte.

91 Det er Kommissionens opfattelse, at det er udtryk for forskelsbehandling, at den skattegodtgørelse, der indrømmes et selskab, som udlodder udbytte modtaget fra et hjemmehørende datterselskab, konsekvent svarer til halvdelen af dette udbytte, mens loftet over tilbagebetalingen af betalt forskudsskat i tilfælde af udlodning af udbytte, der hidrører fra et ikke-hjemmehørende datterselskab, er fastsat til en tredjedel af dette udbytte.

92 En sådan argumentation kan imidlertid ikke tiltrædes.

93 Som generaladvokaten har anført i punkt 74 i forslaget til afgørelse, gør anvendelsen af de bestemmelser i CGI, som var gældende i de skatteår, der er omhandlet i de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme, det muligt i sidste ende at opnå en tilsvarende skattemæssig behandling af det udbytte, som et moderselskab videreudlodder til sine egne aktionærer, uafhængigt af, om det datterselskab, som oprindeligt har opnået dette overskud, var hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende.

94 I denne henseende følger det af selve ordlyden af CGI's artikel 223e, stk. 1, første afsnit, at den forskudsskat, som et moderselskab skal betale i forbindelse med videreudlodning af udbytte til sine egne aktionærer, svarer til skatte kreditten beregnet efter den fremgangsmåde, der er angivet i CGI's artikel 158a, idet denne skatte kredit svarer til halvdelen af det udbytte, som selskabet har modtaget forud herfor. Nævnte skatte kredit gør det således muligt at kompensere moderselskabet for dette selskabs forpligtelse til at betale forskudsskat og afskaffe økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet overskud.

95 Som Den Franske Republik har redegjort for i sit svarskrift, uden at den herved er blevet modsagt af Kommissionen, skal moderselskabet i tilfælde, hvor et datterselskabs udlodning af udbytte ikke giver ret til en skattegodtgørelse, hvilket er tilfældet for så vidt angår et ikke-hjemmehørende datterselskab, betale forskudsskat svarende til en tredjedel af det udloddede udbytte. Heraf følger, at loftet over tilbagebetalingen af forskudsskat til moderselskabet på en tredjedel af det udloddede udbytte ligeledes gør det muligt i sidste ende at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet overskud.

96 Under disse omstændigheder gør loftet det muligt at afhjælpe den forskellige behandling af nævnte udbytte og udbytte, der hidrører fra et hjemmehørende datterselskab, som blev fastslået af Domstolen i dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). I medfør af de principper, der er opstillet i denne dom, navnlig i dennes præmis 88, er en medlemsstat ikke forpligtet til at indrømme en skatte kredit for beskatning, som udloddet overskud har været undergivet i en anden medlemsstat, der overstiger det skattebeløb, som følger af anvendelsen af medlemsstatens egen skattelovgivning.

97 Kommissionen har endvidere i sin replik gjort gældende, at når moderselskabet efter at have fået tilbagebetalt den forskudsskat, der var opkrævet med urette, udlodder dette beløb til sine egne aktionærer, kan disse aktionærer risikere en »mistet fortjeneste« i forhold til en rent national udlodning.

98 I denne henseende er det tilstrækkeligt at bemærke, at de sager, som gav anledning til Conseil d'États (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) domme, ikke vedrørte situationen for de endelige aktionærer i de udloddende selskaber, idet søgsmålene anlagt af de i nævnte sager omhandlede moderselskaber vedrørte tilbagebetaling af den forskudsskat, som moderselskaberne

havde betalt.

99 Følgelig skal det tredje klagepunkt forkastes.

Om det fjerde klagepunkt vedrørende tilsidesættelse af artikel 267, stk. 3, TEUF

Parternes argumenter

100 Ifølge Kommissionen burde Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) have anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse, inden den fastsatte fremgangsmåden for tilbagebetaling af den forskudsskat, hvis opkrævning blev kendt uforenelig med artikel 49 TEUF og 63 TEUF ved dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

101 For det første er Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) en ret, hvis afgørelser ifølge de nationale retsregler ikke kan appelleres som omhandlet i artikel 267, stk. 3, TEUF, og som det påhviler at anmode om en præjudiciel afgørelse, når der er indbragt en sag for den, som rejser spørgsmål om fortolkningen af EU-retten.

102 For det andet synes foreneligheden med EU-retten af de restriktioner, der følger af de af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagte domme, i det mindste tvivlsom, navnlig henset til den retspraksis, der følger af dom af 13. november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). Under alle omstændigheder bevidner den blotte omstændighed, at Kommissionen tillægger de principper, der blev opstillet i dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), en anden betydning end den, som Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har fremført, at de løsninger, der blev opstillet i nævnte domme, ikke bør omfattes af en formodning om forenelighed med EU-retten.

103 Den Franske Republik har gjort gældende, at Kommissionen ikke har præciseret, hvilke vanskeligheder Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) stod over for i de sager, der gav anledning til de domme, som Kommissionen har henvist til, og som ville have begrundet en præjudiciel forelæggelse i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF. De eneste vanskeligheder, som Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) stod over for, var reelt vanskeligheder i forhold til de faktiske omstændigheder og ikke vanskeligheder i forhold til fortolkningen af EU-retten.

104 Under alle omstændigheder kunne Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) ifølge Den Franske Republik med rette finde, at svarene på de spørgsmål, der var indbragt for den, klart kunne udledes af retspraksis.

Domstolens bemærkninger

105 Det bemærkes, at Kommissionens fjerde klagepunkt tager udgangspunkt i en antagelse om, at Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) i sin egenskab af ret, der træffer afgørelse i sidste instans, ikke kunne foretage den fortolkning af EU-retten, der følger af dens domme af 10. december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074 20121210), og Accor (FR:CESSR:2012:317075 20121210), uden forinden at have forelagt Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse.

106 I denne henseende bemærkes for det første, at medlemsstaternes forpligtelse til at overholde bestemmelserne i EUF-traktaten er pålagt alle medlemsstaternes myndigheder, herunder de retslige myndigheder inden for rammerne af deres kompetence.

107 En medlemsstats traktatbrud kan i princippet fastslås i medfør af artikel 258 TEUF, uanset hvilket statsorgan der ved sin handling eller undladelse har været årsag til traktatbruddet, endog

selv om der er tale om en forfatningsmæssigt uafhængig institution (dom af 9.12.2003, Kommissionen mod Italien, C-129/00, EU:C:2003:656, præmis 29, og af 12.11.2009, Kommissionen mod Spanien, C-154/08, ikke trykt i Sml., EU:C:2009:695, præmis 125).

108 For det andet bemærkes, at for så vidt som der ikke er nogen adgang til retslig prøvelse af en national rets afgørelse, er denne sidstnævnte i princippet forpligtet til at indbringe en sag for Domstolen i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF, når der for den rejses et spørgsmål om fortolkningen af EUF-traktaten (dom af 15.3.2017, Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, præmis 42).

109 Domstolen har fastslået, at formålet med den i nævnte bestemmelse fastsatte forelæggelsespligt navnlig er at forhindre, at der i nogen som helst medlemsstat udvikler sig en national retspraksis, som ikke er i overensstemmelse med EU-retten (dom af 15.3.2017, Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

110 En sådan forpligtelse påhviler ganske vist ikke denne ret, såfremt den har fastslået, at det rejste spørgsmål ikke er relevant, eller at den omhandlede EU-retlige bestemmelse allerede er blevet fortolket af Domstolen, eller at EU-rettens korrekte anvendelse fremgår med en sådan klarhed, at der ikke er plads til en rimelig fortolkningstvivl, idet spørgsmålet om, hvorvidt en af disse omstændigheder foreligger, skal vurderes i forhold til dels EU-rettens særegenheder, dels de særlige vanskeligheder, som fortolkningen heraf frembyder, samt risikoen for afvigende retspraksis inden for EU (jf. i denne retning dom af 6.10.1982, Cilfit m.fl., 283/81, EU:C:1982:335, præmis 21, af 9.9.2015, Ferreira da Silva e Brito m.fl., C-160/14, EU:C:2015:565, præmis 38 og 39, og af 28.7.2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, præmis 50).

111 Hvad i denne henseende angår det spørgsmål, der er blevet undersøgt inden for rammerne af det første klagepunkt i nærværende traktatbrudssøgsmål, bemærkes, således som generaladvokaten har anført i punkt 99 i forslaget til afgørelse, at Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) på grund af manglende holdepunkter herom i dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), valgte at afvige fra dom af 13. november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), med den begrundelse, at den i sidstnævnte dom omhandlede britiske ordning var forskellig fra den franske ordning med skattegodtgørelse og forskudsskat, selv om Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) ikke kunne være sikker på, at dens ræsonnement ville være lige så indlysende for Domstolen.

112 Det følger endvidere af Domstolens udtalelser inden for rammerne af behandlingen af Kommissionens første klagepunkt i nærværende doms præmis 29-46, at Conseil d'États (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) manglende anmodning om en præjudiciel afgørelse i de sager, der gav anledning til dens domme af 10. december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074 20121210), og af 10. december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075 20121210), medførte, at den løsning, som Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) valgte i nævnte domme, var baseret på en fortolkning af bestemmelserne i artikel 49 TEUF og 63 TEUF, som er i strid med den fortolkning, der er anlagt af disse bestemmelser i nærværende dom, hvilket indebærer, at det ikke på det tidspunkt, hvor Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) afsagde dom, kunne udelukkes, at der forelå en rimelig tvivl med hensyn til fortolkningen heraf.

113 Uden at det er fornødent at behandle de øvrige argumenter, som Kommissionen har fremført inden for rammerne af nærværende klagepunkt, skal det følgelig fastslås, at det påhvilede Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) i dennes egenskab af ret, hvis afgørelser ifølge de nationale retsregler ikke kan appelleres, at forelægge præjudicielle spørgsmål for Domstolen på grundlag af artikel 267, stk. 3, TEUF for at fjerne risikoen for en urigtig

fortolkning af EU-retten (jf. i denne retning dom af 9.9.2015, Ferreira da Silva e Brito m.fl., C-160/14, EU:C:2015:565, præmis 44).

114 Eftersom Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) undlod at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse i medfør af proceduren i artikel 267, stk. 3, TEUF med henblik på at afgøre, om det i forbindelse med beregningen af tilbagebetaling af den forskudsskat, som et hjemmehørende selskab har betalt i forbindelse med udlodning af udbytte udbetalt af et ikke-hjemmehørende selskab via et mellemliggende ikke-hjemmehørende datterselskab, kunne afvises at tage hensyn til den beskatning, som det førstnævnte af disse ikke-hjemmehørende selskaber har været undergivet med hensyn til det overskud, der ligger til grund for udbyttet, selv om den fortolkning, som Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) anlagde af EU-retten i dom af 10. december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074 20121210), og af 10. december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075 20121210), ikke fremgik med en sådan klarhed, at den ikke efterlod nogen rimelig tvivl, skal det fjerde klagepunkt følgelig tiltrædes.

Sagsomkostninger

115 I henhold til artikel 138, stk. 1, i Domstolens procesreglement pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Den Franske Republik tilpligtes at betale sagsomkostningerne, og da denne medlemsstat kun delvist har tabt sagen, pålægges det hver part at bære sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Femte Afdeling):

1) **Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i medfør af artikel 49 TEUF og 63 TEUF, idet den ikke ved beregningen af tilbagebetaling af den forskudsskat, som et moderselskab har betalt i forbindelse med udlodning af udbytte udbetalt af et ikke-hjemmehørende selskab via et mellemliggende ikke-hjemmehørende datterselskab, har tilladt, at der tages hensyn til den beskatning, som det førstnævnte af disse ikke-hjemmehørende selskaber har været undergivet med hensyn til det overskud, der ligger til grund for udbyttet, selv om den nationale mekanisme til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning i tilfælde, hvor der er tale om en rent national kæde af kapitalinteresser, tillader neutralisering af den beskatning, der er foretaget af udbytte udloddet af selskaber på ethvert trin i denne kæde af kapitalinteresser.**

2) **Den Franske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i medfør af artikel 267, stk. 3, TEUF, idet Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) undlod at anmode Den Europæiske Unions Domstol om en præjudiciel afgørelse i medfør af proceduren i artikel 267, stk. 3, TEUF med henblik på at afgøre, om det i forbindelse med beregningen af tilbagebetaling af den forskudsskat, som et hjemmehørende selskab har betalt i forbindelse med udlodning af udbytte udbetalt af et ikke-hjemmehørende selskab via et mellemliggende ikke-hjemmehørende datterselskab, kunne afvises at tage hensyn til den beskatning, som det førstnævnte af disse ikke-hjemmehørende selskaber har været undergivet med hensyn til det overskud, der ligger til grund for udbyttet, selv om den fortolkning, som Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) anlagde af EU-retten i dom af 10. december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074 20121210), og dom af 10. december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075 20121210), ikke fremgik med en sådan klarhed, at den ikke efterlod nogen rimelig tvivl.**

3) **I øvrigt frifindes Den Franske Republik.**

4) **Europa-Kommissionen og Den Franske Republik bærer hver deres egne**

omkostninger.

Underskrifter

* Processprog: fransk.