

62017CC0416

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. WATHELET

van 25 juli 2018 (1)

Zaak C-416/17

Europese Commissie

tegen

Franse Republiek

„Niet-nakoming – Artikelen 49, 63 en 267, derde alinea, VWEU – Opeenvolgende belastingheffingen – Verschil in behandeling naargelang van de staat waar de kleindochteronderneming is gevestigd – Bewijsvereisten voor het recht op teruggaaf van roerende voorheffing – Vaststelling van een bovengrens aan de teruggaaf – Arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) – Nationale rechter die in laatste aanleg uitspraak doet – Nationale rechtspraak die afwijkt van het arrest van het Hof – Verplichting tot prejudiciële verwijzing”

I. Inleiding

1.

De Europese Commissie verzoekt het Hof, vast te stellen dat de Franse Republiek, in strijd met het Unierecht zoals dat is uitgelegd in het arrest van het Hof van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), een discriminerende en onevenredige behandeling van Franse moedermaatschappijen die dividend ontvangen van Franse dochterondernemingen, ten opzichte van ondernemingen die dividend ontvangen van buitenlandse dochterondernemingen, heeft gehandhaafd.

2.

Zoals de Commissie zelf in haar verzoekschrift samenvat, verwijt zij de Franse Republiek dat deze heeft geweigerd volledig uitvoering te geven aan het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), via de rechtspraak van haar hoogste bestuursrechter, de Conseil d'État. Volgens de Commissie vormen de arresten die de Conseil d'État naar aanleiding van het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), heeft gewezen, namelijk de rechtspraak op grond waarvan alle verzoeken tot teruggaaf van onrechtmatig geïnde voorheffing die zijn ingediend door partijen die zich in een vergelijkbare situatie als Accor SA bevinden, zullen worden beoordeeld.

3.

Het beroep van de Commissie strekt er dus toe, dat het Hof zich uitspreekt over twee afzonderlijke kwesties: enerzijds de verenigbaarheid met het Unierecht, zoals dat is uitgelegd in het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), van de wijze van teruggaaf van de voorheffing die over dividend van niet-ingezeten dochterondernemingen is betaald, en anderzijds

– voor het eerst in het kader van een beroep wegens niet-nakoming – het niet nakomen van de verplichting tot prejudiciële verwijzing door een rechter waarvan de beslissingen niet vatbaar zijn voor hoger beroep. (2)

II. Toepasselijke bepalingen

A. Frans recht

4.

Artikel 158 bis, I, van de Code général des impôts (algemeen belastingwetboek, Frankrijk; hierna: „CGI”), zoals deze gold in de heffingsjaren in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), bepaalde:

„Personen die dividend ontvangen dat wordt uitgekeerd door Franse vennootschappen, beschikken uit dien hoofde over een inkomen dat bestaat uit:

a)

de bedragen die zij van de vennootschap ontvangen;

b)

een belastingkrediet in de vorm van een krediet op de rekening van de staatskas.

Dat belastingkrediet is gelijk aan de helft van de door de vennootschap daadwerkelijk betaalde bedragen.

[...]”

5.

Artikel 146, lid 2, CGI, zoals deze gold in de heffingsjaren in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), bepaalde:

„Wanneer de uitkeringen door een moedermaatschappij aanleiding geven tot toepassing van de in artikel 223 sexies bepaalde voorheffing, wordt deze voorheffing in voorkomend geval verminderd met het bedrag van de belastingkredieten die zijn verbonden aan de opbrengsten uit deelnemingen [...], die zijn geïnd tijdens hooguit de laatste vijf afgesloten boekjaren [...]”

6.

Na wijziging bij wet nr. 98-1266 van 30 december 1998, de financiewet voor 1999 (3), die van toepassing was op de uitkeringen gedaan vanaf 1 januari 1999, luidde artikel 223 sexies, lid 1, eerste alinea, CGI als volgt:

„Onverminderd de bepalingen van de artikelen 209 quinquies en 223 H dient een vennootschap, wanneer zij winst uitkeert uit bedragen die niet tegen het normale tarief van de vennootschapsbelasting bepaald in artikel 219, I, tweede alinea, zijn belast, een voorheffing te betalen die gelijk is aan het belastingkrediet zoals berekend volgens artikel 158 bis, I.”

B. Arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)

7.

Bij bezwaarschrift van 21 december 2001 had Accor van de Franse belastingdienst terugbetaling gevorderd van de roerende voorheffing die zij had betaald bij de ontvangst van dividend van haar dochterondernemingen in andere lidstaten in de jaren 1998-2000. Aangezien dit soort teruggaaf volgens de vigerende wetgeving uitsluitend werd toegekend voor de ontvangst van dividend van een op het Franse grondgebied gevestigde dochteronderneming, werd de vordering afgewezen.

8.

Daarop stelde Accor bij de Tribunal administratif de Versailles (bestuursrechter in eerste aanleg Versailles) beroep in tegen deze afwijzing. De tribunal heeft de vordering volledig toegewezen. Het hoger beroep van de Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (minister van Begroting, Overheidsfinanciën en Ambtenarenzaken) tegen dat vonnis is bij arrest van de Cour administrative d'appel de Versailles (bestuursrechter in tweede aanleg Versailles) verworpen, waarop die minister beroep tot cassatie heeft ingesteld bij de Conseil d'État. Bij arrest van 3 juli 2009 heeft deze daarop het Hof een verzoek om een prejudiciële beslissing voorgelegd.

9.

In zijn arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), heeft het Hof vastgesteld dat, anders dan het geval was met dividend dat was uitgekeerd door ingezeten dochterondernemingen, volgens de Franse wetgeving geen rekening kon worden gehouden met van de uitkerende niet-ingezeten dochteronderneming geheven belasting, ofschoon zowel het van ingezeten dochterondernemingen ontvangen dividend als het door niet-ingezeten dochterondernemingen uitgekeerde dividend bij de dooruitdeling ervan aan de voorheffing was onderworpen. (4) Volgens het Hof kon, door het feit dat dividend dat was uitgekeerd door een dochteronderneming die in een andere lidstaat was gevestigd, ongunstig werd behandeld vergeleken met dividend dat was uitgekeerd door een ingezeten dochteronderneming, een moedermaatschappij ervan worden weerhouden haar activiteiten uit te oefenen via in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen. (5)

10.

Vervolgens heeft het Hof herinnerd aan haar rechtspraak volgens welke, wanneer de winst waaruit het buitenlandse dividend wordt uitgekeerd, in de staat van de uitkerende vennootschap minder zwaar wordt belast dan in de lidstaat van de ontvangende vennootschap, laatstgenoemde lidstaat een volledig belastingkrediet moet verlenen ter hoogte van de belasting die de uitkerende vennootschap in haar lidstaat van vestiging heeft betaald, maar wanneer die winst in de staat van de uitkerende vennootschap zwaarder wordt belast dan in de lidstaat van de ontvangende vennootschap, laatstgenoemde lidstaat slechts een belastingkrediet hoeft te verlenen van ten hoogste het bedrag van de vennootschapsbelasting die door de ontvangende vennootschap verschuldigd is. (6)

11.

Met betrekking tot een regeling zoals de litigieuze Franse regeling heeft het Hof daaruit afgeleid dat, indien een lidstaat de ontvangers van dividend dat afkomstig is van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap in alle gevallen een belastingkrediet moet verlenen ten bedrage van de helft van het bedrag van dat dividend, dat dividend daardoor gunstiger zou worden behandeld dan dividend dat in de eerste lidstaat is uitgekeerd, wanneer het belastingtarief waaraan de vennootschap die dat dividend uitkeert, in haar staat van vestiging is onderworpen, lager is dan het in de eerste lidstaat toegepaste tarief. (7)

12.

Naar het oordeel van het Hof moet een lidstaat dus in staat zijn, het bedrag te bepalen van de in de staat van vestiging van de uitkerende vennootschap betaalde vennootschapsbelasting waarop het aan de ontvangende moedermaatschappij toegekende belastingkrediet betrekking moet hebben. In die omstandigheden kan volgens het Hof dus niet worden volstaan met het bewijs dat de uitkerende vennootschap in haar staat van vestiging is belast over de winst waaruit het dividend is uitgekeerd, zonder informatie te verstrekken over de aard en het tarief van de belasting die over die winst daadwerkelijk is geheven. (8)

13.

In dit verband heeft het Hof eraan toegevoegd dat de belastingautoriteiten van de lidstaat die belasting heft, aan de hand van de verlangde bewijsstukken helder en nauwkeurig moeten kunnen nagaan of aan de voorwaarden voor verkrijging van een belastingvoordeel is voldaan. De bewijsstukken hoeven volgens het Hof niet een bepaalde vorm te hebben, daar de beoordeling niet te formalistisch dient te geschieden. Het verzoek om overlegging van bedoelde gegevens moet bovendien worden gedaan binnen de wettelijke bewaartermijn voor administratieve of boekhoudkundige bescheiden, zoals vastgelegd in het recht van de lidstaat waar de dochteronderneming is gevestigd (9), met dien verstande dat van de belastingplichtige niet kan worden verlangd dat hij bescheiden overlegt die „betrekking hebben op een tijdvak dat de wettelijke bewaartermijn voor administratieve en boekhoudkundige bescheiden overschrijdt”. (10)

14.

Het Hof heeft dan ook voor recht verklaard:

„1)

De artikelen 49 VWEU en 63 VWEU staan in de weg aan wettelijke bepalingen van een lidstaat ter voorkoming van de economische dubbele belasting van dividenden zoals aan de orde in het hoofdgeding, op grond waarvan een moedermaatschappij de voorheffing die zij moet betalen wanneer zij van haar dochterondernemingen ontvangen dividend dooruitdeelt aan haar eigen aandeelhouders, mag verrekenen met het belastingkrediet dat aan de uitkering van dat dividend is verbonden indien het dividend van een in die lidstaat gevestigde dochteronderneming betreft, maar die deze mogelijkheid niet bieden wanneer dat dividend afkomstig is van een dochteronderneming die is gevestigd in een andere lidstaat, daar volgens die wettelijke bepalingen in dat laatste geval geen belastingkrediet wordt toegekend ter zake van de uitkering van dat dividend door die dochteronderneming

[...]

3)

Het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel staan er niet aan in de weg dat aan teruggaaf aan een moedermaatschappij van bedragen waardoor moet worden gewaarborgd dat op door die vennootschap dooruitgedeeld dividend dat wordt uitgekeerd door in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen van die moedermaatschappij en dividend dat afkomstig is van dochterondernemingen die in andere lidstaten zijn gevestigd, dezelfde belastingregeling wordt toegepast, de voorwaarde is gekoppeld dat de belastingplichtige voor elke dividendbetaling de gegevens overlegt die hij als enige in bezit heeft, met name inzake het daadwerkelijk toegepaste belastingtarief en het belastingbedrag dat daadwerkelijk is betaald over de winst die zijn in andere

lidstaten gevestigde dochterondernemingen hebben behaald, terwijl voor in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen dat bewijs, dat de overheid bekend is, niet vereist is. De overlegging van die gegevens mag echter slechts worden verlangd onder het voorbehoud dat het in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk is, het bewijs te leveren van de door in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen betaalde belasting, gelet op onder meer de wettelijke bepalingen van die lidstaten op het gebied van de vermijding van dubbele belasting en de registratie van af te dragen vennootschapsbelasting alsmede de bewaring van administratieve bescheiden. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of aan die voorwaarden is voldaan in het hoofdgeding.”

C. Arresten van de Conseil d'État van 10 december 2012

15.

De Conseil d'État heeft ten gevolge op het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), twee arresten gewezen waarin hij een aantal voorwaarden heeft geformuleerd voor teruggaaf van de in strijd met het Unierecht geheven roerende voorheffing. Het gaat om de arresten van 10 december 2012, *Rhodia* (11) en *Accor* (12) (hierna: „arresten van de Conseil d'État”).

16.

Wat in de eerste plaats de omvang van de teruggaaf van de roerende voorheffing betreft, staat in de arresten van de Conseil d'État te lezen:

—

indien het door een in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming aan haar Franse moedermaatschappij dooruitgedeelde dividend bij die dochteronderneming niet is belast, dient voor de vaststelling van de aan de moedermaatschappij terug te geven voorheffing geen rekening te worden gehouden met de door een kleindochteronderneming betaalde belasting (13), en

—

wanneer een uitdelende vennootschap in haar lidstaat van vestiging daadwerkelijk belasting tegen een hoger tarief dan het normale Franse belastingtarief, namelijk 33,33 %, heeft betaald, moet het belastingkrediet waarop zij aanspraak kan maken, worden beperkt tot een derde van het ontvangen en dooruitgedeelde dividend. (14)

17.

Wat in de tweede plaats de bewijsstukken ter onderbouwing van de vorderingen tot teruggaaf betreft, wordt in de arresten erkend dat:

—

de aangiften inzake de voorheffing kunnen worden ingeroepen voor de vaststelling van het bedrag van het van buiten Frankrijk gevestigde dochterondernemingen ontvangen dividend (15);

—

de indiener van de vordering gedurende de gehele procedure dient te beschikken over alle bewijsstukken waarmee de vordering kan worden onderbouwd, ook wanneer de wettelijke bewaartermijn van de bescheiden is verstreken. (16)

III. Precontentieuze procedure en procedure bij het Hof

18.

Naar aanleiding van de arresten van de Conseil d'État heeft de Commissie verschillende klachten ontvangen over de voorwaarden voor terugbetaling van de roerende voorheffing. De diensten van de Commissie en de bevoegde autoriteiten van de Franse Republiek hebben over deze klachten informatie uitgewisseld in het kader van de EU Pilotprocedure 5511/13 TAXU.

19.

Omdat deze uitwisseling niet tot een voor de Commissie bevredigend resultaat heeft geleid, heeft deze een niet-nakomingsprocedure zoals bepaald in artikel 258 VWEU ingeleid. De Commissie heeft de Franse Republiek op 27 november 2014 een schriftelijke ingebrekestelling gezonden, waarin zij aangaf welke uit de arresten van de Conseil d'État voortvloeiende eisen volgens haar een schending van het Unierecht konden inhouden.

20.

In haar antwoord van 26 januari 2015 heeft de Franse Republiek het haar en laste gelegde weersproken. Omdat de Commissie van mening was dat de antwoorden niet bevredigend waren, heeft zij de Franse Republiek op 29 april 2016 een met redenen omkleed advies gezonden, met het verzoek om binnen twee maanden na ontvangst ervan de nodige maatregelen te nemen om zich aan het advies te conformeren.

21.

Omdat de Franse Republiek bij haar standpunt bleef, heeft de Commissie op grond van artikel 258 VWEU het onderhavige beroep wegens niet-nakoming ingesteld.

22.

In het kader van de schriftelijke procedure heeft de Franse Republiek een verweerschrift ingediend, waarop de Commissie heeft geantwoord met een memorie van repliek. De Franse Republiek heeft ook een memorie van dupliek ingediend. Partijen hebben bovendien de gelegenheid gehad, mondelinge opmerkingen te maken tijdens een terechtzitting op 20 juni 2018.

IV. Aan de Franse Republiek verweten niet-nakomingen

23.

De Commissie baseert haar beroep op vier grieven. De eerste drie hebben betrekking op de beperkingen die uit de arresten van de Conseil d'État zouden voortvloeien en in strijd zouden zijn met het Unierecht zoals dat in het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), is uitgelegd. De vierde grief heeft betrekking op de op de Conseil d'État rustende verplichting om als rechter die in laatste aanleg uitspraak doet, een prejudicieel verzoek tot uitlegging van het Unierecht in te dienen.

A. Eerste grief: beperking van het recht op teruggaaf van de roerende voorheffing doordat geen rekening wordt gehouden met de belasting die de in andere lidstaten dan Frankrijk gevestigde kleindochterondernemingen hebben betaald

1. Argumenten van partijen

24.

Volgens de Commissie blijkt uit de arresten van de Conseil d'État dat de Franse autoriteiten weigeren om voor de teruggaaf van de roerende voorheffing rekening te houden met de door niet-ingezeten kleindochterondernemingen betaalde belastingen. Wanneer alle ondernemingen van de groep in de Franse Republiek zijn gevestigd, geeft het door een kleindochteronderneming aan de tussenvennootschap uitgekeerde dividend echter recht op een belastingkrediet ter compensatie van de gehele roerende voorheffing bij de dooruitdeling van deze bedragen. Wanneer de tussenvennootschap dit dividend aan haar moedermaatschappij uitkeert, geeft deze nieuwe uitkering recht op een aan dit dividend verbonden belastingkrediet om op dezelfde wijze de bij dooruitdeling door de moedermaatschappij verschuldigde voorheffing te compenseren. De economische dubbele belasting wordt dus volledig geneutraliseerd.

25.

Hieruit zou een verschil in behandeling naargelang van de plaats van vestiging van de uitkerende kleindochteronderneming voortvloeien, aangezien de economische dubbele belasting slechts volledig wordt geneutraliseerd wanneer de kleindochteronderneming in Frankrijk is gevestigd. Volgens de Commissie is er echter geen enkele objectieve reden waarom de Franse Republiek de tussenkomst van de tussenvennootschap niet neutraliseert op grond dat het dividend van buiten Frankrijk afkomstig is.

26.

De Franse regering betwist niet dat volgens de arresten van de Conseil d'État het stelsel van teruggaaf van de roerende voorheffing niet toestaat, de belasting op het door een niet-ingezeten kleindochteronderneming uitgekeerde dividend te neutraliseren. Zij voert echter aan dat het nationale stelsel ter voorkoming van dubbele belasting uitsluitend voor de uitkerende vennootschap een dergelijke preventie biedt. Het zou elke lidstaat vrijstaan zijn belastingstelsel naar eigen goeddunken in te richten mits het geen discriminatie oplevert. De lidstaten zouden niet verplicht zijn, hun belastingstelsel aan dat van de andere lidstaten aan te passen.

27.

In casu zou de Franse belastingregeling niet toestaan, de door ingezeten kleindochterondernemingen betaalde belasting te verrekenen met de door hun moedermaatschappij verschuldigde. Het belastingkrediet wordt aan de moedermaatschappij namelijk uitsluitend verleend ten belope van de belasting die over de winst van de uitkerende dochteronderneming is geheven. De Franse Republiek zou dus niet verplicht zijn, bij de berekening van de teruggaaf van de ten onrechte geïnde roerende voorheffing rekening te houden met de belasting die is betaald door niet-ingezeten kleindochterondernemingen die dividend uitkeren. De omstandigheid dat over de uitkering van dividend door een kleindochteronderneming aan een tussenvennootschap belasting is geheven, zou het gevolg zijn van de toepassing van een belastingregeling waarmee de Franse Republiek niets te maken heeft. Het zou niet aan de Franse Republiek staan om de gevolgen daarvan te corrigeren.

28.

Aangezien het Franse stelsel ter voorkoming van dubbele belasting kleindochterondernemingen buiten beschouwing laat, kan de belasting op uitgekeerd dividend overigens uitsluitend worden

verrekenend voor vennootschap die het dividend ontvangt. Het Franse stelsel zou daardoor verschillen van het Britse stelsel van voorheffing van vennootschapsbelasting (advance corporation tax) dat aan de orde was in de zaken die hebben geleid tot de arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), en 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). In tegenstelling tot het Britse stelsel in de zaken die tot deze arresten hebben geleid, houdt de litigieuze Franse regeling geen rekening met de belasting die al dan niet ingezeten kleindochterondernemingen hebben betaald. Deze regeling berust op een logica van compensatie van de belasting op elk niveau en niet op een logica van belastingen van de groep.

2. Bespreking

29.

Op de eerste prejudiciële vraag van de Conseil d'État in de zaak die tot het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), heeft geleid, heeft het Hof geantwoord dat „de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU [...] in de weg [staan] aan wettelijke bepalingen van een lidstaat ter voorkoming van de economische dubbele belasting van dividend [...], op grond waarvan een moedermaatschappij de voorheffing die zij moet betalen wanneer zij van haar dochterondernemingen ontvangen dividend dooruitdeelt aan haar eigen aandeelhouders, mag verrekenen met het belastingkrediet dat aan de uitkering van dat dividend is verbonden indien het dividend een in die lidstaat gevestigde dochteronderneming betreft, maar die deze mogelijkheid niet bieden wanneer dat dividend afkomstig is van een dochteronderneming die is gevestigd in een andere lidstaat, daar volgens die wettelijke bepalingen in dat laatste geval geen belastingkrediet wordt toegekend ter zake van de uitkering van dat dividend door die dochteronderneming”.

30.

Op basis van het feit dat het Unierecht in de huidige stand niet voorziet in algemene criteria voor verdeling van de bevoegdheden tussen de lidstaten ter zake van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Europese Unie (17), stelt de Franse Republiek een formele, restrictieve en in mijn ogen onjuiste toepassing van het antwoord op de eerste vraag in de zaak die tot het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), heeft geleid, voor.

31.

Een lidstaat is inderdaad niet verplicht, zijn eigen belastingstelsel aan te passen aan de verschillende belastingstelsels van de andere lidstaten, met name ter voorkoming van dubbele belastingheffing, voor zover zijn regelgeving niet discriminerend is. (18) In casu kan, in een volledig binnenlandse situatie, de afwezigheid van dubbele belasting van de moedermaatschappij echter uitsluitend worden verklaard door de opeenvolgende toekenning, op alle „niveaus” van de keten van in Frankrijk gevestigde vennootschappen, van een belastingkrediet ter volledige compensatie van de roerende voorheffing die bij dooruitdeling van die inkomsten verschuldigd is.

32.

Hoewel het dus inderdaad ook niet is toegestaan, de door de in Frankrijk gevestigde kleindochterondernemingen betaalde belastingen rechtstreeks te verrekenen met de vennootschapsbelasting die de moedermaatschappij heeft betaald, blijkt een dergelijke verrekening in dat geval ook nutteloos te zijn, gezien het geheel van het toepasselijke belastingstelsel.

33.

De gelijke behandeling waar de Franse Republiek zich op beroept, is dus in feite het resultaat van een kunstmatige lezing, of tenminste een formele lezing – want een lezing die uitsluitend is geconcentreerd op de laatste schakel van de belastingketen – van het belastingstelsel dat het Hof in het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), heeft afgekeurd.

34.

Bovendien blijkt uit de rechtspraak van het Hof duidelijk, dat een lidstaat niet verplicht is om de fiscale last die voortvloeit uit de uitoefening van de fiscale bevoegdheden door een andere lidstaat of een derde staat te compenseren, op voorwaarde dat hij inkomende dividenden fiscaal buiten beschouwing laat door deze niet te belasten of daarmee niet op een andere wijze rekening te houden met betrekking tot de begunstigde vennootschap. Wanneer diezelfde lidstaat deze dividenden echter belast, dient hij ten belope van zijn eigen belastingheffing rekening te houden met de fiscale last die het gevolg is van de uitoefening van fiscale bevoegdheden door de andere lidstaat. (19)

35.

In dit verband kan de Franse Republiek niet worden gevolgd waar zij stelt dat het Hof in zijn arrest van 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), alleen heeft vastgesteld dat er sprake is van discriminatie in de Britse wettelijke regeling, zonder te eisen dat in elk stelsel ter voorkoming van dubbele belasting rekening wordt gehouden met door kleindochterondernemingen betaalde belasting.

36.

Dit arrest volgt immers, zoals de Franse Republiek zelf aangeeft, op een eerder arrest waarin het Hof in algemene en abstracte zin, zonder verwijzing naar de relevante Britse wettelijke regeling, eraan herinnert dat „ongeacht het mechanisme dat wordt ingevoerd om opeenvolgende belastingheffingen of dubbele economische belasting te vermijden of te verminderen, het door het Verdrag gegarandeerde vrije verkeer eraan in de weg staat dat een lidstaat buitenlandse dividenden ongunstiger behandelt dan binnenlandse, tenzij dat verschil in behandeling slechts betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang”. (20)

37.

Het feit dat het in deze zaken aan de orde zijnde Britse belastingstelsel voorzag in vrijstelling voor door ingezeten vennootschappen uitgekeerd dividend en in verrekening voor door niet-ingezeten ondernemingen uitgekeerd dividend, terwijl het Franse stelsel voor elk uitgekeerd dividend, ongeacht de herkomst ervan, voorziet in verrekening en volledige belasting met toekenning van een belastingkrediet, bij elke uitkering of dooruitdeling van het dividend, doet niet ter zake.

38.

Het in het arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), in herinnering gebrachte beginsel, dat later nog is bevestigd, is namelijk de verplichting om door niet-ingezeten vennootschappen aan ingezetenen uitgekeerd dividend op evenwaardige wijze te behandelen, indien de lidstaat een stelsel ter voorkoming of vermindering van opeenvolgende belastingheffingen of van economische dubbele belasting in het geval van door ingezeten vennootschappen aan ingezetenen uitgekeerd dividend kent. (21)

39.

In deze omstandigheden heeft het Hof geoordeeld dat „de artikelen [49 VWEU en 63 VWEU] [...] in de weg [staan] aan een wettelijke regeling van een lidstaat die een ingezeten vennootschap die dividenden ontvangt van een andere ingezeten vennootschap, toestaat van de door haar verschuldigde voorheffing op de vennootschapsbelasting de door die andere vennootschap betaalde voorheffing op die belasting af te trekken, terwijl in het geval van een ingezeten vennootschap die dividenden ontvangt van een niet-ingezeten vennootschap die aftrek niet is toegestaan met betrekking tot de door deze laatste vennootschap in haar staat van vestiging betaalde belasting over de uitgekeerde winst”. (22)

40.

Het Hof is bijzonder duidelijk geweest in de motivering en het antwoord op de tweede en de vierde vraag in de zaak die tot het arrest van 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), heeft geleid: De artikelen 49 VWEU en 63 VWEU staan in de weg aan een wettelijke regeling van een lidstaat die, uitsluitend voor buitenlands dividend, geen rekening houdt met de belasting op de uitgekeerde winst. (23) Dienaangaande is wel degelijk de belasting van deze winst en niet het feit dat de niet-ingezeten vennootschap die dividend uitkeert aan haar moedermaatschappij, zelf vennootschapsbelasting dient te betalen, van belang. (24)

3. Conclusie met betrekking tot de eerste grief

41.

Uit het voorgaande volgt dat de Franse Republiek, door geen rekening te houden met de door kleindochterondernemingen in een andere lidstaat dan Frankrijk betaalde belasting, terwijl in Frankrijk gevestigde kleindochterondernemingen op grond van het toepasselijke stelsel aan de tussenvennootschap dividend kunnen uitkeren dat is ontheven van de belasting die erop drukte, de door het Hof in het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), vastgestelde discriminatie in stand houdt.

B. Tweede grief: onevenredigheid van de bewijsvereisten voor het recht op teruggaaf van de onrechtmatig geheven roerende voorheffing

1. Argumenten van partijen

42.

De Commissie splitst haar tweede grief in drie onderdelen.

43.

In het eerste onderdeel voert de Commissie aan dat de arresten van de Conseil d'État vereisen dat er overeenstemming bestaat tussen enerzijds de boekhoudkundige documenten betreffende het uitgekeerde dividend en anderzijds de processen-verbaal van de algemene vergadering van

de dochterondernemingen waarin de winst wordt vastgesteld in de vorm van uitkeerbaar dividend. In het proces-verbaal van de algemene vergadering van het merendeel van de niet in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen wordt echter de uitkering vastgesteld van een „uitkeerbare winst” afkomstig uit een boekhoudkundige samenvoeging van alle nog niet uitgekeerde eerdere winsten met het resultaat van het voorgaande boekjaar. In deze omstandigheden zou het zeer moeilijk – ja zelfs onmogelijk – zijn, vast te stellen of het uitgekeerde dividend afkomstig is uit een bepaald boekhoudkundig resultaat.

44.

In het tweede onderdeel stelt de Commissie dat in de arresten van de Conseil d'État het recht op teruggaaf van de roerende voorheffing ten onrechte afhankelijk wordt gesteld van een voorafgaande aangifte van de bedragen die uit hoofde van dooruitdeling van dividend zijn betaald. Aangezien de ingezeten vennootschappen geen belastingkrediet ontvingen uit hoofde van de voorheffing die is verschuldigd is vanwege de uitkering van dividend dat van een niet-ingezeten dochteronderneming afkomstig is, kan van deze vennootschappen niet worden geëist dat zij dit dividend in hun voorheffingsaangifte vermeldde. Doordat in de arresten van de Conseil d'État wordt uitgegaan van de door een moedermaatschappij bij de betaling van de voorheffing gemaakte keuzes, zou niet worden voldaan aan de verplichtingen die voortvloeien uit het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel, die bij de nationale procedures van teruggaaf van in strijd met het Unierecht geheven nationale belastingen in acht moeten worden genomen.

45.

In het derde onderdeel komt de Commissie op tegen de beperking die voortvloeit uit de eis om bewijsstukken over te leggen waarvan de wettelijke bewaartermijn al is verstreken. Doordat daarin wordt verklaard dat het verstrijken van de wettelijke bewaartermijn van documenten de vennootschap die om teruggaaf van onrechtmatig geïnde roerende voorheffing verzoekt, niet ontheft van haar verplichting om alle informatie te verstrekken die haar verzoek kan onderbouwen, zouden de arresten van de Conseil d'État in strijd zijn met het doeltreffendheidsbeginsel.

46.

De Franse regering beklemtoont om te beginnen dat in het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), uitdrukkelijk wordt verklaard dat de voorheffing slechts kan worden teruggegeven indien de verzoekende vennootschappen, ongeacht op welke wijze het bewijs van de door hun dochterondernemingen in hun lidstaat van vestiging betaalde belastingen overleggen. In deze context zouden de arresten van de Conseil d'État zich onderscheiden door een bijzonder open benadering, aangezien alle soorten documenten worden aanvaard waarmee de vennootschappen kunnen bewijzen hoeveel belasting hun niet-ingezeten dochterondernemingen hebben betaald.

47.

Wat het eerste onderdeel van de tweede grief betreft, voert de Franse regering aan dat in de arresten van de Conseil d'État niet het bewijs wordt geëist dat de belasting waarvan de verrekening werd gevorderd, op het dividend over een bepaald boekjaar had gedrukt. Als een dergelijke belasting zou dus worden beschouwd de belasting die globaal over het dividend is betaald ongeacht het boekjaar waarin dit dividend gevormd.

48.

Bovendien zou de omstandigheid dat Conseil d'État zich in de zaken die tot zijn arresten hebben geleid, heeft gebaseerd op processen-verbaal van algemene vergaderingen van de niet-ingezeten dochterondernemingen, voortvloeien uit het feit dat de betrokken vennootschappen degelijke documenten hebben overgelegd om te bewijzen hoeveel belasting op de uitgekeerde dividenden drukte.

49.

Wat het tweede onderdeel van de tweede grief betreft, beklemtoont de Franse regering dat alle uitkeringen van dividend, of deze nu afkomstig zijn van Franse of van niet-ingezeten dochterondernemingen, in de voorheffingsaangifte moesten worden opgenomen. Bovendien is de betaling van de roerende voorheffing slechts verschuldigd in geval van dooruitdeling, zodat dividend waarvoor moet worden aangetoond hoeveel belasting is geheven, altijd dooruitgedeeld dividend is.

50.

Wat het derde onderdeel van de tweede grief betreft, zou in de arresten van de Conseil d'État niet worden geëist dat er bewijsstukken worden overlegd na het verstrijken van de wettelijke bewaartermijn. De Conseil d'État zou zijn beoordeling hebben gebaseerd op de door de betrokken vennootschappen overlegde documenten, waaronder ook dergelijke bewijsmiddelen.

51.

Hoe dan ook zou een belastingplichtige die een fiscaal bezwaar indient, de documenten die nodig zijn voor de onderbouwing van zijn vordering, moeten bewaren tot de afronding van de administratieve en de gerechtelijke procedure, ongeacht de wettelijke bewaartermijn van die documenten.

2. Bespreking

a) Gebruik van de processen-verbaal van algemene vergaderingen van dividend uitkerende dochterondernemingen

52.

Volgens de Commissie wordt in de arresten van de Conseil d'État geëist dat er overeenstemming bestaat tussen enerzijds de boekhoudkundige documenten betreffende het uitgekeerde dividend en anderzijds de processen-verbaal van de algemene vergadering van de dochterondernemingen waarin de winst in de vorm van uitkeerbaar dividend is vastgesteld.

53.

Deze uitlegging van de betrokken arresten deel ik niet. De Conseil d'État verwijst weliswaar naar de onmogelijkheid om zich te beroepen op belasting die niet in verband kan worden met de bedragen vermeld in de processen-verbaal van de algemene vergadering van de dividend uitkerende dochterondernemingen, maar deze verwijzing dient om het standpunt van de minister aan te geven. (25) Uit de arresten van de Conseil d'État blijkt evenmin dat dergelijke documenten op een dwingend verzoek van deze rechterlijke instantie zijn overgelegd.

54.

Hoe dan ook heeft de Conseil d'État deze processen-verbaal van algemene vergaderingen

blijkbaar samen met andere informatie gebruikt. (26) De door de Franse Republiek in haar dupliek als voorbeeld aangehaalde beslissingen van bestuursrechters versterken deze uitlegging van de arresten van de Conseil d'État. Het eerste onderdeel van het tweede middel lijkt mij derhalve ongegrond.

b) De eis van een voorafgaande voorheffingsaangifte

55.

De Commissie is van mening dat de arresten van de Conseil d'État niet voldoen aan de uit het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel voortvloeiende verplichtingen door de keuzes die een moedermaatschappij bij de betaling van de voorheffing heeft gemaakt, tegenover de verklaring betreffende deze betaling te plaatsen.

56.

Niet betwist wordt dat de in Frankrijk gevestigde moedermaatschappijen geen belastingkrediet genoten uit hoofde van dividend dat zij van hun niet-ingezeten dochterondernemingen ontvingen. Niet alleen uit het antwoord van de Franse Republiek op de ingebrekestelling van 26 november 2014, maar ook uit de conclusies van de openbare rapporteur bij de arresten van de Conseil d'État blijkt echter dat de in Frankrijk gevestigde moedermaatschappijen in hun voorheffingsaangifte wel degelijk moeten aangeven welk dividend zij van niet-ingezeten dochterondernemingen hebben ontvangen. Volgens de conclusies van de openbare rapporteur was er geen juridische onzekerheid over de verplichting tot aangifte, maar uitsluitend over op de uitgekeerde dividenden toepasselijke bepalingen.

57.

Teruggaaf kan echter uitsluitend plaatsvinden indien er voorheffing is betaald naar aanleiding van de uitkering van dividend. Aangezien alle ontvangen dividend noodzakelijkerwijs moet worden aangegeven, heeft de Conseil d'État in deze omstandigheden geen inbreuk gemaakt op het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel bij zijn oordeel dat de moedermaatschappijen niet op goede gronden konden stellen dat de door hen ondertekende voorheffingsaanmeldingen hun niet konden worden tegengeworpen.

58.

Het tweede onderdeel van het tweede middel lijkt mij derhalve ongegrond. Het door de Commissie aangehaalde arrest van 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a. (C-397/98 en C-410/98, EU:C:2001:134), kan deze vaststelling niet wijzigen, aangezien de aan dat arrest ten grondslag liggende vorderingen strekten tot schadevergoeding, waartegen het stilzitten en gebrek aan zorgvuldigheid van de belastingplichtige werden aangevoerd.

c) Relevantie van het verstrijken van de wettelijke bewaartermijn van de bewijsstukken

59.

Tot slot verwijt de Commissie de Franse Republiek dat zij de teruggaaf van de voorheffing beperkt door bewijsstukken te eisen waarvan de wettelijke bewaartermijn is verstreken.

60.

In de arresten van de Conseil d'État wordt overwogen dat „een vennootschap die een vordering tot teruggaaf van voorheffing heeft ingediend, over alle elementen dient te beschikken waarmee zij de

gegrondheid van haar vordering kan aantonen, gedurende de gehele procedure, [en] dat het verstrijken van de wettelijke bewaartermijn haar niet van die verplichting kan ontheffen". (27)

61.

Deze benadering lijkt mij niet in tegenspraak te zijn met de door het Hof in het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), gestelde grenzen.

62.

Het Hof heeft in dat arrest immers geoordeeld dat de belastingplichtige informatie moest verstrekken over de aard en het tarief van de belasting die daadwerkelijk is geheven over de winst waaruit het dividend is uitgekeerd. (28) Het Hof heeft dienaangaande gepreciseerd dat „[h]et verzoek om overlegging van [de verlangde bewijzen] [...] bovendien [moet] worden gedaan binnen de wettelijke bewaartermijn voor administratieve of boekhoudkundige bescheiden, zoals vastgelegd in het recht van de lidstaat waar de dochteronderneming is gevestigd". (29) Het Hof heeft daar in hetzelfde punt aan toegevoegd dat van de belastingplichtige „voor [zijn] belastingkrediet niet [...] kan worden verlangd dat [h]ij bescheiden overlegt die betrekking hebben op een tijdvak dat de wettelijke bewaartermijn voor administratieve en boekhoudkundige bescheiden overschrijdt".

63.

Zoals de Franse Republiek in haar verweerschrift terecht opmerkt, is deze precisering door het Hof een onderdeel van de toetsing aan het doeltreffendheidsbeginsel, die in hoofdzaak betrekking heeft op de administratieve autoriteiten van de lidstaat die belasting heft. Volgens het Hof moeten „de verlangde bewijsstukken de belastingautoriteiten van de lidstaat die de belasting heft in staat [...] stellen, duidelijk en nauwkeurig na te gaan of de voorwaarden voor de verkrijging van een belastingvoordeel vervuld zijn". (30)

64.

Ik ben dan ook van mening dat in een administratieve bezwaarprocedure bij de beoordeling van het verstrijken van de wettelijke bewaartermijn van de relevante bescheiden dient te worden uitgegaan van de datum van inleiding van deze precontentieuze procedure, en niet van de datum van een eventueel verzoek betreffende deze documenten van de later aangezochte rechter. Dit is overigens de enige manier waarop de tweede precisering van het Hof met betrekking tot het verstrijken van de wettelijke bewaartermijn van de administratieve en boekhoudkundige bescheiden, namelijk dat van een belastingplichtige niet kan worden verlangd „dat [h]ij bescheiden overlegt die betrekking hebben op een tijdvak dat de wettelijke bewaartermijn voor administratieve en boekhoudkundige bescheiden overschrijdt", kan worden begrepen. (31) Indien de wettelijke bewaartermijn een strikte termijn is die ook geldt voor de rechter, hoe zou dan rekening kunnen worden gehouden met bescheiden betreffende een periode die – zij het niet steeds – langer is dan de periode waarin de wettelijke verplichting tot bewaren bestaat?

65.

Bovendien wijs ik erop dat in de arresten van de Conseil d'État uitdrukkelijk in herinnering wordt gebracht dat „wanneer de belastingplichtige informatie verstrekt, of zich erop beroept dat dit feitelijk onmogelijk is, de administratie informatie voor het tegendeel dient aan te dragen en [...] de belastingrechter [in dat geval] op basis van de instructie en rekening houdend met de argumenten van partijen dient uit te maken of de belastingplichtige zijn vordering de teruggaaf met betrekking tot het in geding zijnde dividend voldoende heeft onderbouwd”. (32)

66.

Net als de eerste twee onderdelen is het derde onderdeel van de tweede grief mijns inziens ongegrond.

3. Conclusie met betrekking tot de tweede grief

67.

In deze omstandigheden ben ik van mening dat de Commissie niet heeft aangetoond dat de Franse Republiek met het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel strijdig bewijs heeft geëist als voorwaarde voor de teruggaaf aan een moedermaatschappij van de bedragen waarmee de toepassing van eenzelfde belastingregeling op dividend uitgekeerd door in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen en dividend uitgekeerd door in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen van die moedermaatschappij kan worden gewaarborgd.

C. Derde grief: vaststelling het maximum dat uit hoofde van onrechtmatig geïnde roerende voorheffing kan worden teruggeven op een derde van het dividend

1. Argumenten van partijen

68.

Volgens de Commissie blijkt uit de arresten van de Conseil d'État uitdrukkelijk dat het belastingkrediet dat dient te worden teruggeven aan de Franse moedermaatschappijen die van hun niet-ingezeten dochterondernemingen dividend hebben ontvangen, strikt beperkt is tot een derde van de ontvangen en uitgekeerde dividenden. Het belastingkrediet voor door een ingezeten dochteronderneming uitgekeerd dividend is daarentegen forfaitair vastgesteld op de helft van dat dividend.

69.

Door de teruggaaf van de roerende voorheffing die is betaald over het door een niet-ingezeten dochteronderneming uitgekeerd dividend, te beperken tot een derde van dat dividend zouden de arresten van de Conseil d'État de vennootschappen die dergelijk dividend ontvangen, in een minder gunstige positie brengen dan vennootschappen die dividend van een ingezeten dochteronderneming ontvangen, waardoor de door het Hof in het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), vastgestelde discriminatie zou worden gehandhaafd.

70.

Volgens de Franse regering komt de beperking van de teruggaaf van de voorheffing tot een derde van het ontvangen dividend overeen met de hoogte van de daadwerkelijk betaalde voorheffing. De gelijke behandeling van het van ingezeten en van niet-ingezeten dochterondernemingen ontvangen dividend zou dus volledig zijn gewaarborgd.

71.

Bovendien zou het door een dergelijke bovengrens aan de teruggaaf van de voorheffing mogelijk zijn om op gelijke wijze rekening te houden met de belasting die als gevolg van de belastingregeling van de lidstaat van vestiging van de dochteronderneming op het uitgekeerde dividend drukt, en met de belasting die drukt op het dividend dat door een ingezeten dochteronderneming is uitgekeerd. Deze beperking kan dus in de praktijk ertoe leiden dat het bedrag van de teruggegeven de roerende voorheffing lager is dan de belasting die de uitkerende dochteronderneming in haar lidstaat van vestiging daadwerkelijk heeft betaald, maar dat bedrag komt exact overeen met de voorheffing die de ingezeten vennootschap daadwerkelijk heeft betaald. Hierdoor wordt vermeden dat dividend van buitenlandse herkomst gunstiger wordt behandeld dan dividend afkomstig uit de lidstaat van de moedermaatschappij.

2. Bespreking

72.

Zakelijk weergegeven genoten de in Frankrijk gevestigde moedermaatschappijen die door ingezeten vennootschappen uitgekeerd dividend ontvingen, volgens de toepasselijke bepalingen van de CGI een belastingkrediet gelijk de helft van de daadwerkelijk betaalde bedragen. Deze moedermaatschappijen dienden een voorheffing te betalen die gelijk was aan dit belastingkrediet.

73.

In de arresten van de Conseil d'État staat dat „[w]anneer een uitkerende vennootschap in haar lidstaat van vestiging daadwerkelijk belasting tegen een hoger tarief dan het normale Franse belastingtarief, namelijk 33,33 %, heeft betaald, het belastingkrediet waarop zij aanspraak kan maken, moet worden beperkt tot een derde van het ontvangen en dooruitgedeelde dividend”. (33) Door deze beperking zou uitvoering kunnen worden gegeven aan het door het Hof geformuleerde voorbehoud, dat als de winst van een vennootschap in de staat van de uitkerende vennootschap zwaarder wordt belast dan in de staat van de ontvangende vennootschap, laatstgenoemde staat niet verplicht is een belastingkrediet te verlenen dat hoger is dan het bedrag van de door de ontvangende vennootschap verschuldigde vennootschapsbelasting. (34)

74.

Het door de Franse Republiek gegeven voorbeeld lijkt mij, wat dit betreft, overtuigend. Immers, wanneer een in Frankrijk gevestigde dochteronderneming een winst van 300 maakt, is het voor de moedermaatschappij beschikbare dividend, nadat de dochteronderneming vennootschapsbelasting tegen het normale tarief van 33,33 % heeft betaald, immers 200. De in Frankrijk gevestigde moedermaatschappij ontvangt dus een dividend van 200, dat is vrijgesteld van vennootschapsbelasting, en ontvangt bij die gelegenheid een belastingkrediet ten belope van de helft van dat bedrag, namelijk 100. Dit bedrag is gelijk aan de voorheffing die zij dient te betalen bij uitkering van het dividend, zodat het saldo ten gunste van de aandeelhouders nog steeds 200 is. Wanneer een gelijk bedrag aan dividend aan de moedermaatschappij wordt uitgekeerd door een niet-ingezeten dochteronderneming, is de hoogte van de verschuldigde voorheffing een derde van de uitkeerbare winst, zonder dat een belastingkrediet als compensatie kan worden gebruikt. In deze situatie is het beschikbare saldo dus 133. Door het terug te betalen bedrag te beperken tot een derde van het dividend dat van de niet-ingezeten dochteronderneming is ontvangen – dat gelijk is aan het belastingkrediet dat de aandeelhouder uit hoofde van deze uitkering ontvangt – krijgt de uitkerende onderneming het door haar betaalde voorheffingsbedrag terug. Het evenwicht is aldus hersteld, aangezien het beschikbare saldo nu weer 200 bedraagt. (35) De Franse

Republiek illustreert haar voorbeeld met het volgende schema:

75.

Indien de Franse Republiek daarentegen een voorheffing zou moeten teruggeven die gelijk is aan het totale bedrag van de belasting die de uitkerende dochteronderneming in haar lidstaat van vestiging heeft betaald – in het in het vorige punt gegeven cijfervoorbeeld een bedrag van 100, dus meer dan de belasting die de moedermaatschappij uit hoofde van de ontvangst van het dividend heeft betaald – zou het door de aandeelhouders ontvangen bedrag hoger zijn dan het bedrag dat een aandeelhouder in een volledig binnenlandse situatie zou ontvangen. (36)

76.

De beperking van de teruggaaf van de voorheffing tot een derde van het bedrag van het dividend dat is dooruitgedeeld (vóór belasting) is dus niet gelijk aan de belasting die de dochteronderneming in haar lidstaat van vestiging daadwerkelijk heeft betaald. Het terugbetaalde bedrag – waarover geen voorheffing wordt betaald en dat dus in zijn geheel kan worden dooruitgedeeld – komt echter overeen met de voorheffing die de uitkerende moedermaatschappij daadwerkelijk heeft betaald en waarvan zij teruggaaf vraagt. De gelaakte discriminatie is dus gecorrigeerd.

77.

In haar replek geeft de Commissie toe dat zij geen rekening had gehouden met het feit dat de na het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), verrichte teruggaven niet werden belast, en dat daarvoor ook geen belastingkrediet werd verleend. Zij is niettemin van mening dat er nog steeds een „risico” bestaat dat de beperking van de teruggaaf de discriminatie die voortvloeit uit het als onverenigbaar met het Unierecht beoordeelde belastingstelsel niet volledig opheft. Dat zou het geval zijn wanneer het uiteindelijk verschuldigde bedrag van de belasting op de winst van de vennootschappen hoger is dan de toegepaste voorheffing, of wanneer de belasting die de aandeelhouder moet betalen, hoger is dan het bedrag van de initieel geheven roerende voorheffing. Deze nieuwe benadering ziet dus op een verschil in behandeling tussen de uiteindelijke aandeelhouders. Deze hypothese is echter niet aan de orde geweest in de zaken die tot het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), hebben geleid (37), noch in de zaak voor de belastingrechter die kennis dient te nemen van een door een dividend uitkerende moedermaatschappij ingestelde een vordering tot teruggaaf van de voorheffing.

78.

Bovendien komt deze nieuwe benadering door de Commissie slechts voort uit een theoretische analyse. De Commissie geeft geen concreet voorbeeld om de juistheid ervan aan te tonen. „[I]n het kader van een niet-nakomingsprocedure krachtens artikel 258 VWEU [staat het namelijk] aan de Commissie [...] het bestaan van de gestelde niet-nakoming aan te tonen. Zij dient het Hof de gegevens te verschaffen die het nodig heeft om uit te maken of er sprake is van niet-nakoming zonder dat zij zich daarbij op een of ander rechtsvermoeden baseren.” (38)

3. Conclusie met betrekking tot de derde grief

79.

Gelet op een en ander ben ik van mening dat de Commissie niet aantoonst dat de Franse Republiek de door het Hof in het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09,

EU:C:2011:581), vastgestelde discriminatie laat voortduren door de teruggaaf van de roerende voorheffing die is betaald over het van een niet-ingezeten dochtermaatschappij ontvangen dividend te beperken tot een derde van dat dividend.

D. Vierde grief: verzuim aan het Hof de vraag voor te leggen of de beperking van het recht op teruggaaf van de onrechtmatig geheven roerende voorheffing verenigbaar is met het Unierecht

1. Argumenten van partijen

80.

Volgens de Commissie had de Conseil d'État een verzoek om een prejudiciële beslissing moeten indienen alvorens de wijze van teruggaaf vast te stellen van de roerende voorheffing waarvan de heffing volgens het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), onverenigbaar met Unierecht was. Als rechterlijke instantie die in laatste aanleg uitspraak doet in de zin van artikel 267, derde alinea, VWEU, was de Conseil d'État namelijk gehouden, het Hof te bevragen, nu het moeilijk bleek de nodige consequenties te trekken uit dat arrest.

81.

Eenzijds zou de twijfel over de verenigbaarheid met het Unierecht van eventuele beperkingen van het recht op teruggaaf van de voorheffing tot uitdrukking zijn gebracht in de conclusie van de openbaar rapporteur en door de wens van de partijen dat de Conseil d'État een nieuw verzoek om een prejudiciële beslissing zou indienen.

82.

Anderzijds kon het risico op divergerende rechtspraak binnen de Unie niet worden uitgesloten gelet op het arrest van 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707).

83.

De Franse regering herinnert allereerst aan de rechtspraak van het Hof volgens welke de nationale rechter niet is gehouden een verzoek om een prejudiciële beslissing tot uitlegging in te dienen om de enkele reden dat een partij daarom vraagt.

84.

Vervolgens betoogt zij dat de Commissie niet nader heeft aangegeven met welke moeilijkheden de Conseil d'État te kampen had in de zaken die tot de betrokken arresten hebben geleid, moeilijkheden die een prejudiciële verwijzing krachtens artikel 267, derde alinea, VWEU zouden hebben gerechtvaardigd. Bovendien zou deze rechter zijn geconfronteerd met feitelijke moeilijkheden, niet met moeilijkheden betreffende de uitlegging van het Unierecht.

85.

In elk geval zou de Conseil d'État op goede gronden hebben geoordeeld dat de antwoorden op de voor hem gerezen vragen zo evident waren, dat hij niet verplicht was om het Hof een nieuwe prejudiciële vraag te stellen.

2. Bespreking

a) Het beginsel van schending van artikel 267, derde alinea, VWEU

86.

De vierde grief kan slechts zijn geformuleerd voor het geval dat een (of meer) van de andere grieven gegrond is. Zoals de Commissie zelf aangeeft, heeft deze laatste grief slechts betrekking op het feit dat de Conseil d'État in de omstandigheden van de zaak, namelijk de gevolgen van het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), haar verplichting niet is nagekomen. (39) De grief ziet dus niet op een structurele niet-nakoming van de krachtens artikel 267, derde alinea, VWEU op de Conseil d'État rustende verplichting tot prejudiciële verwijzing.

87.

In elk geval is het, zoals ik in de inleiding van deze conclusie al heb aangegeven, de eerste keer dat het Hof wordt verzocht, in het kader van een beroep wegens niet-nakoming uitspraak te doen over een dergelijke grief. Het lijkt mij echter theoretisch mogelijk dat een staat in gebreke blijft door schending van artikel 267, derde alinea, VWEU.

88.

Eenzijds staat vast dat „een lidstaat in de zin van artikel [258 VWEU] aansprakelijk wordt, onafhankelijk van de vraag welk staatsorgaan door zijn handelen of nalaten het verzuim veroorzaakte, zelfs al betreft het een constitutioneel onafhankelijke instelling”. (40) Anderzijds heeft het Hof afwijzend beslist op het argument dat een verzuim moeilijk kan worden hersteld omdat het zijn oorsprong vindt in een arrest van de hoogste rechterlijke instantie. (41)

89.

Deze mogelijkheid is niet alleen coherent met het doel van de verwijzingsplicht in artikel 267, derde alinea, VWEU, maar ook met de voorwaarden voor aansprakelijkheid van de lidstaten in geval van schending van het Unierecht.

90.

De in artikel 267, derde alinea, VWEU neergelegde verwijzingsplicht heeft immers met name tot doel, te voorkomen dat zich in een lidstaat nationale rechtspraak ontwikkelt die niet met de regels van het Unierecht strookt. (42) Zoals advocaat-generaal Bot heeft benadrukt, ontnemt de niet-nakoming van de verwijzingsverplichting door de nationale rechterlijke instanties waarvan de beslissingen op grond van het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep, het Hof de mogelijkheid de fundamentele taak uit te oefenen die het is opgedragen bij artikel 19, lid 1, eerste alinea, VEU, namelijk de „eerbiediging van het recht bij de uitlegging en toepassing van de Verdragen” te verzekeren. (43)

91.

Bovendien is het vaste rechtspraak dat de niet-nakoming van in artikel 267, derde alinea, VWEU neergelegde verplichting tot prejudiciële verwijzing een van de elementen waarmee rekening moet worden gehouden bij het onderzoek van de aansprakelijkheid van een lidstaat voor een beslissing van een nationale rechterlijke instantie die in laatste aanleg uitspraak doet. (44)

92.

Erkennen dat een lidstaat in gebreke is gebleven door niet-nakoming van de verplichting tot

prejudiciële verwijzing is des te meer gerechtvaardigd als deze niet-nakoming volgt op een eerste arrest van het Hof. Volgens het Hof betekent de krachtens artikel 260, lid 1, VWEU op een lidstaat rustende verplichting, dat „alle organen van de betrokken lidstaat verplicht [zijn] de uitvoering van 's Hofs arrest, ieder in hun bevoegdheidssfeer, te verzekeren. De rechterlijke instanties van de betrokken lidstaat zijn [aldus] hunnerzijds gehouden de eerbiediging van het arrest in de uitoefening van hun functie te verzekeren.” (45) Deze in de context van de tenuitvoerlegging van een arrest houdende vaststelling van een niet-nakoming geformuleerde overweging geldt ook voor de rechterlijke instanties die het Hof prejudiciële vragen hebben gesteld, aangezien de uitleggende arresten van het Hof een „algemeen” effect hebben in de rechtsorde van de Unie: (46) als een bepaling van Unierecht door het Hof van Justitie is uitgelegd, is deze uitlegging verbindend voor alle rechterlijke instanties. (47) Een dergelijke uitlegging is een verduidelijking van de betekenis en de strekking van het betreffende voorschrift van Unierecht, zoals dat vanaf zijn inwerkingtreding had moeten worden begrepen en toegepast. (48)

93.

Als de rechter die de prejudiciële vraag heeft gesteld, nog twijfelt over de betekenis van het voorschrift en in laatste aanleg uitspraak doet, is hij dus verplicht, het Hof opnieuw te bevragen. In deze omstandigheden is het antwoord van het Hof immers noodzakelijk voor de beslechting van het geschil, zodat er overeenkomstig het arrest van 6 oktober 1982, Cilfit e.a. (283/81, EU:C:1982:335) (49), een verplichting tot verwijzing is „ontstaan”. (50)

94.

Wat de reikwijdte van deze verplichting betreft, heeft het Hof bevestigd dat „het sinds de uitspraak van het arrest Cilfit e.a. (283/81, EU:C:1982:335) vaste rechtspraak [is] dat een rechterlijke instantie waarvan de beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep, gehouden is een voor haar gerezen vraag over het Unierecht naar het Hof te verwijzen, tenzij zij heeft vastgesteld dat de opgeworpen vraag niet relevant is [– dat wil zeggen ‚wanneer het antwoord erop, hoe het ook luidt, geen invloed kan hebben op de oplossing van het geschil’ (51) –] of dat de betreffende bepaling van het Unierecht door het Hof reeds is uitgelegd of dat de juiste toepassing van het Unierecht zo voor de hand ligt dat daarover geen redelijke twijfel kan bestaan”. (52)

b) Toepassing van het beginsel op de onderhavige zaak

95.

Aan het einde van mijn analyse van de tweede en derde grief ben ik tot de slotsom gekomen dat de Conseil d'État zich niet heeft vergist in de betekenis en de strekking van het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), wat de toegestane bewijsmiddelen en de bepaling van het terug te bedrag van de voorheffing betreft. Dienaangaande kan hem niet worden verweten dat hij zijn verplichting tot prejudiciële verwijzing niet is nagekomen. Er kan namelijk van uit worden gegaan dat de rechtsvragen in casu door het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), waren opgelost, in de zin van het arrest van 6 oktober 1982, Cilfit e.a. (283/81, EU:C:1982:335, punt 14).

96.

De door de Conseil d'État in zijn arrest gekozen oplossing betreffende de door de kleindochterondernemingen betaalde belasting is daarentegen problematischer, aangezien niet kan worden betwist dat voor de beslechting van de bij de Conseil d'État aanhangige gedingen een beroep op het Unierecht noodzakelijk was.

97.

Het staat natuurlijk uitsluitend aan de nationale rechter, te beoordelen of de juiste toepassing van het Unierecht zodanig voor de hand ligt dat geen redelijke twijfel mogelijk is, en hij er derhalve van kan afzien het Hof een voor hem opgeworpen vraag over de uitlegging van het Unierecht voor te leggen. (53) Met andere woorden: „[H]et [staat] uitsluitend aan de nationale rechterlijke instanties waarvan de beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep [...] om, op eigen verantwoordelijkheid en op onafhankelijke wijze, vast te stellen of er sprake is van een acte clair.” (54)

98.

Sinds het arrest van 6 oktober 1982, Cilfit e.a. (283/81, EU:C:1982:335), staat echter vast dat, om te kunnen beslissen of dit het geval is, „de nationale rechterlijke instantie die in laatste aanleg uitspraak doet, ervan overtuigd [dient] te zijn dat die oplossing even evident zou zijn voor de rechterlijke instanties van de andere lidstaten ,en voor het Hof””. (55) Het Hof heeft verklaard, dat „[e]nkel wanneer aan deze voorwaarden is voldaan, [...] deze nationale rechterlijke instantie ervan [kan] afzien de vraag aan het Hof voor te leggen, en haar op eigen verantwoordelijkheid [kan] oplossen”. (56)

99.

In casu wordt niet betwist dat de vraag of rekening moet worden gehouden met de door kleindochterondernemingen betaalde belasting door het Hof in het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), niet is behandeld, terwijl die vraag wel is behandeld in het arrest van 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). Hieruit volgt dat, door van dit arrest af te wijken om de enkele reden dat de Britse regeling verschilde van de Franse regeling van het belastingkrediet en de voorheffing, de Conseil d'État er niet zeker van kon zijn dat zijn redenering voor het Hof even evident zou zijn. De divergentie van de door de verzoekende vennootschappen en de openbaar rapporteur aangedragen oplossingen wees er overigens al op dat er geen zekerheid bestond over de oplossing.

100.

In elk geval heeft de Conseil d'État, door het Hof geen vraag voor te leggen, een risico van uiteenlopende rechtspraak binnen de Unie gecreëerd, wat onverenigbaar is met de verplichting tot prejudiciële verwijzing die krachtens artikel 267, derde alinea, VWEU op hem rust als rechterlijke instantie waarvan de beslissingen niet vatbaar zijn voor hoger beroep.

101.

De stelling van de Franse regering, dat de noodzaak om rekening te houden met kleindochterondernemingen geen uitlegging van recht, maar uitsluitend een beoordeling van feiten vergde, kan evenmin worden gevolgd. Om het bedrag van de teruggaaf te berekenen – een feitelijke beoordeling – dient namelijk eerst te worden geantwoord op de vraag of rekening moet worden gehouden met de door kleindochterondernemingen betaalde belastingen, en het antwoord

daarop hangt af van de rechtsregel die van toepassing is. (57)

3. Conclusie met betrekking tot de vierde grief

102.

Gelet op een en ander ben ik van mening dat de Franse Republiek de verplichting niet is nagekomen die krachtens artikel 267, derde alinea, VWEU op de Conseil d'État rustte.

103.

In weerwil van het feit dat het, gelet op het arrest van 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), zeker was dat het in aanmerking nemen van de door niet-ingezeten kleindochterondernemingen betaalde belasting een vraag van Unierecht was die van invloed kon zijn op de oplossing van de gedingen die bij de Conseil d'État aanhangig waren, en dat de juiste toepassing van het Unierecht niet zo voor de hand lag dat daarover geen redelijke twijfel kon bestaan, heeft de Conseil d'État immers ervoor gekozen, het Hof daarover geen prejudiciële vraag te stellen.

V. Kosten

104.

Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd.

105.

In de onderhavige zaak hebben de Commissie en de Franse Republiek gevorderd dat de respectieve tegenpartij in de procedure wordt verwezen in de kosten.

106.

Volgens artikel 138, lid 3, van dat Reglement kan het Hof beslissen dat een partij, behalve in haar eigen kosten, wordt verwezen in een deel van de kosten van de andere partij, indien dit gelet op de omstandigheden van de zaak gerechtvaardigd voorkomt. In de onderhavige zaak geef ik in overweging, het beroep van de Commissie slechts ter zake van de eerste en de vierde grief toe te wijzen, zodat de Franse Republiek mijns inziens op grond van deze bepaling dient te worden verwezen in haar eigen kosten alsmede in de helft van de kosten van de Commissie.

VI. Conclusie

107.

Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging te oordelen als volgt:

„1)

Door geen rekening te houden met door de in een andere lidstaat dan Frankrijk zijn gevestigde kleindochterondernemingen betaalde belasting, terwijl in Frankrijk gevestigde kleindochterondernemingen op grond van het toepasselijke stelsel aan de tussenvennootschap dividend kunnen uitkeren dat is ontheven van de belasting die erop drukte, heeft de rechtspraak van de Conseil d'État de discriminatie in stand gehouden die het Hof heeft vastgesteld in het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Daardoor is de Franse Republiek de krachtens artikel 49 en 63 VWEU op haar rustende verplichtingen niet nagekomen.

2)

Doordat de Conseil d'État het Hof geen vragen heeft gesteld ofschoon de inaanmerkingneming van de door niet-ingezeten kleindochterondernemingen betaalde belasting een vraag van Unierecht was die van invloed kon zijn op de oplossing van de bij hem aanhangige gedingen, en de juiste toepassing van het Unierecht niet zo voor de hand lag dat daarover geen redelijke twijfel kon bestaan, is de Franse Republiek de krachtens artikel 267, derde alinea, VWEU op haar rustende verplichting niet nagekomen.

3)

Het beroep wordt verworpen voor het overige.

4)

De Franse Republiek wordt verwezen in haar eigen kosten alsmede in de helft van de kosten van de Europese Commissie, die zelf de andere helft van haar eigen kosten draagt.”

(1) Oorspronkelijke taal: Frans.

(2) De Commissie heeft weliswaar een inbreukprocedure ingeleid tegen het Koninkrijk Zweden omdat de Högsta domstol (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Zweden) consequent zijn plicht tot prejudiciële verwijzing niet nakwam (zie met redenen omkleed advies 2003/2161 van de Commissie van 12 oktober 2004 [C(2004) 3899]) – hetgeen, zoals de Franse Republiek in haar verweerschrift terecht opmerkt, niet het geval is met de Conseil d'État – heeft zij in die zaak de contentieuze fase van de procedure niet ingeleid. Verder heeft de Commissie weliswaar in het beroep dat heeft geleid tot het arrest van 9 december 2003, Commissie/Italië (C-129/00, EU:C:2003:656), verzocht om vaststelling dat de Italiaanse Republiek, door het in stand houden van een wetsartikel „zoals dat door de administratie en de rechterlijke instanties [in Italië] werd toegepast en uitgelegd”, de krachtens het Verdrag op haar rustende verplichtingen niet was nagekomen, maar heeft zij daar geen grief aangevoerd die uitdrukkelijk op artikel 267 VWEU was gebaseerd. Tot slot was in de zaak die tot het arrest van 12 november 2009, Commissie/Spanje (C-154/08, niet gepubliceerd, EU:C:2009:695), heeft geleid, weliswaar de vraag gerezen of het beroep van de Commissie betrekking had op een schending van artikel 267 VWEU, maar heeft de Commissie het Hof toen uitdrukkelijk meegedeeld dat dit niet het geval was (punt 65 van dat arrest).

(3) JORF van 31 december 1998, blz. 20050.

(4) Zie arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punt 49).

(5) Zie arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punt 51).

- (6) Zie arrest van 15 september 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, punten 89 en 90 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- (7) Zie arrest van 15 september 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, punt 91).
- (8) Zie arrest van 15 september 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, punt 92).
- (9) Zie arrest van 15 september 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, punten 99 en 101).
- (10) Zie arrest van 15 september 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, punt 101).
- (11) FR:XX:2012:317074.20121210.
- (12) FR:CESSR:2012:317075.20121210.
- (13) Zie arresten van de Conseil d'État van 10 december 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, punt 29) en Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punt 24).
- (14) Zie arresten van de Conseil d'État van 10 december 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, punt 44) en Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punt 40).
- (15) Zie arresten van de Conseil d'État van 10 december 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, punten 24 en 25) en Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punten 19 en 20).
- (16) Zie arresten van de Conseil d'État van 10 december 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, punt 35) en Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punt 31).
- (17) Zie met name het arrest van 11 september 2014, Kronos International (C?47/12, EU:C:2014:2200, punt 68).
- (18) Zie in die zin arresten van 8 december 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C?157/10, EU:C:2011:813, punt 39), en 26 mei 2016, NN (L) International (C?48/15, EU:C:2016:356, punt 47).
- (19) Zie in die zin met name arrest van 11 september 2014, Kronos International (C?47/12, EU:C:2014:2200, punten 85 en 86).
- (20) Arrest van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?446/04, EU:C:2006:774, punt 46).
- (21) Zie in die zin de arresten van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?446/04, EU:C:2006:774, punt 72); 30 juni 2011, Meilicke e.a. (C?262/09, EU:C:2011:438, punt 29), en 11 september 2014, Kronos International (C?47/12, EU:C:2014:2200, punt 65).
- (22) Arrest van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?446/04, EU:C:2006:774, punt 2 van het dictum).
- (23) Zie in die zin arrest van 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?35/11, EU:C:2012:707, punt 71).
- (24) Zie in die zin arrest van 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?35/11, EU:C:2012:707, punt 73). Het Hof heeft hieruit geconcludeerd dat „[a]an de antwoorden op de tweede en de vierde vraag in de zaak die heeft geleid tot het arrest [van 12 december 2006,

Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774)], [...] dus niet [wordt] afgedaan door de vaststelling dat de buitenlandse vennootschapsbelasting die is geheven over de winst waaruit de dividenden zijn uitgekeerd, niet of niet geheel is betaald door de niet-ingezeten vennootschap die deze dividenden aan de ingezeten vennootschap heeft uitgekeerd, maar door een in een lidstaat gevestigde vennootschap die een rechtstreekse of indirecte dochteronderneming van eerstbedoelde vennootschap is" (punt 74).

(25) Zie met name de arresten van 10 december 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, punt 47) en Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punt 41).

(26) Zie met name arresten van 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punt 49) en Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punten 43 en 50). In het arrest Accor wordt overigens niet verwezen naar bepaalde processen-verbaal. Bovendien heeft de Conseil d'État zich in de zaak die tot het arrest Accor heeft geleid, weliswaar op bepaalde processen-verbaal van algemene vergaderingen gebaseerd, maar was dat zowel om een deel van het door eiseres aangevoerde verband te verwerpen als om een stelling van de minister te weerleggen (zie arrest van 10 december 2012, Accor FR:CESSR:2012:317075.20121210, punten 43, 50 en 56).

(27) Arresten van 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punt 35) en Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punt 31).

(28) Zie het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punt 92).

(29) Arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punt 101).

(30) Arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punt 99); cursivering door mij.

(31) Arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punt 101).

(32) Arresten van 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punt 37) en Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punt 33).

(33) Arresten van 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punt 44) en Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punt 40).

(34) Zie het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punt 90).

(35) Het is mogelijk dat de moedermaatschappij uit haar reserve put om de betaalde voorheffing „te compenseren” en aan haar aandeelhouder een onbelast dividend uit te keren. Het liquiditeitsprobleem dat hieruit zou voortvloeien, is echter niet het voorwerp van de beroepen die aanleiding hebben gegeven tot de arresten van de Conseil d'État, noch van de onderhavige niet-nakomingsprocedure, die uitsluitend de wijze van teruggaaf van de voorheffing betreft.

(36) Het uiteindelijk ontvangen bedrag zou dan namelijk 133 zijn (van de dochteronderneming ontvangen dividend minus de door de moedermaatschappij betaalde voorheffing) + 100 (terugbetaalde bedrag) = 233.

(37) In zijn antwoord op de tweede vraag heeft het Hof overigens uitdrukkelijk onderscheid gemaakt tussen de positie van de moedermaatschappij en die van de aandeelhouders ervan. Volgens het Hof leidt „de regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, die overigens betrekking heeft op een door een moedermaatschappij bij de dooruitdeling van dividend betaalde voorheffing en niet op een bij de verkoop van producten geïnde belasting, [er niet toe] dat die voorheffing

wordt afgewenteld op derden” (arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punt 75).

(38) Arrest van 26 april 2018, Commissie/Bulgarije (C-97/17, EU:C:2018:285, punt 69). Zie eveneens arrest van 16 juli 2015, Commissie/Slovenië (C-140/14, niet gepubliceerd, EU:C:2015:501, punt 38).

(39) Zie punt 118 van het verzoekschrift van de Commissie.

(40) Arrest van 5 mei 1970, Commissie/België (77/69, EU:C:1970:34, punt 15). Voor bevestigingen van het beginsel met betrekking tot nationale rechtspraak, zie arresten van 9 december 2003, Commissie/Italië (C-129/00, EU:C:2003:656, punt 29), en 12 november 2009, Commissie/Spanje (C-154/08, niet gepubliceerd, EU:C:2009:695, punt 125).

(41) Zie in deze zin arrest van 12 november 2009, Commissie/Spanje (C-154/08, niet gepubliceerd, EU:C:2009:695, punten 124-127). Het Hof heeft bij die gelegenheid overigens eraan herinnerd dat „geen rekening [kan] worden gehouden met geïsoleerde of enkele afwijkende rechterlijke beslissingen in een jurisprudentiële context die een andere lijn volgt, of met een uitleg die afgewezen wordt door de nationale hoogste rechterlijke instantie[, maar dat] geldt niet voor een belangrijke strekking in de rechtspraak die niet door deze hoogste rechterlijke instantie wordt afwezen en zelfs door deze wordt bevestigd” (punt 126, het Hof verwijst daarbij naar punt 32 van het arrest van 9 december 2003, Commissie/Italië, C-129/00, EU:C:2003:656).

(42) Zie in die zin het arrest van 15 maart 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, punt 33).

(43) Zie conclusie van advocaat-generaal Bot in de zaak Ferreira da Silva e Brito e.a. (C-160/14, EU:C:2015:390, punt 102).

(44) Zie in die zin de arresten van 30 september 2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, punt 55); 13 juni 2006, Traghetti del Mediterraneo (C-173/03, EU:C:2006:391, punt 32), en 28 juli 2016, Tomášová (C-168/15, EU:C:2016:602, punt 25).

(45) Arrest van 14 december 1982, Waterkeyn e.a. (314/81–316/81 en 83/82, EU:C:1982:430, punt 14).

(46) Zie in die zin Wildemeersch, J., „Une loi inconstitutionnelle et contraire au droit de l’Union: et alors? Une déférence erronée vis-à-vis du législateur”, Journal des tribunaux, 2018, blz. 256 en 257, met name blz. 257. De auteur verwijst zelf naar Lenaerts, K., „Form and Substance of the Preliminary Ruling Procedure”, in Curtin, D., en Heukels, T., (ed.), Institutional Dynamics of European Integration, Essays in Honor of Henty G. Schermers, deel II, Kluwer Academic Publishers, 1994, blz. 355-380, met name blz. 376.

(47) Zie in die zin Soulard, S., Rigaux, A., en Munoz, R., Contentieux de l’Union européenne/3 – Renvoi préjudiciel – Recours en manquement, coll. Axe Droit, Paris, Lamy, 2011, nr. 59.

(48) Zie in die zin het arrest van 27 maart 1980, Meridionale Industria Salumi e.a. (66/79, 127/79 en 128/79, EU:C:1980:101, punt 9).

(49) Punt 11 van dit arrest.

(50) De uitdrukking is ontleend aan Lekkou, E., commentaar nr. 24, in Karpenschif, M., en Nourissat, C., (ed.), *Les grands arrêts de la jurisprudence de l'Union européenne*, 3e editie, PUF, 2016, blz. 131-136, met name nr. 24-4. Zie in die zin arrest van 28 juli 2016, *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, punt 47).

(51) Arrest van 6 oktober 1982, *Cilfit e.a.* (283/81, EU:C:1982:335, punt 10); cursivering van mij. Zie ook de arresten van 18 juli 2013, *Consiglio Nazionale dei Geologi* (C-136/12, EU:C:2013:489, punt 26), en 15 maart 2017, *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209, punt 42).

(52) Arrest van 9 september 2015, *Ferreira da Silva e Brito e.a.* (C-160/14, EU:C:2015:565, punt 38). Zie in die zin eveneens de arresten van 15 september 2005, *Intermodal Transports* (C-495/03, EU:C:2005:552, punt 33); 9 september 2015, *X en Van Dijk* (C-72/14 en C-197/14, EU:C:2015:564, punt 55), en 1 oktober 2015, *Doc Generici* (C-452/14, EU:C:2015:644, punt 43).

(53) Zie in die zin het arrest van 9 september 2015, *Ferreira da Silva e Brito e.a.* (C-160/14, EU:C:2015:565, punt 40).

(54) Arrest van 9 september 2015, *X en Van Dijk* (C-72/14 en C-197/14, EU:C:2015:564, punt 59).

(55) Arrest van 28 juli 2016, *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, punt 48); cursivering van mij. Zie in die zin eveneens arresten van 6 oktober 1982, *Cilfit e.a.* (283/81, EU:C:1982:335, punt 16), en 15 september 2005, *Intermodal Transports* (C-495/03, EU:C:2005:552, punt 39).

(56) Arrest van 28 juli 2016, *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, punt 48). Zie ook arrest van 6 oktober 1982, *Cilfit e.a.* (283/81, EU:C:1982:335, punt 16).

(57) In dit verband wijs ik erop dat Olivier Fouquet, president van een van de kamers van de Conseil d'État, zijn commentaar op de arresten van de Conseil d'État als volgt afsluit: „Het geding wierp andere interessante vragen op, zoals de vraag of rekening dient te worden gehouden met de door kleindochterondernemingen uitgekeerde dividenden. Maar het gaat daarbij om pure rechtsvragen en niet om rechtspraaktechniek.” (Fouquet, O., „Conseil d'État, précompte et fléchage: „non possumus””, *Revue de droit fiscal*, nr. 1, januari 2013, blz. 1 en 2, met name blz. 2; cursivering van mij).