



## Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
M. WATHELET  
fremsat den 25. juli 2018<sup>1</sup>

**Sag C-416/17**

**Europa-Kommissionen  
mod**

**Den Franske Republik**

»Traktatbrud – artikel 49 TEUF, 63TEUF og artikel 267, stk. 3, TEUF – kædebeskatning – forskelsbehandling afhængigt af den medlemsstat, i hvilken datterdatterselskabet har hjemsted – krav til beviser for adgang til at få tilbagebetalt forskudsskat – loft over adgangen til tilbagebetaling – dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) – national ret, der træffer afgørelse i sidste instans – national retspraksis, som ikke er i overensstemmelse med Domstolens dom – pligt til at forelægge præjudicielle spørgsmål«

### I. Indledning

1. Med sit søgsmål har Europa-Kommissionen nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår, at Den Franske Republik har opretholdt en diskriminerende og uforholdsmæssig behandling af franske moderselskaber, der modtager udbytte fra franske datterselskaber, og franske moderselskaber, der modtager udbytte fra udenlandske datterselskaber, i strid med EU-retten, således som Domstolen fortolkede den i dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

2. Som Kommissionen selv har anført i sin stævning, har den foreholdt Den Franske Republik, at den har nægtet at give dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), fuld virkning via retspraksis fra landets øverste forvaltningsdomstol, nemlig Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig). Ifølge Kommissionen udgør de domme, som Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har afsagt efter afsigelsen af dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), således den retspraksis, der danner grundlag for bedømmelsen af *alle* anmodninger om tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævet forskudsskat, som parter, der befinder sig i en situation svarende til *Accor SA's*, har indgivet.

<sup>1</sup> – Originalsprog: fransk.

3. Kommissionens søgsmål indebærer derfor, at Domstolen udtaler sig om to særskilte problemstillinger: dels foreneligheden med EU-retten, således som fortolket ved dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), af retningslinjerne for tilbagebetaling af den forskudsskat, der er betalt af det udbytte, der udloddes af ikke-hjemmehørende datterselskaber, dels – og for første gang i forbindelse med en traktatbrudssag – tilsidesættelse af den pligt, som en national ret, hvis afgørelser ikke kan appelleres, har til at forelægge præjudicielle spørgsmål<sup>2</sup>.

## II. Retsforskrifter

### A. Fransk ret

4. Artikel 158a, nr. I, i code général des impôts (lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«) i den affattelse, som var gældende i de i den sag, der gav anledning til dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), omhandlede skatteår:

»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.

[...]«.

5. CGI's artikel 146, stk. 2, i den affattelse, som var gældende i de i den sag, der gav anledning til dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), omhandlede skatteår, bestemmer:

»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.«

6. CGI's artikel 223e, stk. 1, første afsnit, i den udgave, der er baseret på finansloven for 1999, nr. 98-1266 af 30. december 1998<sup>3</sup>, som fandt anvendelse på udlodninger, der blev betalt fra den 1. januar 1999, bestemmer:

»Når de overskud, som udloddes af et selskab, udbetales af beløb, hvoraf selskabet ikke er blevet pålagt selskabsskat til normal skattesats, som fastsat i artikel 219, nr. I, andet afsnit, skal selskabet betale forskudsskat svarende til skattecreditten beregnet efter den fremgangsmåde, der er angivet i artikel 158a, nr. I, jf. dog bestemmelserne i artikel 209d og 223 H«.

2 – Selv om Kommissionen havde indledt et traktatbrudssøgsmål mod Kongeriget Sverige med den begrundelse, at Högsta domstolen (øverste domstol, Sverige) systematisk havde tilsidesat sin pligt til at forelægge præjudicielle spørgsmål (jf. Kommissionens begrundede udtalelse 2003/2161 af 12.10.2004 (C(2004)3899)) – hvilket Den Franske Republik med føje har anført i sit svarskrift, ikke er tilfældet med Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) – havde den ikke iværksat retssagen. Selv om Kommissionen i det søgsmål, der gav anledning til dom af 9.12.2003, Kommissionen mod Italien (C-129/00, EU:C:2003:656), endvidere nedlagde påstand om, at det blev fastslået, at Den Italienske Republik ved at opretholde en artikel i en lov »således som den fortolkes og anvendes af myndighederne og af domstolene« havde tilsidesat sine forpligtelser i henhold til traktaten, havde den ikke gjort nogen klagepunkter, der specifikt var baseret på artikel 267 TEUF, gældende. Og endelig, selv om spørgsmålet om, hvorvidt Kommissionens søgsmål i den sag, der gav anledning til dom af 12.11.2009, Kommissionen mod Spanien (C-154/08, ikke trykt i Sml., EU:C:2009:695), vedrørte en tilsidesættelse af artikel 267 TEUF, blev rejst, anførte Kommissionen udtrykkeligt over for Domstolen, at dette ikke var tilfældet (nævnte doms præmis 65).

3 – JORF af 31.12.1998, s. 20050.

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

7. Accor ansøgte ved klage af 21. december 2001 den franske skatteforvaltning om tilbagebetaling af den forskudsskat, der var blevet betalt, da selskabet modtog udbytte udloddet af dets datterselskaber etableret i andre medlemsstater i årene 1998-2000. Da en sådan tilbagebetaling i henhold til gældende lov kun fandt anvendelse på udbytte modtaget fra et datterselskab beliggende på fransk område, blev ansøgningen afslået.

8. Efter dette afslag anlagde Accor sag ved tribunal administratif de Versailles (forvaltningsdomstolen i Versailles, Frankrig), som fuldt ud gav selskabet medhold. Cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles, Frankrig) forkastede den anke af denne dom, som ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publiques (ministeren for budget, offentlige regnskaber og offentlig forvaltning) havde iværksat, og nævnte minister indbragte dommen for Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) med henblik på kassation. Ved afgørelse af 3. juli 2009 forelagde Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse.

9. I dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), fastslog Domstolen, at til forskel fra den situation, der gælder for udbytte udloddet af hjemmehørende datterselskaber, gør fransk lovgivning det ikke muligt at tage hensyn til beskattningen af det ikke-hjemmehørende udloddende datterselskab, mens der i forbindelse med videreudlodning af udbytte skulle betales forskudsskat af udbytte udloddet af såvel hjemmehørende som ikke-hjemmehørende datterselskaber<sup>4</sup>. Ifølge Domstolen kan et moderselskab imidlertid i betragtning af denne ugunstige behandling af udbytte fra datterselskaber i en anden medlemsstat sammenlignet med den behandling, som udbytte fra hjemmehørende datterselskaber er undergivet, blive afholdt fra at udøve sin virksomhed gennem datterselskaber med hjemsted i andre medlemsstater<sup>5</sup>.

10. Domstolen fremhævede dernæst sin praksis, hvoraf det fremgår, at hvis det overskud, som ligger til grund for det udenlandske udbytte, beskattes med et *lavere* beløb i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, end i den medlemsstat, hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende, skal den sidstnævnte medlemsstat således give en samlet skattecredit svarende til den skat, som det udloddende selskab har betalt i den medlemsstat, hvor det har hjemsted, men hvis dette overskud derimod beskattes med et *højere* beløb i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, end i den medlemsstat, hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende, er den sidstnævnte medlemsstat kun forpligtet til at give en skattecredit op til det beløb, som det udbyttmodtagende selskab skal betale i selskabsskat<sup>6</sup>.

11. Domstolen udledte heraf, at for så vidt angår en ordning som den omtvistede franske ordning ville det, hvis en medlemsstat skulle tildele modtagerne af udbytte fra et selskab, som er etableret i en anden medlemsstat, en skattegodtgørelse, som altid udgør halvdelen af beløbet af dette udbytte, imidlertid indebære en mere gunstig behandling af dette udbytte end af udbytte fra den første medlemsstat, når den skattesats, som det udloddende selskab pålægges i sin etableringsstat, er lavere end den skattesats, som anvendes i den første medlemsstat<sup>7</sup>.

4 – Jf. dom af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 49).

5 – Jf. dom af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 51).

6 – Jf. dom af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 89 og 90 og den deri nævnte retspraksis).

7 – Jf. dom af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 91).

12. Domstolen vurderede, at en medlemsstat derfor skulle 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 moderselskabet. Under disse omstændigheder fastslog Domstolen, at det ikke var tilstrækkeligt at godtgøre, at det udloddende selskab i den medlemsstat, hvor det har hjemsted, var 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<sup>8</sup>.

13. Domstolen tilføjede i denne henseende, at den påkrævede dokumentation skulle gøre det muligt for skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten klart og præcist at kontrollere, om betingelserne for at opnå en skattefordel var opfyldt. Den præciserede imidlertid, at dokumentationen ikke skulle antage en bestemt form, idet bedømmelsen ikke måtte foretages på en for formalistisk måde, og at anmodningen om fremlæggelse af de pågældende oplysninger desuden skulle fremsættes i den periode, hvor det er lovpligtigt at opbevare administrative dokumenter eller regnskaber, som fastsat i lovgivningen i den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted<sup>9</sup>, idet det ikke kan forlanges af selskabet, at det skal fremlægge dokumenter, »som dækker en periode, som væsentligt overskrider varigheden af den lovmæssige forpligtelse til at opbevare administrative dokumenter eller regnskaber«<sup>10</sup>.

14. Domstolen kendte således for ret:

»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.«

8 – Jf. dom af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 92).

9 – Jf. dom af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 99 og 101).

10 – Jf. dom af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 101).

### **C. Conseil d'États (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) domme af 10. december 2012**

15. Efter at Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) havde modtaget dommen af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), afsagde den to domme, hvori den opstillede en række betingelser for, hvornår forskudsskat opkrævet i strid med EU-retten kunne tilbagebetales. Der er tale om domme af 10. december 2012, *Rhodia*<sup>11</sup> og *Accor*<sup>12</sup> (herefter »Conseil d'États domme«).

16. Hvad for det første angår omfanget af tilbagebetalingen af forskudsskatten bestemmer Conseil d'États domme følgende:

- Såfremt det udbytte, der videreudloddes til det franske moderselskab af et af dets datterselskaber etableret i en anden medlemsstat, ikke er blevet beskattet i dette sidstnævnte selskab, medregnes den skat, som et datterdatterselskab har betalt, ikke ved fastsættelsen af det forskud, der skal tilbagebetales til moderselskabet<sup>13</sup> [...]
- Når et udloddende selskab i etableringsmedlemsstaten har været underlagt en effektiv 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<sup>14</sup>.

17. Hvad for det andet angår dokumentationen til støtte for anmodningerne om tilbagebetaling anerkendes i de nævnte domme,

- at forskudsskatteindberetningerne kan gøres gældende med henblik på bestemmelse af størrelsen af det udbytte, som er modtaget fra datterselskaber etableret uden for Frankrig<sup>15</sup>
- kravet om, at selskabet skal være i besiddelse af alle de oplysninger, der kan begrunde anmodningen, under hele sagen, uden at udløbet af den lovpligtige opbevaringsperiode fritager fra denne forpligtelse<sup>16</sup>.

### **III. Den administrative procedure og retsforhandlingerne ved Domstolen**

18. Efter afsigelsen af Conseil d'États domme modtog Kommissionen flere klager over betingelserne for tilbagebetaling af forskudsskatten. Disse klager dannede grundlag for en udveksling af oplysninger mellem Kommissionens tjenestegrene og Den Franske Republiks kompetente myndigheder inden for rammerne af proceduren EU Pilot 5511/13 TAXU.

19. Da disse udvekslinger ikke medførte et tilfredsstillende resultat for Kommissionen, besluttede den at indlede den i artikel 258 TEUF omhandlede traktatbrudprocedure. Kommissionen sendte således den 27. november 2014 Den Franske Republik en åbningskrivelse, hvori den redegjorde for de krav, der følger af Conseil d'États domme, og som kunne udgøre en tilsidesættelse af EU-retten.

11 – FR:XX:2012:317074.20121210.

12 – FR:CESSR:2012:317075.20121210.

13 – Jf. Conseil d'États domme af 10.12.2012, *Rhodia* (FR:XX:2012:317074.20121210, præmis 29), og *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210, præmis 24).

14 – Jf. Conseil d'États domme af 10.12.2012, *Rhodia* (FR:XX:2012:317074.20121210, præmis 44), og *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210, præmis 40).

15 – Jf. Conseil d'États domme af 10.12.2012, *Rhodia* (FR:XX:2012:317074.20121210, præmis 24 og 25), og *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210, præmis 19 og 20).

16 – Jf. Conseil d'États domme af 10.12.2012, *Rhodia* (FR:XX:2012:317074.20121210, præmis 35), og *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210, præmis 31).

20. I sit svar af 26. januar 2015 bestred Den Franske Republik de klagepunkter, som den blev foreholdt. Kommissionen fandt disse svar utilfredsstillende og sendte den 29. april 2016 Den Franske Republik en begrundet udtalelse. Den opfordrede Den Franske Republik til at træffe foranstaltninger til at rette sig efter denne udtalelse inden for en frist på to måneder fra modtagelsen.

21. Da Den Franske Republik fastholdt sin stilling, besluttede Kommissionen at anlægge denne traktatbrudssag på grundlag af artikel 258 TEUF.

22. I forbindelse med de skriftlige forhandlinger har Den Franske Republik indgivet et svarskrift, som Kommissionen har svaret på ved at indgive en replik. Den Franske Republik har ligeliges indgivet en duplik. Parterne har endvidere haft lejlighed til at fremsætte deres mundtlige bemærkninger i et retsmøde, der blev afholdt den 20. juni 2018.

#### **IV. De traktatbrud, som Den Franske Republik foreholdes**

23. Kommissionen har støttet sit søgsmål på fire klagepunkter. De tre første klagepunkter vedrører de begrænsninger, der følger af Conseil d'États domme, og som er i strid med EU-retten, således som Domstolen har fortolket den i dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Det fjerde klagepunkt vedrører den forpligtelse til at forelægge Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkning af EU-retten, der påhviler Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) i dens egenskab af en ret, der træffer afgørelse i sidste instans.

#### ***A. Det første klagepunkt om en begrænsning af adgangen til tilbagebetaling af forskudsskatten på grund af en manglende medregning af den beskatning, som datterdatterselskaber etableret uden for Frankrig er udsat for***

##### *1. Parternes argumenter*

24. Ifølge Kommissionen følger det af Conseil d'États domme, at de franske myndigheder ved beregningen af tilbagebetalingen af forskudsskatten nægter at medtage den beskatning, som datterdatterselskaber etableret uden for Frankrig er udsat for. I en rent intern kæde af ejere i Den Franske Republik gav udbytte udloddet af et datterdatterselskab til det mellemliggende selskab imidlertid adgang til en skattegodtgørelse, der skulle kompensere for hele forskudsskatten i forbindelse med videreudlodningen af de samme indtægter. Da det mellemliggende selskab udloddede dette udbytte til moderselskabet, gav denne nye udlodning igen anledning til en skattegodtgørelse i tilknytning til udbyttet, der på samme måde skulle kompensere for den forskudsskat, der skulle betales i forbindelse med moderselskabets videreudlodning. Den økonomiske dobbeltbeskatning blev således fuldstændig ophævet.

25. Dette resulterer i en forskelsbehandling på baggrund af det udloddende datterdatterselskabs hjemsted, idet den økonomiske dobbeltbeskatning kun ophæves fuldt ud, når datterdatterselskabet er etableret på fransk område. Ifølge Kommissionen findes der imidlertid ingen objektiv begrundelse for, at Den Franske Republik ikke ophæver det mellemliggende selskabs intervention med den begrundelse, at udbyttet har sin oprindelse uden for Frankrig.

26. Den franske regering har ikke bestridt den omstændighed, at tilbagebetalingsordningen for forskudsskatten i henhold til Conseil d'États domme ikke gør det muligt at ophæve beskatningen af det udbytte, der udloddes af et datterdatterselskab til et ikke-hjemmehørende datterselskab. Den har dog anført, at den nationale ordning til ophævelse af dobbeltbeskatning kun forhindrer en sådan

dobbeltbeskatning i hvert enkelt udloddende selskab. De enkelte medlemsstater kan imidlertid frit fastlægge deres beskatningsordninger, når blot de ikke medfører forskelsbehandling. Medlemsstaterne er i denne forbindelse ikke forpligtet til at tilpasse deres eget skattesystem til de øvrige medlemsstaters.

27. I den foreliggende sag gør de franske skatteregler det ikke muligt at modregne den skat, som et moderselskabs hjemmehørende datterdatterselskaber har betalt, i den skat, som moderselskabet skal betale. Skattegodtgørelsen indrømmes netop kun moderselskabet på grundlag af beskatningen af det udloddende datterselskabs overskud. Frankrig er derfor ikke forpligtet til ved beregningen af tilbagebetalingen af den uretmæssigt opkrævede forskudsskat at modregne den beskatning, som ikke-hjemmehørende datterdatterselskaber, der udlodder udbytte, har været udsat for. Den omstændighed, at et datterdatterselskabs udlodning af udbytte til et datterselskab er blevet beskattet, er en konsekvens af skatteregler, der ikke har noget med Den Franske Republik at gøre, og som det ikke påhviler landet at korrigere.

28. Da den franske ordning for ophævelse af dobbeltbeskatning endvidere ikke omfatter datterdatterselskaber, kan beskatningen af det udbytte, der udloddes, kun foregå i det selskab, der modtager det pågældende udbytte. Der skal således sondres mellem den franske ordning og den britiske ordning for forskudsbetaling af selskabsskat (advance corporation tax), der var tale om 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). I modsætning til den britiske ordning, der var tale om i de sager, der gav anledning til nævnte domme, omfatter den omtvistede franske ordning ikke beskatning af datterdatterselskaber, uanset om de er hjemmehørende eller ej. Ordningen er baseret på en logik, der består i at afbøde beskatning på hvert enkelt niveau, og ikke på en logik om beskatning af koncernen.

## 2. *Bedømmelse*

29. Som svar på Conseil d'États (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) første præjudicielle spørgsmål i den sag, der gav anledning til dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), fastslog Domstolen, at »[a]rtikel 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 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«.

30. Den Franske Republik har med udgangspunkt i den omstændighed, at der på EU-rettens nuværende udviklingstrin ikke er fastsat generelle kriterier for fordelingen af medlemsstaternes kompetence vedrørende afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Unionen<sup>17</sup>, foreslået en formalistisk, restriktiv og efter min opfattelse fejlagtig anvendelse af besvarelsen af det første spørgsmål i den sag, der gav anledning til dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

17 – Jf. navnlig dom af 11.9.2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, præmis 68).

31. En medlemsstat er ganske vist ikke forpligtet til at tilpasse sit eget skattesystem til de forskellige beskatningssystemer i de øvrige medlemsstater med henblik på navnlig at undgå dobbeltbeskatning, forudsat at dens lovgivning ikke indebærer forskelsbehandling<sup>18</sup>. I den foreliggende sag kan fraværet af dobbeltbeskatning af moderselskabet i en rent national situation imidlertid kun forklares med, at der på alle »trin« i kæden af selskaber etableret i Frankrig er blevet tildelt en skattegodtgørelse, som skal kompensere for hele den forskudsskat, der skal betales i forbindelse med videreudlodningen af de samme indtægter.

32. Hvis det således er korrekt, at det heller ikke er tilladt direkte at modregne skat betalt af datterdatterselskaber etableret i Frankrig i den selskabsskat, som moderselskabet betaler, er en sådan modregning ikke desto mindre unødvendig, henset til hele det skattesystem, der finder anvendelse.

33. Den manglende forskelsbehandling, som Den Franske Republik har gjort gældende, skyldes således helt og aldeles en kunstig, eller i det mindste en formalistisk læsning (for den fokuserer udelukkende på sidste trin i beskatningskæden) af det skattesystem, som Domstolen påtalte i dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

34. Det fremgår endvidere klart af Domstolens praksis, at en medlemsstat ikke skal kompensere den skattebyrde, der følger af en anden medlemsstats eller et tredjelands udøvelse af sin beskatningskompetence, for så vidt som medlemsstaten hverken udøver beskatningskompetence over indgående udbytte, hverken beskatter det eller på anden måde tager det i betragtning hos det modtagende selskab. Når denne medlemsstat vælger at beskatte nævnte udbytte, skal den derimod inden for rammerne af sin egen beskatning tage hensyn til den skattebyrde, der følger af den anden medlemsstats udøvelse af sin beskatningskompetence<sup>19</sup>.

35. Jeg kan ikke følge Den Franske Republik i denne henseende, når den fastslår, at Domstolen i dom af 13. november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), blot konstaterede, at den britiske lovgivning indebar forskelsbehandling, uden at stadfæste kravet om, at der i alle mekanismer til afskaffelse af dobbeltbeskatning skal tages hensyn til den beskatning, som datterdatterselskaberne er udsat for.

36. Som Den Franske Republik selv har præciseret, ligger denne dom i forlængelse af Domstolens første dom, i hvilken denne generelt og abstrakt og uden henvisning til den pågældende britiske lovgivning fremhævede, at »uanset hvilken mekanisme der anvendes for at undgå eller lempe kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning, er den frie bevægelighed, som er sikret ved traktaten, til hinder for, at en medlemsstat behandler udbytte af udenlandsk oprindelse mindre fordelagtigt end udbytte af indenlandsk oprindelse, medmindre den forskellige behandling vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller den er begrundet i tvingende almene hensyn«<sup>20</sup>.

37. Den omstændighed, at det britiske skattesystem, der var tale om i disse sager, fastsatte en fritagelsesordning for udbytte betalt af hjemmehørende selskaber og en beskatningsordning for udbytte betalt af ikke-hjemmehørende selskaber, mens det franske system fastsætter en beskatningsordning, uanset hvor det fordelte udbytte stammer fra, og en fuldstændig beskatning af udloddet udbytte kombineret med en skattecredit ved hver enkelt udlodning og hver enkelt videreudlodning af udbytte, er uden betydning.

18 – Jf. i denne retning dom af 8.12.2011, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, præmis 39), og af 26.5.2016, *NN* (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, præmis 47).

19 – Jf. i denne retning dom af 11.9.2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, præmis 85 og 86).

20 – Dom af 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 46).



38. Det princip, der blev gjort gældende i forbindelse med dom af 12. december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), og som siden hen er blevet stadfæstet, er således, at anvender en medlemsstat en mekanisme for at undgå eller lempe kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der udbetales til hjemmehørende af hjemmehørende selskaber, skal det udbytte, der udbetales til hjemmehørende af ikke-hjemmehørende selskaber, behandles på tilsvarende måde<sup>21</sup>.

39. Domstolen har i denne henseende fastslået, at »[a]rtikel 49 TEUF og 63 TEUF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et andet hjemmehørende selskab, kan trække den selskabsskat, som det sidstnævnte selskab har betalt forskudsvis, fra den selskabsskat, som det førstnævnte selskab skal betale forskudsvis, hvorimod der i tilfælde, hvor et hjemmehørende selskab modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, ikke kan foretages et sådant fradrag af den tilsvarende selskabsskat af det udloddede overskud, som det sidstnævnte selskab har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende«<sup>22</sup>.

40. Domstolen udtalte sig meget klart i begrundelsen og besvarelsen af det andet og det fjerde spørgsmål i den sag, der gav anledning til dom af 13. november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707): Artikel 49 TEUF og 63 TEUF er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som kun for så vidt angår udbytte af udenlandsk oprindelse undlader at tage hensyn til selskabsskat, der allerede er blevet betalt af udloddet udbytte<sup>23</sup>. Det vigtigste er i denne henseende beskatningen af nævnte overskud og ikke den omstændighed, at det ikke-hjemmehørende selskab, som udbetaler udbyttet til sit moderselskab, selv er selskabsskattepligtigt<sup>24</sup>.

### *3. Forslag til afgørelse vedrørende det første klagepunkt*

41. Det følger af det ovenstående, at Den Franske Republik ved at nægte at tage hensyn til den beskatning, som datterdatterselskaber, der er etableret i en anden medlemsstat end Frankrig, er undergivet, mens den mekanisme, der finder anvendelse på datterdatterselskaber, der er etableret i Frankrig, gjorde det muligt for disse at betale udbytte til det mellemliggende selskab, der var fritaget for den skat, som de var pålagt, har opretholdt den forskelsbehandling, som Domstolen konstaterede i dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

## ***B. Det andet klagepunkt om de uforholdsmæssige beviskrav i forbindelse med adgangen til tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævet forskudsskat***

### *1. Parternes argumenter*

42. Kommissionen har opdelt sit andet klagepunkt i tre led.

21 – Dom af 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 72), af 30.6.2011, *Meilicke m.fl.* (C-262/09, EU:C:2011:438, præmis 29), og af 11.9.2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, præmis 65).

22 – Dom af 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 2 i domskonklusionen).

23 – Jf. i denne retning dom af 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 71).

24 – Jf. i denne retning dom af 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 73). Domstolen konkluderede på denne baggrund, at »[s]varene på det andet og det fjerde spørgsmål, som blev forelagt i den sag, der gav anledning til dommen af 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), berøres således ikke af, at det konstateres, at den udenlandske selskabsskat, som det overskud, der ligger til grund for det udloddede udbytte, har været undergivet, ikke er blevet betalt eller ikke er blevet betalt fuldt ud af det ikke-hjemmehørende selskab, der udbetaler udbyttet til det hjemmehørende selskab, men er blevet betalt af et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som er et direkte eller indirekte datterselskab af det førstnævnte selskab« (præmis 74).

43. I det første led har Kommissionen vurderet, at Conseil d'États domme kræver overensstemmelse mellem dels regnskabsdokumenterne vedrørende det udloddede udbytte, dels referatet af generalforsamlingen i datterselskaberne, hvoraf fremgår det realiserede overskud i form af udbytte, der kan udloddes. Hvad angår størstedelen af de datterselskaber, der ikke er etableret i Frankrig, fremgår det af referatet af generalforsamlingen, at der vil blive udloddet et udbytte, som stammer fra et regnskabsaggregat, der omfatter alle tidligere fremførsler, der ikke er blevet udloddet, og resultatet af det foregående regnskabsår. Under disse omstændigheder vil det være meget svært om ikke umuligt at afgøre, om det udloddede udbytte hidrører fra et bestemt regnskabsresultat.

44. I det andet led har Kommissionen kritiseret Conseil d'États domme for at gøre retten til tilbagebetaling af forskudsskatten betinget af, at der forinden fremsendes en forskudsangivelse, i hvilken angives de beløb, der er betalt i forskud i forbindelse med videreudlodning af udbytte. Eftersom de hjemmehørende selskaber 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 imidlertid ikke kræves, at disse selskaber angiver dette udbytte i deres forskudsangivelse. Eftersom Conseil d'États domme baserer sig på de valg, som et moderselskab har foretaget i forbindelse med betalingen af forskuddet, overholder de ikke de krav, der følger af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, som ligger til grund for de nationale retningslinjer for tilbagebetaling af nationale skatter, der er opkrævet i strid med EU-retten.

45. I det tredje led har Kommissionen anfægtet begrænsningen baseret på kravet om, at der skal fremlægges dokumentation efter udløbet af den lovbestemte opbevaringsperiode. Conseil d'États domme er i strid med effektivitetsprincippet, eftersom de fastslår, at udløbet af den lovbestemte opbevaringsperiode ikke fritager et selskab, der anmoder om tilbagebetaling af en uretmæssigt opkrævet forskudsskat, fra at fremlægge alle de beviser, der kan dokumentere, at dets anmodning er berettiget.

46. Indledningsvis har den franske regering fremhævet, at dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), udtrykkeligt præciserede, at tilbagebetaling af forskud var betinget af, at de anmodende selskaber fremlægger alle de oplysninger, der er nødvendige for at dokumentere den skat, som deres datterselskaber har betalt i etableringsmedlemsstaten. Conseil d'États domme er i denne henseende kendetegnet ved en yderst åben fremgangsmåde, eftersom de accepterede alle former for dokumentation, der gør det muligt for selskaberne at dokumentere den beskatningsprocent, som deres ikke-hjemmehørende datterselskaber har været undergivet.

47. Hvad det andet klagepunkts første led angår har den franske regering fremhævet, at Conseil d'États domme ikke kræver 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.

48. Den omstændighed, at Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) i de sager, der gav anledning til Conseil d'États domme, baserede sig på referaterne af generalforsamlingen i de ikke-hjemmehørende datterselskaber, følger desuden af den omstændighed, at de berørte selskaber har fremlagt disse bilag som dokumentation for den beskatningsprocent, som har belastet det udloddede udbytte.

49. Hvad det andet klagepunkts andet led angår har den franske regering fremhævet, at hele udlodningen af udbytte, uanset om der er tale om udbytte fra franske datterselskaber eller fra ikke-hjemmehørende datterselskaber, skal fremgå af forskudsangivelserne. 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.

50. Hvad det andet klagepunkts tredje led angår kræves det ikke i Conseil d'États 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, herunder en sådan dokumentation.

51. 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 og søgsmålsproceduren er afgjort, uanset om den lovpligtige opbevaringsperiode er udløbet.

## 2. Bedømmelse

### a) Anvendelsen af referaterne af generalforsamlingen i de udloddende selskaber

52. Ifølge Kommissionen kræver Conseil d'États domme overensstemmelse mellem dels regnskabsdokumenterne vedrørende det udloddede udbytte, dels referaterne af generalforsamlingen i datterselskaberne, hvoraf fremgår det realiserede overskud i form af udbytte, der kan udloddes.

53. Jeg er ikke enig i denne fortolkning af de pågældende domme. Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har ganske vist fremført, at det er umuligt at påberåbe sig en beskatning, der ikke kan knyttes sammen med de beløb, der optræder i referaterne af generalforsamlingen i de udloddende selskaber, men har kun gjort dette for at redegøre for ministerens holdning<sup>25</sup>. Det fremgår heller ikke af Conseil d'États domme, at denne dokumentation er blevet fremlagt som svar på et bindende krav fra denne ret.

54. Under alle omstændigheder ser det ud til, at Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har anvendt referaterne af generalforsamlingerne som et ud af en række elementer<sup>26</sup>. De afgørelser truffet af forvaltningsdomstolene, som Den Franske Republik har nævnt som eksempler i sin duplik, underbygger denne fortolkning af Conseil d'États domme. Det andet anbringendes første led er således efter min opfattelse ugrundet.

### b) Kravet om forskudsangivelse

55. Kommissionen er af den opfattelse, at Conseil d'États domme tilsidesatte de forpligtelser, der følger af ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, ved at gøre de valg, som et moderselskab havde foretaget ved betalingen af forskuddet, gældende i forbindelse med angivelsen i tilknytning til denne betaling.

56. Det er ubestridt, at moderselskaber etableret i Frankrig ikke havde ret til en skattegodtgørelse i tilknytning til udbytte modtaget fra deres ikke-hjemmehørende datterselskaber. Derimod fremgår det ikke blot af Den Franske Republiks svar på åbningsskrivelsen af 26. november 2014, men også af rapporteur publics konklusioner vedrørende Conseil d'États domme, at moderselskaber etableret i Frankrig simpelthen skal angive udbytte fra deres ikke-hjemmehørende datterselskaber i deres forskudsskatteangivelse. Hvis der herskede nogen juridisk usikkerhed, vedrørte denne i henhold til rapporteur publics konklusioner ikke angivelsesforpligtelsen, men alene den retlige ordning, som det udloddede udbytte er omfattet af.

25 – Jf. navnlig domme af 10.12.2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, præmis 47), og Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, præmis 41).

26 – Jf. navnlig domme af 10.12.2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, præmis 49), og Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, præmis 43 og 50). Der henvises i øvrigt ikke til noget bestemt referat i Accor-dommen. Når Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) desuden baserede sig på visse referater af generalforsamlingen i den sag, der gav anledning til Accor-dommen, var det dels for at forkaste en del af den tilknytning, som sagsøgeren havde gjort gældende, dels for at tilbagevise en af ministerens bemærkninger (jf. dom af 10.12.2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), præmis 43, 50 og 56).

57. Der kan imidlertid kun være tale om tilbagebetaling, når der er betalt forskudsskat i forbindelse med en udlodning af udbytte. Eftersom alt udloddet udbytte nødvendigvis skulle opgives, tilsidesatte Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) ikke ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, da den fastslog, at moderselskaberne ikke med rette kunne hævde, at de forskudsangivelser, de havde underskrevet, ikke kunne gøres gældende over for dem.

58. Det andet anbringendes andet led er således efter min opfattelse ugrundet. Dom af 8. marts 2001, Metallgesellschaft m.fl. (C-397/98 og C-410/98, EU:C:2001:134), som Kommissionen har gjort gældende, kan ikke ændre denne konstatering, eftersom de påstande, der lå til grund for denne dom, var erstatningspåstande, som blev anfægtet med en kritik af de skattepligtiges passivitet og manglende omhu.

*c) Betydningen af, at den lovbestemte opbevaringsperiode for dokumentation er udløbet*

59. Endelig har Kommissionen foreholdt Den Franske Republik, at den har begrænset tilbagebetalingerne af forskudsskatten, idet den har krævet, at der fremlægges dokumentation efter udløbet af den lovbestemte opbevaringsperiode.

60. Det fastslås i Conseil d'États domme, at »et selskab, der har fremsat et krav om tilbagebetaling af skatteforskuddet, under hele sagsforløbet [skal] være i besiddelse af alle de bilag, der kan dokumentere, at selskabets krav er begrundet, og udløbet af den lovbestemte opbevaringsperiode kan ikke dispensere fra denne forpligtelse«<sup>27</sup>.

61. Denne fremgangsmåde er efter min opfattelse ikke i strid med de begrænsninger, som Domstolen har fastsat i dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

62. I denne dom fastslog Domstolen således, at den skattepligtige skulle fremlægge oplysninger om karakteren af og satsen for den selskabsskat, som faktisk har belastet det udloddede udbytte<sup>28</sup>. Den præciserede i denne forbindelse, at »[a]nmodningen om fremlæggelse af [den krævede dokumentation skulle] 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«<sup>29</sup>. Domstolen tilføjede i samme præmis, at det ikke kan forlanges af den skattepligtige, »at [denne] skal fremlægge dokumenter, som dækker en periode, som væsentligt overskrider varigheden af den lovmæssige forpligtelse til at opbevare administrative dokumenter eller regnskaber«.

63. Som den Franske Republik meget relevant har gjort gældende i sit svarskrift, indgår disse præciseringer imidlertid i Domstolens undersøgelse af effektivitetsprincippet, der først og fremmest vedrører de administrative myndigheder i beskatningsmedlemsstaten. Ifølge Domstolen skulle »den påkrævede dokumentation [...] gøre det muligt for *skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten* klart og præcist at kontrollere, om betingelserne for at opnå en skattefordel var opfyldt«<sup>30</sup>.

64. Såfremt der gennemføres en administrativ procedure for anfægtelse af retsakter, er jeg således af den opfattelse, at udløbet af den lovbestemte opbevaringsperiode for den relevante dokumentation skal bedømmes på datoen for anlæggelse af denne administrative procedure og ikke på datoen for fremsættelse af en eventuel anmodning om denne dokumentation fra den ret, ved hvilken sagen efterfølgende anlægges. Domstolens anden præcisering vedrørende udløbet af den lovmæssige forpligtelse til at opbevare administrative dokumenter eller regnskaber, hvoraf det fremgår, at det ikke kan forlanges, at en skattepligtig »skal fremlægge dokumenter, som dækker en periode, som væsentligt

27 – Domme af 10.12.2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, præmis 35), og Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, præmis 31).

28 – Jf. dom af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 92).

29 – Jf. dom af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 101).

30 – Jf. dom af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 99). Min fremhævelse.

overskrider varigheden af den lovmæssige forpligtelse til at opbevare administrative dokumenter eller regnskaber«<sup>31</sup>, kan i øvrigt kun forstås på denne måde. Hvis varigheden af den lovbestemte forpligtelse til at opbevare dokumentation var en streng frist, der også gjaldt retterne, hvordan skulle man så kunne tage hensyn til den dokumentation, der dækker en periode, som måske kun overskrider varigheden af den lovmæssige forpligtelse til at opbevare dokumentation lidt.

65. Det skal desuden ligeledes anføres, at det fremgår af Conseil d'États domme, at »når den skattepligtige fremlægger bilag eller påberåber sig, at det er fysisk umuligt at fremlægge sådanne bilag, påhviler det forvaltningen at fremlægge dokumentation for den modsatte holdning, [og i dette tilfælde] er det op til domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i forbindelse med bevisoptagelsen og -bedømmelsen og under hensyntagen til parternes argumenter at afgøre, om den skattepligtige har dokumenteret sit krav om tilbagebetaling i forbindelse med det omtvistede udbytte«<sup>32</sup>.

66. Ligesom de to første led er også det andet klagepunkts tredje led efter min opfattelse ugrundet.

### *3. Forslag til afgørelse vedrørende det andet klagepunkt*

67. Under disse omstændigheder har Kommissionen efter min opfattelse ikke godtgjort, at Den Franske Republik har gjort tilbagebetalingen til et moderselskab af beløb, der kan sikre anvendelsen af den samme skatteordning på udbytte udloddet af dets datterselskaber etableret i Frankrig og udbytte udloddet af selskabets datterselskaber etableret i andre medlemsstater betinget af retningslinjer for bevisførelse, der er i strid med ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet.

## ***C. Det tredje klagepunkt om begrænsning af den del af den uretmæssigt opkrævede forskudsskat, der kan tilbagebetales, til en tredjedel af udbyttebeløbet***

### *1. Parternes argumenter*

68. Ifølge Kommissionen følger det udtrykkeligt af Conseil d'États domme, at den skattecredit, der skal tilbagebetales til franske moderselskaber, der har modtaget udbytte fra deres ikke-hjemmehørende datterselskaber, på en absolut måde er begrænset til en tredjedel af det modtagne og udloddede udbytte. Skattegodtgørelsen for udbytte udloddet af et hjemmehørende datterselskab er derimod på forhånd fastsat til halvdelen af det pågældende udbytte.

69. Ved at begrænse tilbagebetalingen af det skatteforskud, der er betalt i forbindelse med udbytte, der udloddes af et ikke-hjemmehørende datterselskab, til en tredjedel af dette udbytte, stiller Conseil d'États domme således de selskaber, der modtager et sådant udbytte, i en mindre gunstig situation end de selskaber, der modtager udbytte fra et hjemmehørende datterselskab, hvilket medfører, at den forskelsbehandling, som Domstolen konstaterede i dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), opretholdes.

70. Den franske regering har anført, at begrænsningen af tilbagebetalingen af forskuddet til en tredjedel af det modtagne udbytte svarer til det forskud, der rent faktisk er betalt. Det udbytte, som hjemmehørende og ikke-hjemmehørende datterselskaber modtager, sikres således en fuldstændig ligebehandling.

31 – Jf. dom af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 101).

32 – Jf. domme af 10.12.2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, præmis 37), og Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, præmis 33).

71. Et sådant loft over tilbagebetalingen af forskuddet gør det desuden muligt at tage lige hensyn til den beskatning, der belaster det udloddede udbytte i den medlemsstat, hvor datterselskabet er etableret, og den beskatning, der belaster udbytte, der udloddes af et hjemmehørende datterselskab. Denne begrænsning kan i denne henseende i praksis resultere i en tilbagebetaling af skatteforskuddet, der er mindre end den skat, som det udloddende datterselskab rent faktisk har betalt i etableringsmedlemsstaten, men denne tilbagebetaling svarer nøjagtigt til det forskud, som det hjemmehørende selskab rent faktisk har betalt. Denne omstændighed gør det muligt at undgå, at udbytte af udenlandsk oprindelse behandles mere gunstigt end udbytte fra den medlemsstat, hvor moderselskabet er etableret.

## 2. Bedømmelse

72. Ifølge de bestemmelser i CGI, der finder anvendelse, rådede moderselskaber, der er etableret i Frankrig, og som modtager udbytte udloddet af hjemmehørende selskaber, hovedsageligt over en skattegodtgørelse svarende til halvdelen af de beløb, der rent faktisk er blevet udbetalt. Disse moderselskaber var forpligtet til at betale et forskud svarende til denne skattecredit.

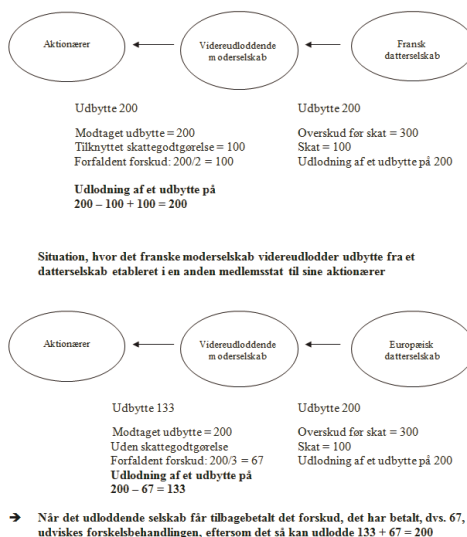
73. Det fremgår af Conseil d'États domme, at »når et udloddende selskab i etableringsmedlemsstaten har været pålagt en effektiv skattesats, der er højere end den normale franske skattesats, dvs. 33,33%, skal den skattecredit, som det kan gøre krav på, begrænses til en tredjedel af det udbytte, som det har modtaget og videreudloddet«<sup>33</sup>. En sådan begrænsning gør det muligt at anvende Domstolens forbehold, hvoraf det fremgår, at hvis dette overskud derimod beskattes med et højere beløb i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, end i den medlemsstat, hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende, er den sidstnævnte medlemsstat ikke forpligtet til at indrømme en skattecredit, der er højere end det beløb, som det udbyttmodtagende selskab skal betale i selskabsskat<sup>34</sup>.

74. Efter min opfattelse er Den Franske Republiks forklaring i denne henseende overbevisende. Når et datterselskab, der er hjemmehørende i Frankrig, således har et overskud på 300, råder moderselskabet efter datterselskabets betaling af selskabsskat til den normale sats på 33,33%, over 200. Et moderselskab, der er etableret i Frankrig, modtager således et udbytte på 200, der er fritaget for selskabsskat, og får ved denne lejlighed en skattegodtgørelse svarende til halvdelen af dette beløb, dvs. 100. Eftersom dette beløb svarer til det forskud, som det skal betale, når det udlodder udbytte, modtager aktionærene fortsat 200. Når et tilsvarende udbytte derimod er blevet betalt til moderselskabet af et ikke-hjemmehørende datterselskab, svarer det forfaldne forskud til en tredjedel af den indtægt, der kan udloddes, uden at en skattegodtgørelse kan anvendes til at kompensere herfor. Det tilgængelige restbeløb er således i dette tilfælde 133. Ved at begrænse det beløb, der kan tilbagebetales, til en tredjedel af det udbytte, der er modtaget fra det ikke-hjemmehørende

33 – Domme af 10.12.2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, præmis 44), og Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, præmis 40).

34 – Jf. dom af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 90).

datterselskab – der i sig selv svarer til den skattegodtgørelse, som aktionæren modtager i forbindelse med denne udlodning – får det udloddende selskab tilbagebetalt det forskud, som det har betalt. Balancen er genoprettet, eftersom det tilgængelige restbeløb på 200 er genoprettet<sup>35</sup>. Den Franske Republik har illustreret sin forklaring på følgende måde:



75. Hvis Den Franske Republik derimod skulle tilbagebetale et forskud svarende til hele den skat, som det udloddende datterselskab har betalt i den medlemsstat, hvor det er hjemmehørende – det vil i det ovenstående punkt nævnte hypotetiske regnestykke sige et beløb på 100, dvs. et beløb, der er højere end den skat, som moderselskabet har betalt i forbindelse med modtagelsen af udbyttet – ville det beløb, som aktionærene ville modtage, være højere end det beløb, som en aktionær i en rent intern situation ville modtage<sup>36</sup>.

76. Begrænsningen af det forskud, der tilbagebetales, til en tredjedel af det udbytte, der videreudloddet (før skat), svarer dermed ikke til den skat, som datterselskabet rent faktisk har betalt i den medlemsstat, hvor det er hjemmehørende. Det tilbagebetalte beløb – som ikke er omfattet af et forskud, og hvis fulde beløb dermed kan videreudloddet – svarer imidlertid til det forskud, som det udloddende moderselskab rent faktisk har betalt, og som det kræver tilbagebetalt. Den angivelige forskelsbehandling korrigeres således.

77. Kommissionen har i sin replik erkendt, at den ikke havde taget hensyn til den omstændighed, at de tilbagebetalinger, der var blevet foretaget efter afsigelsen af dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), ikke medførte beskatning og heller ikke indrømmelse af en skattegodtgørelse. Kommissionen har dog vurderet, at der fortsat fandtes en »risiko« for, at begrænsningen af tilbagebetalingen ikke fuldt ud fjerner den forskelsbehandling, som den skatteordning, der anses for at være uforenelig med EU-retten, medfører. Dette vil også være tilfældet, når den endelige skyldige selskabsskat er højere end det på forhånd opkrævede forskud, eller når den beskatning, som aktionærene er underlagt, overstiger det oprindeligt opkrævede forskudsskattebeløb. Denne nye fremgangsmåde vedrører således forskelsbehandling af slutaktionærene. Denne situation

35 – Moderselskabet har muligvis benyttet sine reserver for at »kompensere« for det betalte forskud og udbetale aktionærene et udbytte, der ikke er beskattet. Det eventuelle likviditetsproblem, som dette måtte have medført, var imidlertid ikke genstand for de søgsmål, der gav anledning til Conseil d'États domme, og heller ikke for den foreliggende traktatbrudssag, som kun vedrører retningslinjerne for tilbagebetaling af forskuddet.

36 – Det modtagne beløb ville i sidste ende være på 133 (det udbytte, der er modtaget fra datterselskabet, minus det forskud, som moderselskabet har betalt) + 100 (det tilbagebetalte beløb) = 233.

er imidlertid forskellig fra den situation, der var genstand for de sager, der gav anledning til dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581)<sup>37</sup>, og fra den omtvistede situation i den sag, som det udloddende moderselskab anlagde ved domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager med påstand om tilbagebetaling af forskuddet.

78. Kommissionens nye fremgangsmåde er i øvrigt blot et udtryk for en teoretisk analyse. Den ledsages ikke af et konkret eksempel på, at den reelt anvendes. »[U]nder en traktatbrudssag i henhold til artikel 258 TEUF påhviler [det imidlertid] Kommissionen at godtgøre, at det hævdede traktatbrud foreligger. Kommissionen skal fremføre de omstændigheder, som er nødvendige for, at Domstolen kan efterprøve, om der foreligger et traktatbrud, uden at Kommissionen kan påberåbe sig nogen formodning herfor«<sup>38</sup>.

### *3. Forslag til afgørelse vedrørende det tredje klagepunkt*

79. Henset til det ovenstående er jeg af den opfattelse, at Kommissionen ikke har godtgjort, at Den Franske Republik har opretholdt den forskelsbehandling, som Domstolen konstaterede i dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), ved at begrænse tilbagebetalingen af det skatteforskud, der er betalt i forbindelse med det udbytte, der udloddes af et ikke-hjemmehørende datterselskab, til en tredjedel af dette udbytte.

## ***D. Det fjerde klagepunkt om tilsidesættelse af forpligtelsen til at spørge Domstolen, om begrænsningerne af tilbagebetalingen af den uretmæssigt opkrævede forskudsskat er forenelige med EU-retten***

### *1. Parternes argumenter*

80. Ifølge Kommissionen burde Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) have forelagt Domstolen præjudicielle spørgsmål, inden den fastsatte retningslinjerne for tilbagebetaling af den forskudsskat, der i henhold til dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), opkræves i strid med EU-retten. Ifølge Kommissionen var Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), som en domstol, der træffer afgørelse i sidste instans i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF, pligtig at indbringe sagen for Domstolen som følge af problemerne med at drage konsekvenserne af nævnte dom.

81. Dels kom tvivlen om, hvorvidt eventuelle begrænsninger af adgangen til tilbagebetaling af forskuddet er forenelige med EU-retten, til udtryk i rapporteur publics konklusioner og parternes ønske om, at Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) forelagde Domstolen en ny anmodning om præjudiciel afgørelse.

82. Dels kunne risikoen for en divergerende retspraksis på EU-plan ikke udelukkes, henset til dom af 13. november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707).

83. Den franske regering har først fremhævet Domstolens praksis, hvorefter de nationale retter ikke er pligtige at forelægge en anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkning, alene fordi en af parterne i sagen ønsker det.

37 – Som svar på det andet spørgsmål, som var blevet forelagt for Domstolen, sondrede den i øvrigt udtrykkeligt mellem moderselskabets situation og dets aktionærers situation. Domstolen fastslog, at »den i hovedsagen omhandlede ordning, som i øvrigt vedrører en forskudsskat, som et moderselskab betaler i forbindelse med udlodning af udbytte, og ikke en afgift, som opkræves ved salg af produkter, ikke indebærer, at den pågældende forskudsskat overvælttes på tredjemand« (dom af 15.9.2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, præmis 75).

38 – Dom af 26.4.2018, Kommissionen mod Bulgarien (C-97/17, EU:C:2018:285, præmis 69). Jf. ligeledes dom af 16.7.2015, Kommissionen mod Slovenien (C-140/14, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:501, præmis 38).



84. Den franske regering har dernæst anført, at Kommissionen ikke har præciseret, hvilke vanskeligheder Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) skulle være stødt på i de sager, der gav anledning til de pågældende domme, og som kunne have begrundet en præjudiciel forelæggelse i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF. Desuden stødte Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) på rent faktiske vanskeligheder og ikke på vanskeligheder med fortolkningen af EU-retten.

85. Under alle omstændigheder var det med føje, at Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) anså besvarelsen af de spørgsmål, som den skulle afgøre, for at være tilstrækkeligt indlysende, således at den ikke var pligtig at forelægge Domstolen et nyt præjudicielt spørgsmål.

## 2. Bedømmelse

### a) Princippet om tilsidesættelse af artikel 267, stk. 3, TEUF

86. Det fjerde klagepunkt kan kun bedømmes, hvis et (eller flere) af de øvrige klagepunkter er begrundet. Som Kommissionen selv har præciseret, er dette sidste klagepunkt begrænset til den omstændighed, at Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) »*under de konkrete forhold*«<sup>39</sup>, dvs. opfølgningen af dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), har tilsidesat sin forpligtelse. Det vedrører dermed ikke en strukturel tilsidesættelse af den forpligtelse til præjudiciel forelæggelse, som påhviler Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF.

87. Under alle omstændigheder er det, som anført i indledningen til det foreliggende forslag til afgørelse, første gang, at Domstolen er blevet foranlediget til at udtale sig om et klagepunkt af denne art i forbindelse med en traktatbrudssag. Der findes efter min opfattelse helt sikkert en teoretisk mulighed for et traktatbrud begrundet i en tilsidesættelse af artikel 267, stk. 3, TEUF.

88. Dels er det ubestridt, at »medlemsstaterne ifalder ansvar efter 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«<sup>40</sup>. Dels har Domstolen forkastet argumentet om, at det ville være vanskeligt at afhjælpe et traktatbrud med den begrundelse, at det udspringer af en dom afsagt af den højeste domstol<sup>41</sup>.

89. Denne mulighed er ikke blot i overensstemmelse med det mål, der forfølges med forpligtelsen i artikel 267, stk. 3, TEUF til at indbringe sagen for Domstolen, men ligeledes med betingelserne i den ansvarsordning, der gælder for medlemsstaterne, såfremt EU-retten tilsidesættes.

39 – Jf. punkt 118 i Kommissionens stævning.

40 – Dom af 5.5.1970, Kommissionen mod Belgien (77/69, EU:C:1970:34, præmis 15). Med hensyn til en bekræftelse af princippet i forhold til national retspraksis jf. 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).

41 – Jf. i denne retning dom af 12.11.2009, Kommissionen mod Spanien (C-154/08, ikke trykt i Sml., EU:C:2009:695, præmis 124-127). Domstolen fremhævede i øvrigt ved denne lejlighed, at »[h]erved kan der ikke tages hensyn til isolerede retsafgørelser, til afgørelser, der er kraftigt i mindretal i forhold til en klar retspraksis i en anden retning, eller til en fortolkning, der er afkræftet af den højeste nationale domstol. Dette gælder ikke en væsentlig retspraksis, som den højeste domstol ikke har afkræftet, men bekræftet« (præmis 126, idet Domstolen henviste til præmis 32 i dom af 9.12.2003, Kommissionen mod Italien, C-129/00, EU:C:2003:656).

90. Forpligtelsen i artikel 267, stk. 3, TEUF til at indbringe sagen for Domstolen har navnlig til formål at forhindre, at der i en medlemsstat udvikler sig en retspraksis, som ikke er i overensstemmelse med EU-retten<sup>42</sup>. Generaladvokat Bot har fremhævet, at såfremt de nationale retter, hvis afgørelser ifølge de nationale retsregler ikke kan appelleres, ikke overholder deres forelæggelsespligt, vil det fratage Domstolen den grundlæggende opgave, som den er tillagt i henhold til artikel 19, stk. 1, første afsnit, TEU, nemlig at sikre »overholdelse af lov og ret ved fortolkningen og anvendelsen af traktaterne«<sup>43</sup>.

91. Det fremgår endvidere af fast retspraksis, at manglende opfyldelse af den pligt til at indbringe en sag for Domstolen, der er fastsat i artikel 267, stk. 3, TEUF, er et af de aspekter, der skal tages i betragtning ved undersøgelsen af en medlemsstats ansvar på grund af en afgørelse truffet af en ret i sidste instans<sup>44</sup>.

92. Muligheden for at fastslå et traktatbrud i en medlemsstat som følge af en tilsidesættelse af pligten til at forelægge en anmodning om præjudiciel afgørelse er så meget desto mere berettiget, når denne tilsidesættelse følger i kølvandet på en tidligere dom afsagt af Domstolen. Ifølge Domstolen betyder den forpligtelse, der påhviler en medlemsstat i henhold til artikel 260, stk. 1, TEUF, at »alle den berørte medlemsstats organer [er] forpligtet til at sikre gennemførelsen af Domstolens dom inden for deres respektive kompetenceområder. Den pågældende medlemsstats retter er [således] forpligtet til at sikre overholdelsen af dommen under udøvelsen af deres opgave«<sup>45</sup>. Denne konklusion, der også blev bekræftet i forbindelse med fuldbyrdelsen af en dom, hvori et traktatbrud blev fastslået, gælder også for retter, der har forelagt Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse, eftersom Domstolens fortolkningsdomme gælder »generelt« i EU's retsorden<sup>46</sup>. Når Domstolen har fortolket en EU-retlig regel, er alle retter forpligtet til at rette sig efter denne fortolkning<sup>47</sup>. Denne fortolkning præciserer betydningen og rækkevidden af den pågældende EU-retlige regel, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden<sup>48</sup>.

93. Hvis den ret, der har forelagt det præjudicielle spørgsmål, fortsat er i tvivl om betydningen af reglen, og den er en ret i sidste instans, er den dermed forpligtet til at forelægge Domstolen et nyt præjudicielt spørgsmål. Under disse omstændigheder er Domstolens besvarelse dermed nødvendig for en løsning af tvisten, således at forpligtelsen til at indbringe en sag for Domstolen i henhold til dom af 6. oktober 1982, Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335)<sup>49</sup>, er »fastslået«<sup>50</sup>.

94. Hvad således angår rækkevidden af den nævnte forpligtelse har Domstolen bekræftet, at det »følger [...] af en konsolideret retspraksis, siden afsigelsen af dom Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335), at hvis der er rejst et EU-retligt spørgsmål under en retssag ved en ret, hvis afgørelser ifølge de nationale retsregler ikke kan appelleres, er retten pligtig at forelægge sagen for Domstolen, medmindre retten har

42 – Jf. i denne retning dom af 15.3.2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, præmis 33).

43 – Jf. generaladvokat Bots forslag til afgørelse Ferreira da Silva e Brito m.fl. (C-160/14, EU:C:2015:390, punkt 102).

44 – Jf. i denne retning dom af 30.9.2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, præmis 55), af 13.6.2006, Traghetti del Mediterraneo (C-173/03, EU:C:2006:391, præmis 32), og af 28.7.2016, Tomášová (C-168/15, EU:C:2016:602, præmis 25).

45 – Dom af 14.12.1982, Waterkeyn m.fl. (314/81-316/81 og 83/82, EU:C:1982:430, præmis 14).

46 – Jf. i denne retning J. Wildemeersch, »Une loi inconstitutionnelle et contraire au droit de l'Union: et alors? Une déférence erronée vis-à-vis du législateur«, *Journal des tribunaux*, 2018, s. 256 og 257, særlig s. 257. Forfatteren henviser selv til K. Lenaerts, »Form and Substance of the Preliminary Ruling Procedure«, i D. Curtin, og T. Heukels. (dir.), *Institutional Dynamics of European Integration, Essays in Honor of Henty G. Schermers*, bind. II, Kluwer Academic Publishers, 1994, s. 355-380, særlig s. 376.

47 – Jf. i denne retning S. Soulard, A. Rigaux og R. Munoz, *Contentieux de l'Union européenne/3 – Renvoi préjudiciel – Recours en manquement*, coll. Axe Droit, Paris, Lamy, 2011, nr. 59.

48 – Jf. i denne retning dom af 27.3.1980, Meridionale Industria Salumi m.fl. (66/79, 127/79 og 128/79, EU:C:1980:101, præmis 9).

49 – Nævnte doms præmis 11.

50 – Udtrykket er lånt fra E. Lekkou, kommentar nr. 24, i M. Karpenschif og C. Nourissat (dir.), *Les grands arrêts de la jurisprudence de l'Union européenne*, 3. udg., PUF, 2016, s. 131-136, særlig nr. 24-4. Jf. i denne retning dom af 28.7.2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, præmis 47).

fastslået, at det rejste spørgsmål ikke er relevant [– dvs. at »besvarelsen af dette spørgsmål, uanset i hvilken retning den går, *under ingen omstændigheder* kan påvirke sagens afgørelse«<sup>51</sup> –] eller at den pågældende 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 fortolkningstvivil«<sup>52</sup>.

*b) Anvendelsen af princippet på den foreliggende sag*

95. Efter min bedømmelse af det andet og det tredje klagepunkt er jeg nået frem til den konklusion, at Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) ikke havde misforstået betydningen og rækkevidden af dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), for så vidt angår de tilladte regler for bevisførelse og evalueringen af det forskud, der kan tilbagebetales. Den kan ikke foreholdes nogen tilsidesættelse af forpligtelsen til at forelægge præjudicielle spørgsmål i denne henseende. Det kan således fastslås, at de pågældende retsspørgsmål var blevet afgjort i overensstemmelse med dom af 6. oktober 1982, *Cilfit* m.fl. (283/81, EU:C:1982:335, præmis 14), ved dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

96. Den løsning, der er valgt i Conseil d'États domme vedrørende den skat, som datterdatterselskaberne har betalt, er derimod mere problematisk, eftersom det ikke kan bestrides, at en anvendelse af EU-retten synes nødvendig for afgørelsen af de tvister, der var indbragt for den.

97. Ganske vist tilkommer det den nationale retsinstans alene at afgøre, om den korrekte anvendelse af EU-retten fremgår med en sådan klarhed, at der ikke foreligger nogen rimelig tvivl, og dermed at beslutte at undlade at forelægge Domstolen et spørgsmål om fortolkningen af EU-retten, der er blevet rejst for den<sup>53</sup>. Med andre ord »[tilkommer] det udelukkende [...] de nationale retsinstanser, hvis afgørelser ifølge de nationale retsregler ikke kan appelleres, selvstændigt og uafhængigt at vurdere, om der foreligger en »acte clair«<sup>54</sup>.

98. Det er dog ubestridt siden afsigelsen af dom af 6. oktober 1982, *Cilfit* m.fl. (283/81, EU:C:1982:335), at »[i]nden den nationale ret, der træffer afgørelse i sidste instans, konkluderer, at dette er tilfældet, må den være overbevist om, at hverken de øvrige medlemsstaters retter *eller Domstolen* vil være i tvivl om afgørelsen«<sup>55</sup>. Domstolen har præciseret, at »[k]un når disse betingelser er opfyldt, kan den nationale ret undlade at forelægge spørgsmålet for Domstolen og således selvstændigt træffe afgørelsen«<sup>56</sup>.

99. I den foreliggende sag er det ubestridt, at Domstolen ikke havde behandlet spørgsmålet om hensyntagen til den skat, som moderselskabets datterdatterselskaber har betalt, i dom af 15. september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), mens dette spørgsmål blev behandlet i dom af 13. november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). Da Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) valgte at afvige fra denne dom alene med den begrundelse, at den

51 – Dom af 6.10.1982, *Cilfit* m.fl. (283/81, EU:C:1982:335, præmis 10). Min fremhævelse. Jf. også dom af 18.7.2013, *Consiglio Nazionale dei Geologi* (C-136/12, EU:C:2013:489, præmis 26), og af 15.3.2017, *Aquino* (C-3/16, EU:C:2017:209, præmis 42).

52 – Dom af 9.9.2015, *Ferreira da Silva e Brito* m.fl. (C-160/14, EU:C:2015:565, præmis 38). Jf. også i denne retning dom af 15.9.2005, *Intermodal Transports* (C-495/03, EU:C:2005:552, præmis 33), af 9.9.2015, *X og van Dijk* (C-72/14 og C-197/14, EU:C:2015:564, præmis 55), og af 1.10.2015, *Doc Generici* (C-452/14, EU:C:2015:644, præmis 43).

53 – Jf. i denne retning dom af 9.9.2015, *Ferreira da Silva e Brito* m.fl. (C-160/14, EU:C:2015:565, præmis 40).

54 – Dom af 9.9.2015, *X og van Dijk* (C-72/14 og C-197/14, EU:C:2015:564, præmis 59).

55 – Dom af 28.7.2016, *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, præmis 48). Min fremhævelse. Jf. i denne retning også dom af 6.10.1982, *Cilfit* m.fl. (283/81, EU:C:1982:335, præmis 16), og af 15.9.2005, *Intermodal Transports* (C-495/03, EU:C:2005:552, præmis 39).

56 – Dom af 28.7.2016, *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, præmis 48). Jf. ligeledes dom af 6.10.1982, *Cilfit* m.fl. (283/81, EU:C:1982:335, præmis 16).

britiske ordning var forskellig fra den franske ordning med skattegodtgørelse og forskud, kunne den ikke være sikker på, at dens ræsonnement ville være lige så indlysende for Domstolen. De forskellige løsninger, som de sagsøgende selskaber og rapporteur public har foreslået, er i øvrigt et udtryk for, at der hersker usikkerhed om, hvilken løsning der skal vælges.

100. Under alle omstændigheder har Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) ved ikke at indbringe sagen for Domstolen skabt en *risiko* for forskellig retspraksis i EU, der er uforenelig med den pligt til at forelægge præjudicielle spørgsmål, der i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF påhviler den i dens egenskab af en retsinstans, hvis afgørelser ikke kan appelleres.

101. Det er heller ikke muligt at følge Den Franske Republik, når den hævder, at behovet for at tage hensyn til datterdatterselskaberne ikke kræver nogen retlig fortolkning, men kun en faktisk bedømmelse. Når det beløb, der skal tilbagebetales, beregnes – hvilket er en faktisk bedømmelse – skal spørgsmålet om, hvorvidt der skal tages hensyn til den skat, som datterdatterselskaberne har betalt, nødvendigvis besvares først, og svaret afhænger af, hvilken retsregel der finder anvendelse<sup>57</sup>.

### 3. Forslag til afgørelse vedrørende det fjerde klagepunkt

102. Henset til det ovenstående er jeg af den opfattelse, at Den Franske Republik har tilsidesat den forpligtelse, der i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF påhviler Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager).

103. Selv om det således fremgår klart af dom af 13. november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), at hensyntagen til den skat, som ikke-hjemmehørende datterdatterselskaber har betalt, var et EU-retligt spørgsmål, der kunne påvirke afgørelsen af de sager, der var indbragt for Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), og selv om en korrekt anvendelse af EU-retten ikke fremgik med en sådan klarhed, at der ikke forelå nogen rimelig tvivl, valgte Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) ikke at forelægge Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse herom.

## V. Sagsomkostninger

104. I medfør af Domstolens procesreglements artikel 138, stk. 1, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom.

105. I den foreliggende sag har Kommissionen og Den Franske Republik begge nedlagt påstand om, at den anden part i sagen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

106. Procesreglementets artikel 138, stk. 3, bestemmer, at Domstolen, hvis dette efter omstændighederne findes begrundet, kan beslutte, at en part, ud over at bære sine egne omkostninger, skal betale en del af modpartens omkostninger. Da jeg i den foreliggende sag foreslår, at Kommissionens søgsmål kun tages til følge for så vidt angår det første og det fjerde klagepunkt, bør Den Franske Republik efter min opfattelse i henhold til denne bestemmelse bære sine egne omkostninger og betale halvdelen af Kommissionens omkostninger.

<sup>57</sup> – Det anføres i denne forbindelse, at Olivier Fouquet, afdelingsformand i Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), afslutter sin bemærkning om Conseil d'États domme med at præcisere, at »[t]visten indebar andre interessante spørgsmål som f.eks. hensyntagen til udbytte, der udloddes af datterdatterselskaber. Der er imidlertid tale om rent retlige spørgsmål og ikke om en fremgangsmåde ved en domstolsprøvelse« (O. FOUQUET, »Conseil d'État, précompte et fléchage: »non possumus««, *Revue de droit fiscal*, nr. 1, januar 2013, s. 1 og 2, særlig s. 2, min fremhævelse).

## VI. Forslag til afgørelse

107. Henset til det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen træffer følgende afgørelse:

- »1) Conseil d'États (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) retspraksis har ved at undlade at tage hensyn til den beskatning, som datterdatterselskaber, der er etableret i en anden medlemsstat end Frankrig, er pålagt, mens den ordning, der finder anvendelse på datterdatterselskaber, der er etableret i Frankrig, gjorde det muligt for disse at betale udbytte til det mellemliggende selskab, der var fritaget for den skat, som de var pålagt, opretholdt den forskelsbehandling, som Domstolen konstaterede i dom af 15. september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), og Den Franske Republik har dermed tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 49 TEUF og 63 TEUF.
- 2) Den Franske Republik har tilsidesat den forpligtelse, der i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF påhviler den, eftersom Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) ikke har indbragt sagen for Domstolen, selv om hensyntagen til den skat, som ikke-hjemmehørende datterdatterselskaber har betalt, var et EU-retligt spørgsmål, der kunne påvirke afgørelsen af de sager, der var indbragt for Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), og selv om en korrekt anvendelse af EU-retten ikke fremgik med en sådan klarhed, at der ikke forelå nogen rimelig tvivl.
- 3) I øvrigt frifindes Den Franske Republik.
- 4) Den Franske Republik bærer sine egne omkostninger og betaler halvdelen af Europa-Kommissionens omkostninger, mens Kommissionen bærer halvdelen af sine egne omkostninger.«