



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MELCHIOR WATHELET
της 25ης Ιουλίου 2018¹

Υπόθεση C-416/17

**Ευρωπαϊκή Επιτροπή
κατά**

Γαλλικής Δημοκρατίας

«Παράβαση κράτους μέλους – Άρθρα 49, 63 και 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ –
Αλληπάλληλη φορολογία – Διαφορετική μεταχείριση ανάλογα με το κράτος κατοικίας της
υποθυγατρικής – Απαιτήσεις σχετικές με τις αποδείξεις που θεμελιώνουν δικαίωμα επιστροφής του
φόρου κινητών αξιών – Καθορισμός ανώτατου ορίου του δικαιώματος επιστροφής – Απόφαση της
15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) – Απόφαση εθνικού δικαστηρίου του
οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα – Εθνική νομολογία αντιβαίνουσα σε απόφαση
του Δικαστηρίου – Υποχρέωση προδικαστικής παραπομπής»

I. Εισαγωγή

1. Με την προσφυγή της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Γαλλική Δημοκρατία συνέχισε τη γενεσιουργό δυσμενών διακρίσεων και δυσανάλογη μεταχείριση μεταξύ των γαλλικών μητρικών εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα από γαλλικές θυγατρικές και αυτών που λαμβάνουν μερίσματα από αλλοδαπές θυγατρικές κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης, όπως αυτό ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο στην απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

2. Η Επιτροπή, όπως η ίδια συνοψίζει στο δικόγραφο της προσφυγής της, προσάπτει στη Γαλλική Δημοκρατία ότι αρνήθηκε να διασφαλίσει την πλήρη αποτελεσματικότητα της αποφάσεως της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), μέσω της νομολογίας του ανωτάτου διοικητικού δικαστηρίου της, δηλαδή του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας, Γαλλία). Συγκεκριμένα, κατά την Επιτροπή, οι αποφάσεις που εκδόθηκαν από το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) κατόπιν της αποφάσεως της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) αποτελούν τη νομολογία βάσει της οποίας θα αναλυθούν όλα τα αιτήματα επιστροφής του παρανόμως εισπραχθέντος φόρου κινητών αξιών που υποβλήθηκαν από διαδίκους οι οποίοι βρίσκονται σε κατάσταση παρόμοια με αυτήν της Accor SA.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

3. Η προσφυγή της Επιτροπής συνεπάγεται επομένως ότι το Δικαστήριο πρέπει να αποφανθεί επί δύο χωριστών προβλημάτων: αφενός, επί της συμβατότητας με το δίκαιο της Ένωσης, όπως αυτό ερμηνεύθηκε με την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), του τρόπου επιστροφής του φόρου κινητών αξιών που καταβλήθηκε λόγω της εισπράξεως μερισμάτων διανεμηθέντων από αλλοδαπές θυγατρικές και, αφετέρου –και για πρώτη φορά στο πλαίσιο προσφυγής λόγω παραβάσεως–, επί της παραβάσεως της υποχρεώσεως προδικαστικής παραπομπής από δικαστήριο του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα².

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το γαλλικό δίκαιο

4. Κατά το άρθρο 158bis, I, του *code général des impôts* (γενικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: CGI), όπως ίσχυε κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581):

«Τα πρόσωπα που λαμβάνουν μερίσματα διανεμόμενα από γαλλικές εταιρίες έχουν ως εκ τούτου εισόδημα αποτελούμενο:

- a) από τα ποσά που λαμβάνουν από την εταιρία·
- b) από πίστωση φόρου, η οποία παρέχεται με ανοικτό δάνειο του Trésor [δημόσιου ταμείου].

Η εν λόγω πίστωση φόρου ισούται προς το ήμισυ των ποσών που πράγματι κατέβαλε η εταιρία.

[...]

5. Το άρθρο 146, παράγραφος 2, του CGI όριζε, όπως ίσχυε κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581):

«Όταν στις διανομές μητρικής εταιρίας εφαρμόζεται ο προβλεπόμενος στο άρθρο 223sexies φόρος κινητών αξιών, αυτός μειώνεται, ενδεχομένως, κατά το ποσό των πιστώσεων φόρου που παρέχονται για τα προϊόντα των συμμετοχών [...], τα οποία εκταμιεύθηκαν κατά τη διάρκεια των οικονομικών χρήσεων των οποίων οι λογαριασμοί έκλεισαν κατά τα τελευταία πέντε το πολύ έτη.»

² Μολονότι η Επιτροπή κίνησε διαδικασία παραβάσεως κατά του Βασιλείου της Σουηδίας για τον λόγο ότι το *Högsta domstolen* (Ανώτατο Δικαστήριο, Σουηδία) παρέβαινε συστηματικά την υποχρέωση προδικαστικής παραπομπής (βλ. αιτιολογημένη γνώμη 2003/2161 της Επιτροπής της 12ης Οκτωβρίου 2004 [C(2004) 3899]) –πράγμα που, όπως ορθώς επισημαίνει η Γαλλική Δημοκρατία με το υπόμνημα αντικρούσεως, δεν είναι η περίπτωση του *Conseil d'État* (Συμβουλίου της Επικρατείας)–, ωστόσο δεν ενεργοποίησε τη δικαστική φάση της διαδικασίας. Εξάλλου, μολονότι με την προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 9ης Δεκεμβρίου 2003, Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-129/00, EU:C:2003:656), η Επιτροπή επιδίωκε να διαπιστωθεί ότι, διατηρώντας ένα άρθρο του νόμου «όπως ερμηνεύθηκε και εφαρμόστηκε από τη διοίκηση και τα ιταλικά δικαστήρια», η Ιταλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη, δεν είχε προβληθεί κανένας ισχυρισμός που να θεμελιώνεται ειδικά στο άρθρο 267 ΣΛΕΕ. Τέλος, μολονότι στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-154/08, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2009:695), τέθηκε το ζήτημα αν η προσφυγή της Επιτροπής αφορούσε παράβαση του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, η Επιτροπή ρητώς δήλωσε στο Δικαστήριο ότι δεν ετίθετο τέτοιο ζήτημα (σκέψη 65 της αποφάσεως εκείνης).

6. Όπως είχε υπό τον δημοσιονομικό νόμο 98-1266 του 1999, της 30ής Δεκεμβρίου 1998³, ο οποίος είχε εφαρμογή επί των διανομών που πραγματοποιούνταν από 1ης Ιανουαρίου 1999, το άρθρο 223sexies, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του CGI όριζε:

«Υπό την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 209quinquies και 223H, όταν τα προϊόντα που διανέμονται από μια εταιρία αφαιρούνται από ποσά λόγω των οποίων η εταιρία αυτή δεν υποβλήθηκε στον συνήθη φόρο επί των εταιριών που προβλέπεται στο δεύτερο εδάφιο του σημείου I του άρθρου 219, η εταιρία αυτή υποχρεούται να καταβάλει φόρο κινητών αξιών ίσο προς την πίστωση φόρου, που υπολογίζεται όπως προβλέπεται στο σημείο I του άρθρου 158bis.»

B. Η απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)

7. Με διοικητική ένσταση που υπέβαλε στις 21 Δεκεμβρίου 2001, η Accor ζήτησε από τη γαλλική εφορία την επιστροφή του φόρου κινητών αξιών που είχε καταβάλει για μερίσματα που εισέπραξε από τις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές της εταιρίες κατά τη διάρκεια των ετών 1998 έως 2000. Επειδή αυτό το είδος επιστροφής προβλεπόταν από την ισχύουσα νομοθεσία μόνο για την εισπραξη μερισμάτων προερχομένων από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη στη γαλλική επικράτεια, η σχετική αίτηση απορρίφθηκε.

8. Κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως η Accor άσκησε προσφυγή ενώπιον του tribunal administratif de Versailles (διοικητικού πρωτοδικείου Βερσαλλιών, Γαλλία), η οποία έγινε δεκτή στο σύνολό της. Δεδομένου ότι η έφεση που ο ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (Υπουργός Οικονομίας, Οικονομικών και Δημόσιας Διοίκησης) άσκησε κατά της αποφάσεως αυτής απορρίφθηκε με απόφαση του cour administrative d'appel de Versailles (διοικητικού είου Βερσαλλιών, Γαλλία), ο εν λόγω υπουργός άσκησε αναίρεση ενώπιον του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας). Με απόφαση της 3ης Ιουλίου 2009, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) υπέβαλε στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

9. Με την απόφασή του της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι, σε αντίθεση με τα μερίσματα που προέρχονταν από εγκατεστημένες στην ημεδαπή θυγατρικές, η γαλλική νομοθεσία δεν καθιστούσε δυνατό να ληφθεί υπόψη η φορολογία στο επίπεδο της διανέμουσας αλλοδαπής θυγατρικής, ενώ τα μερίσματα που εισπράττονταν τόσο από θυγατρικές εγκατεστημένες στην ημεδαπή όσο και από θυγατρικές εγκατεστημένες στην αλλοδαπή υπέκειντο, κατά την αναδιανομή τους, σε φόρο κινητών αξιών⁴. Πάντως, κατά το Δικαστήριο, λαμβανομένης υπόψη της δυσμενούς μεταχειρίσεως που επιφυλασσόταν στα μερίσματα που εισπράττονταν από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, σε σχέση με εκείνη η οποία επιφυλασσόταν στα μερίσματα που εισπράττονταν από θυγατρική εγκατεστημένη στην ημεδαπή, μητρική εταιρία μπορούσε να αποθαρρυνθεί να ασκήσει τις δραστηριότητές της μέσω θυγατρικών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη⁵.

10. Το Δικαστήριο υπενθύμισε, στη συνέχεια, τη νομολογία του σύμφωνα με την οποία, όταν ο αναλογών στα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως φόρος που το κράτος εγκαταστάσεως επέβαλε στα κέρδη της διανέμουσας εταιρίας είναι *μικρότερος* από τον φόρο που επέβαλε το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δικαιούχου εταιρίας, το δεύτερο κράτος μέλος οφείλει να χορηγήσει πλήρη πίστωση φόρου, αντίστοιχη προς τον φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα εταιρία στο κράτος

3 JORF της 31ης Δεκεμβρίου 1998, σ. 20050.

4 Βλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 49).

5 Βλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 51).

εγκαταστάσεώς της, ενώ, όταν στα κέρδη αυτά το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας επέβαλε *υψηλότερο* φόρο από ό,τι το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δικαιούχου εταιρίας, το δεύτερο υποχρεούται να χορηγήσει πίστωση φόρου μόνο μέχρι το ύψος του φόρου εταιριών που οφείλει η δικαιούχος εταιρία⁶.

11. Το Δικαστήριο συνήγαγε εκ των ανωτέρω ότι, όσον αφορά ένα καθεστώς όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, αν κράτος μέλος έπρεπε να χορηγήσει στους δικαιούχους μερισμάτων, τα οποία προέρχονται από εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, πίστωση φόρου που θα αντιστοιχούσε σταθερά στο ήμισυ του ποσού των μερισμάτων αυτών, τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα να επιφυλάσσεται στα μερίσματα αυτά ευνοϊκότερη μεταχείριση από εκείνη η οποία επιφυλασσόταν στα προερχόμενα από το πρώτο κράτος μέλος μερίσματα, όταν ο φορολογικός συντελεστής στον οποίο η διανέμουσα τα μερίσματα αυτά εταιρία υπόκειται στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της είναι χαμηλότερος από εκείνον που εφαρμόζεται στο πρώτο κράτος μέλος⁷.

12. Κατά συνέπεια, έκρινε ότι ένα κράτος μέλος έπρεπε να είναι σε θέση να καθορίζει το ποσό του φόρου εταιριών που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας, για τον οποίο πρέπει να χορηγηθεί πίστωση φόρου στη μητρική εταιρία· υπό τις συνθήκες αυτές, έκρινε ότι δεν επαρκεί να αποδειχθεί ότι η διανέμουσα εταιρία φορολογήθηκε, στο κράτος εγκαταστάσεώς της, επί των κερδών που αναλογούν στα διανεμηθέντα μερίσματα, χωρίς αυτή να παράσχει πληροφορίες σχετικά με τη φύση και τον συντελεστή του φόρου που πράγματι επιβλήθηκε στα εν λόγω κέρδη⁸.

13. Για τον σκοπό αυτόν, το Δικαστήριο προσέθεσε ότι τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έπρεπε να παρέχουν στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους φορολογίας τη δυνατότητα να εξακριβώσουν, με σαφή και συγκεκριμένο τρόπο, αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος. Διευκρίνισε, ωστόσο, ότι τα δικαιολογητικά δεν έπρεπε να είναι συγκεκριμένης μορφής, δεδομένου ότι η εκτίμηση δεν πρέπει να γίνεται κατά τρόπο υπερβολικά σχολαστικό, και ότι η αίτηση προσκομίσεως των εν λόγω στοιχείων έπρεπε να λάβει χώρα διαρκούσης της νόμιμης περιόδου διατήρησης των διοικητικών και λογιστικών εγγράφων, όπως αυτή προβλέπεται από το δίκαιο του κράτους μέλους εγκαταστάσεως της θυγατρικής⁹, θεωρουμένου ότι δεν θα μπορούσε να ζητηθεί από τον φορολογούμενο να προσκομίσει έγγραφα «τα οποία καλύπτουν περίοδο που υπερβαίνει σημαντικά την περίοδο ισχύος της νομικής υποχρεώσεως διατήρησης των διοικητικών και λογιστικών εγγράφων»¹⁰.

14. Κατόπιν τούτων, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι:

«1) Τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ απαγορεύουν νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους αποσκοπούσα στην εξάλειψη της διπλής φορολόγησεως των μερισμάτων, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία επιτρέπει σε μητρική εταιρία να συμψηφίσει με τον φόρο κινητών αξιών, τον οποίο οφείλει όταν αναδιανέμει στους μετόχους της μερίσματα που της κατέβαλαν θυγατρικές της, την πίστωση φόρου που συνεπάγεται η διανομή των εν λόγω μερισμάτων, εφόσον αυτά προέρχονται από θυγατρική εγκατεστημένη στο κράτος μέλος αυτό, αλλά δεν παρέχει τη δυνατότητα αυτή εάν τα εν λόγω μερίσματα προέρχονται από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, δεδομένου ότι, στην τελευταία περίπτωση, η νομοθεσία αυτή δεν παρέχει δικαίωμα σε πίστωση φόρου για τη διανομή των εν λόγω μερισμάτων από τη θυγατρική αυτή.

[...]

6 Βλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψεις 89 και 90 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

7 Βλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 91).

8 Βλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 92).

9 Βλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψεις 99 και 101).

10 Βλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 101).

- 3) Οι αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας δεν απαγορεύουν να εξαρτάται η επιστροφή σε μητρική εταιρία των ποσών που διασφαλίζουν την εφαρμογή του ίδιου φορολογικού καθεστώτος στα μερίσματα που διανέμονται από εγκατεστημένες στη Γαλλία θυγατρικές αυτής και σε εκείνα που διανέμονται από θυγατρικές της εταιρίας αυτής που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, τα οποία αναδιανέμονται από την εν λόγω μητρική εταιρία, από τον όρο ότι ο φορολογούμενος προσκομίζει στοιχεία που μόνον αυτός κατέχει και αφορούν, για κάθε επίμαχο μέρισμα, κυρίως τον φορολογικό συντελεστή που πράγματι εφαρμόστηκε και το ύψος του φόρου που πράγματι καταβλήθηκε για τα κέρδη που πραγματοποίησαν οι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές, ενώ τα ίδια αυτά στοιχεία, που είναι γνωστά στη διοίκηση, δεν απαιτούνται ως προς τις εγκατεστημένες στη Γαλλία θυγατρικές. Η προσκόμιση των στοιχείων αυτών μπορεί, εντούτοις, να απαιτείται μόνον εφόσον καθίσταται στην πράξη αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής η απόδειξη της καταβολής του φόρου από τις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές, λαμβανομένων ιδίως υπόψη των νομοθετικών διατάξεων των εν λόγω κρατών μελών σε σχέση με την αποτροπή της διπλής φορολογήσεως και την εγγραφή στις λογιστικές καταστάσεις του φόρου εταιριών που πρέπει να καταβληθεί, καθώς και με τη διατήρηση των διοικητικών εγγράφων. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές στην υπόθεση της κύριας δίκης.»

Γ. Οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) της 10ης Δεκεμβρίου 2012

15. Κατόπιν της παραλαβής της αποφάσεως της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) εξέδωσε δύο αποφάσεις με τις οποίες έθεσε σειρά προϋποθέσεων βάσει των οποίων μπορούσε να επιστραφεί ο καταβληθείς κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης φόρος κινητών αξιών. Πρόκειται για τις αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia¹¹ και Accor¹² [στο εξής: αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας)].

16. Όσον αφορά, πρώτον, την έκταση της επιστροφής του φόρου κινητών αξιών, οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) προβλέπουν ότι:

- στην περίπτωση όπου το μέρισμα το οποίο αναδιανεμήθηκε σε γαλλική μητρική εταιρία από μία εκ των θυγατρικών της η οποία είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος δεν έχει φορολογηθεί στο επίπεδο της τελευταίας εταιρίας, ο φόρος που καταβλήθηκε από υποθυγατρική δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου κινητών αξιών που πρέπει να επιστραφεί στη μητρική εταιρία¹³, και
- όταν διανέμουσα εταιρία επιβαρύνθηκε στο δικό της κράτος μέλος με πραγματικό φόρο με υψηλότερο συντελεστή από τον συνήθη γαλλικό φορολογικό συντελεστή, ήτοι 33,33 %, το ποσό πιστώσεως φόρου, το οποίο δικαιούται, πρέπει να περιοριστεί στο ένα τρίτο των μερισμάτων που έχει λάβει και αναδιανείμει¹⁴.

11 FR:XX:2012:317074.20121210.

12 FR:CESSR:2012:317075.20121210.

13 Βλ. αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, σκέψη 29) και Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, σκέψη 24).

14 Βλ. αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, σκέψη 44) και Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, σκέψη 40).

17. Όσον αφορά, δεύτερον, τα αποδεικτικά στοιχεία που πρέπει να προσκομιστούν για τη στήριξη των αιτήσεων επιστροφής φόρου, οι εν λόγω αποφάσεις αναγνωρίζουν:

- τη δυνατότητα αντιτάξεως των δηλώσεων φόρου κινητών αξιών για τον καθορισμό του ποσού των μερισμάτων που εισπράχθηκαν από θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες εκτός Γαλλίας¹⁵.
- την ανάγκη να υπάρχουν όλα τα στοιχεία που μπορούν να δικαιολογήσουν το βάσιμο της αιτήσεως καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας χωρίς η λήξη της νόμιμης περιόδου διατηρήσεως να απαλλάσσει την αιτούσα εταιρία από την υποχρέωση αυτή¹⁶.

III. Η προ της ασκήσεως προσφυγής διαδικασία και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

18. Κατόπιν των αποφάσεων του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), η Επιτροπή έλαβε διάφορες καταγγελίες σχετικά με τις προϋποθέσεις επιστροφής του φόρου κινητών αξιών. Οι καταγγελίες αυτές αποτέλεσαν το αντικείμενο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των υπηρεσιών της Επιτροπής και των αρμοδίων αρχών της Γαλλικής Δημοκρατίας στο πλαίσιο της διαδικασίας EU Pilot 5511/13 TAXU.

19. Δεδομένου ότι οι εν λόγω ανταλλαγές πληροφοριών δεν οδήγησαν σε ικανοποιητικό αποτέλεσμα για την Επιτροπή, αυτή αποφάσισε να κινήσει τη διαδικασία λόγω παραβάσεως που προβλέπεται στο άρθρο 258 ΣΛΕΕ. Έτσι, η Επιτροπή απέστειλε στη Γαλλική Δημοκρατία προειδοποιητική επιστολή, στις 27 Νοεμβρίου 2014, με την οποία προσδιόριζε τις απορρέουσες από τις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) απαιτήσεις οι οποίες μπορούσαν να συνιστούν παραβιάσεις του δικαίου της Ένωσης.

20. Με απάντηση της 26ης Ιανουαρίου 2015, η Γαλλική Δημοκρατία αμφισβήτησε τις αιτιάσεις που της προσάπτονταν. Εκτιμώντας ότι οι δοθείσες απαντήσεις δεν ήσαν ικανοποιητικές, η Επιτροπή κοινοποίησε στη Γαλλική Δημοκρατία, στις 29 Απριλίου 2016, αιτιολογημένη γνώμη· την κάλεσε να λάβει τα αναγκαία μέτρα για να συμμορφωθεί προς την αιτιολογημένη αυτή γνώμη εντός δύο μηνών από την παραλαβή της.

21. Λαμβανομένου υπόψη ότι η Γαλλική Δημοκρατία ενέμεινε στη θέση της, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την παρούσα προσφυγή λόγω παραβάσεως βάσει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ.

22. Στο πλαίσιο της έγγραφης διαδικασίας, η Γαλλική Δημοκρατία κατέθεσε υπόμνημα αντικρούσεως στο οποίο η Επιτροπή απάντησε με την κατάθεση υπομνήματος απαντήσεως. Η Γαλλική Δημοκρατία κατέθεσε επίσης υπόμνημα ανταπαντήσεως. Επιπλέον, οι διάδικοι είχαν την ευκαιρία να υποβάλουν τις προφορικές παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση που διεξήχθη στις 20 Ιουνίου 2018.

15 Βλ. αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, σκέψεις 24 και 25) και Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, σκέψεις 19 και 20).

16 Βλ. αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, σκέψη 35) και Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, σκέψη 31).

IV. Επί των προσαπτομένων στη Γαλλική Δημοκρατία παραβάσεων

23. Η Επιτροπή στηρίζει την προσφυγή της σε τέσσερις αιτιάσεις. Οι τρεις πρώτες αφορούν τους περιορισμούς που κατ' αυτήν απορρέουν από τις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) και αντιβαίνουν προς το δίκαιο της Ένωσης όπως αυτό ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο στην απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Η τέταρτη αιτίαση αφορά την υποχρέωση του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), ως δικαστηρίου του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα, να υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης.

A. Επί της πρώτης αιτιάσεως με την οποία προβάλλεται περιορισμός στο δικαίωμα επιστροφής του φόρου κινητών αξιών λόγω του ότι δεν λαμβάνεται υπόψη η φορολογία που βάρυνε τις υποθυγατρικές που είναι εγκαταστημένες σε κράτος μέλος άλλο από τη Γαλλία

1. Επιχειρήματα των διαδίκων

24. Κατά την Επιτροπή, από τις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) προκύπτει ότι οι γαλλικές αρχές αρνούνται να λάβουν υπόψη, για την επιστροφή του φόρου κινητών αξιών, τη φορολογία που βάρυνε τις αλλοδαπές υποθυγατρικές εταιρίες. Πάντως, σε μια αμιγώς εσωτερική στη Γαλλική Δημοκρατία αλυσίδα συμμετοχών, τα μερίσματα που καταβάλλονταν από υποθυγατρική στην ενδιάμεση εταιρία παρείχαν δικαίωμα πίστώσεως φόρου για να αντισταθμιστεί το σύνολο του φόρου κινητών αξιών κατά την αναδιανομή των ιδίων αυτών εισοδημάτων. Όταν η ενδιάμεση εταιρία διένεμε τα μερίσματα αυτά στη μητρική της εταιρία, η νέα αυτή διανομή εξακολουθούσε να παρέχει δικαίωμα σε πίστωση φόρου συνδεδεμένη με τα μερίσματα και προοριζόμενη να αντισταθμίσει με τον ίδιο τρόπο τον οφειλόμενο φόρο κινητών αξιών κατά την αναδιανομή από τη μητρική εταιρία. Επομένως η οικονομική διπλή φορολογία εξουδετερωνόταν πλήρως.

25. Κατά την Επιτροπή, εντεύθεν προκύπτει διαφορετική μεταχείριση ανάλογα με την έδρα της διανέμουσας υποθυγατρικής, καθόσον υπήρχε πλήρης εξουδετέρωση της οικονομικής διπλής φορολογίας μόνο στην περίπτωση όπου η υποθυγατρική ήταν εγκατεστημένη στη γαλλική επικράτεια. Πάντως, κατά την Επιτροπή, δεν υπάρχει κανένας αντικειμενικός λόγος που θα δικαιολογούσε να μην εξουδετερώνει η Γαλλική Δημοκρατία την παρέμβαση της ενδιάμεσης εταιρίας για τον λόγο ότι τα μερίσματα προέρχονται εκτός Γαλλίας.

26. Η Γαλλική Κυβέρνηση δεν αμφισβητεί ότι, κατά τις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), το σύστημα επιστροφής του φόρου κινητών αξιών δεν καθιστά δυνατό να εξουδετερωθεί η φορολογία των μερισμάτων που διανέμονται από υποθυγατρική σε αλλοδαπή θυγατρική. Ωστόσο, διατείνεται ότι το εθνικό σύστημα εξαλείψεως της διπλής φορολογίας διασφαλίζει μια τέτοιου είδους πρόληψη μόνο στο επίπεδο κάθε διανέμουσας εταιρίας. Πάντως, κάθε κράτος μέλος είναι ελεύθερο να οργανώσει το φορολογικό του σύστημα, εφόσον δεν δημιουργεί δυσμενείς διακρίσεις. Με τον τρόπο αυτόν, τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να προσαρμόζουν το φορολογικό τους σύστημα σε αυτά των άλλων κρατών μελών.

27. Εν προκειμένω, η γαλλική φορολογική νομοθεσία δεν επιτρέπει να συμψηφιστούν με τον φόρο που οφείλει η μητρική εταιρία οι φόροι που καταβλήθηκαν από ημεδαπές υποθυγατρικές της. Πράγματι, η πίστωση φόρου χορηγείται στη μητρική εταιρία μόνο λόγω του φόρου που επιβάρυνε τα κέρδη της διανέμουσας θυγατρικής. Ως εκ τούτου, η Γαλλική Δημοκρατία δεν υποχρεούται να διασφαλίσει ότι, κατά τον υπολογισμό του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου κινητών αξιών, λαμβάνεται υπόψη ο

φόρος που βάρυνε τις αλλοδαπές υποθυγατρικές που διένειμαν μερίσματα. Το γεγονός ότι η διανομή μερισμάτων από υποθυγατρική σε θυγατρική έγινε το αντικείμενο φορολογίας είναι το αποτέλεσμα της εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας άλλου κράτους και όχι της Γαλλικής Δημοκρατίας, πράγμα που δεν είναι έργο της να διορθώσει.

28. Εξάλλου, δεδομένου ότι το γαλλικό σύστημα που έχει ως σκοπό την εξάλειψη της διπλής φορολογίας δεν λαμβάνει υπόψη την υποθυγατρική, ο συμψηφισμός του φόρου που εισπράττεται σε περίπτωση διανομής μερισμάτων είναι δυνατός μόνον όσον αφορά την εταιρία που λαμβάνει τα εν λόγω μερίσματα. Έτσι, το γαλλικό σύστημα πρέπει να διακρίνεται από το βρετανικό σύστημα προκαταβολής φόρου εταιριών (advance corporation tax) που ήταν επίμαχο στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), και της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). Ειδικότερα, αντιθέτως προς το βρετανικό σύστημα που ήταν επίμαχο στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις εκείνες, ο επίμαχος γαλλικός μηχανισμός δεν λαμβάνει υπόψη τον φόρο που βάρυνε τις υποθυγατρικές είτε αυτές είναι ημεδαπές είτε όχι· ο μηχανισμός βασίζεται σε μια λογική απαλύνσεως της φορολογίας σε κάθε στάδιο και όχι σε λογική φορολογήσεως ομίλου επιχειρήσεων.

2. Εκτίμηση

29. Απαντώντας στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα που του είχε τεθεί από το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), το Δικαστήριο έκρινε ότι «τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ απαγορεύουν νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους αποσκοπούσα στην εξάλειψη της διπλής φορολογήσεως των μερισμάτων [...], η οποία επιτρέπει σε μητρική εταιρία να συμψηφίσει με τον φόρο κινητών αξιών, τον οποίο οφείλει όταν αναδιανέμει στους μετόχους της μερίσματα που της κατέβαλαν θυγατρικές της, την πίστωση φόρου που συνεπάγεται η διανομή των εν λόγω μερισμάτων, εφόσον αυτά προέρχονται από θυγατρική εγκατεστημένη στο κράτος μέλος αυτό, αλλά δεν παρέχει τη δυνατότητα αυτή εάν τα εν λόγω μερίσματα προέρχονται από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, δεδομένου ότι, στην τελευταία περίπτωση, η νομοθεσία αυτή δεν παρέχει δικαίωμα σε πίστωση φόρου για τη διανομή των εν λόγω μερισμάτων από τη θυγατρική αυτή».

30. Βασιζόμενη στο γεγονός ότι το δίκαιο της Ένωσης, κατά το παρόν στάδιο της εξελίξεώς του, δεν προβλέπει γενικά κριτήρια για την κατανομή των αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά την εξάλειψη της διπλής φορολογίας στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης¹⁷, η Γαλλική Δημοκρατία προτείνει μια τυπολατρική, στενή και, κατά τη γνώμη μου, εσφαλμένη εφαρμογή της απαντήσεως που δόθηκε επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

31. Ασφαλώς, ένα κράτος μέλος δεν υποχρεούται να προσαρμόζει το φορολογικό του σύστημα στα διαφορετικά φορολογικά συστήματα των άλλων κρατών μελών, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξαλείψει τη διπλή φορολογία, αρκεί η νομοθεσία του να μην εισάγει δυσμενείς διακρίσεις¹⁸. Ωστόσο, εν προκειμένω, σε μια αμιγώς εθνική κατάσταση, η έλλειψη διπλής φορολογίας της μητρικής εταιρίας εξηγείται μόνο λόγω της διαδοχικής χορηγήσεως, σε όλα τα «στάδια» της αλυσίδας συμμετοχών εταιριών εγκατεστημένων στη Γαλλία, πιστώσεως φόρου για την αντιστάθμιση του συνόλου του οφειλόμενου κατά την αναδιανομή των ίδιων εισοδημάτων φόρου κινητών αξιών.

17 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, σκέψη 68).

18 Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 8ης Δεκεμβρίου 2011, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, σκέψη 39), και της 26ης Μαΐου 2016, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 47).

32. Συνεπώς, μολονότι είναι αληθές ότι ούτε επιτρέπεται να συμψηφίζονται ευθέως οι φόροι που καταβάλλουν οι εγκατεστημένες στη Γαλλία υποθυγατρικές με τον φόρο εταιριών που καταβάλλει η μητρική εταιρία, εντούτοις ένας τέτοιος συμψηφισμός αποδεικνύεται ανώφελος υπό το πρίσμα του συνόλου του εφαρμοστέου φορολογικού συστήματος.

33. Επομένως, η προβαλλόμενη από τη Γαλλική Δημοκρατία έλλειψη δυσμενούς διακρίσεως απορρέει πράγματι από τεχνητή, ή τουλάχιστον τυπολατρική ερμηνεία –διότι επικεντρώνεται μόνο στο τελευταίο στάδιο της αλυσίδας φορολογήσεως– του φορολογικού συστήματος που επικρίθηκε από το Δικαστήριο στην απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

34. Εξάλλου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει σαφώς ότι ένα κράτος μέλος δεν υποχρεούται να αντισταθμίζει τη φορολογική επιβάρυνση που απορρέει από την άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων άλλου κράτους μέλους ή τρίτου κράτους υπό την προϋπόθεση ότι δεν ασκεί φορολογική αρμοδιότητα σχετικά με τα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως, αφού ούτε τα φορολογεί ούτε τα αντιμετωπίζει διαφορετικά όσον αφορά την εταιρία που τα εισπράττει. Αντιθέτως, όταν το ίδιο κράτος μέλος επιλέγει να φορολογεί τα εν λόγω μερίσματα, πρέπει να λαμβάνει υπόψη, εντός των ορίων της φορολογίας που επιβάλλει, τη φορολογική επιβάρυνση που απορρέει από την άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων του άλλου κράτους μέλους¹⁹.

35. Δεν δύναται να γίνει δεκτή η άποψη της Γαλλικής Δημοκρατίας ότι το Δικαστήριο περιορίστηκε, στην απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), να διαπιστώσει την ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως στη βρετανική νομοθεσία χωρίς να επιβάλει την απαίτηση συνυπολογισμού, σε κάθε μηχανισμό εξαλείψεως της διπλής φορολογίας, του φόρου που βάρυνε τις υποθυγατρικές.

36. Πράγματι, όπως διευκρινίζει η ίδια η Γαλλική Δημοκρατία, η απόφαση αυτή ακολουθεί μια πρώτη απόφαση του Δικαστηρίου με την οποία αυτό υπενθύμισε, με γενικό και αφηρημένο τρόπο, χωρίς αναφορά στην επίμαχη βρετανική νομοθεσία, ότι, «ανεξαρτήτως του μηχανισμού που θα επιλεγεί για την αποφυγή ή τον μετριασμό της αλληπάλληλης ή της οικονομικής διπλής φορολογίας, η ελεύθερη κυκλοφορία, όπως κατοχυρώνεται από τη Συνθήκη, απαγορεύει στα κράτη μέλη να μεταχειρίζονται κατά τρόπο λιγότερο ευνοϊκό τα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης σε σχέση με τα ημεδαπής, εκτός αν η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση αφορά καταστάσεις που δεν είναι εξ αντικειμένου συγκρίσιμες ή δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος»²⁰.

37. Είναι άνευ σημασίας το γεγονός ότι το βρετανικό φορολογικό σύστημα που ήταν επίμαχο στις υποθέσεις εκείνες προέβλεπε σύστημα απαλλαγής για τα μερίσματα που καταβάλλονταν από ημεδαπές εταιρίες και σύστημα συμψηφισμού για τα μερίσματα που καταβάλλονταν από αλλοδαπές εταιρίες, ενώ το γαλλικό καθεστώς προβλέπει σύστημα συμψηφισμού ανεξάρτητα από την προέλευση των διανεμηθέντων μερισμάτων και την πλήρη φορολογία των διανεμηθέντων μερισμάτων, συνδεδεμένη με πίστωση φόρου, σε κάθε διανομή και σε κάθε αναδιανομή μερισμάτων.

38. Συγκεκριμένα, η αρχή που υπομνήσθηκε με την απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), και επιβεβαιώνεται έκτοτε, είναι πράγματι η υποχρέωση να επιφυλάσσεται αντίστοιχη μεταχείριση στα μερίσματα που λαμβάνουν οι κάτοικοι ημεδαπής από αλλοδαπές εταιρίες, όταν το κράτος μέλος έχει σύστημα αποφυγής ή μετριασμού της αλληπάλληλης φορολογίας ή της οικονομικής διπλής φορολογίας όσον αφορά τα μερίσματα που καταβάλλονται σε κατοίκους ημεδαπής από ημεδαπές εταιρίες²¹.

19 Βλ. υπ' αυτήν την έννοια, μεταξύ άλλων, απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, σκέψεις 85 και 86).

20 Απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 46).

21 Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 72)· της 30ής Ιουνίου 2011, *Meilicke κ.λπ.* (C-262/09, EU:C:2011:438, σκέψη 29), και της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, σκέψη 65).

39. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο έκρινε ότι «τα άρθρα [49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ] απαγορεύουν νομοθεσία κράτους μέλους δυνάμει της οποίας η ημεδαπή εταιρία που λαμβάνει μερίσματα από άλλη ημεδαπή εταιρία επιτρέπεται να αφαιρεί από τον προκαταβλητέο φόρο εταιριών που οφείλει τον αντίστοιχο φόρο που έχει προκαταβάλει η δεύτερη εταιρία, ενώ, στην περίπτωση ημεδαπής εταιρίας που λαμβάνει μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία, δεν επιτρέπεται τέτοια έκπτωση του αναλογούντος στα διανεμόμενα κέρδη φόρου που έχει καταβάλει η αλλοδαπή εταιρία στο κράτος εγκατάστασής της»²².

40. Το Δικαστήριο ήταν ιδιαίτερος σαφές στο σκεπτικό και στην απάντηση που δόθηκε στο δεύτερο και στο τέταρτο εκ των ερωτημάτων που είχαν τεθεί στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707): αντιβαίνει στα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ ρύθμιση κράτους μέλους η οποία, μόνον όσον αφορά τα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως, δεν λαμβάνει υπόψη τον φόρο επί των διανεμηθέντων κερδών²³. Συναφώς, έχει σημασία η φορολόγηση των εν λόγω κερδών και όχι το γεγονός ότι η αλλοδαπή εταιρία που καταβάλλει τα μερίσματα στη μητρική της εταιρία υπόκειται η ίδια στον φόρο εταιριών²⁴.

3. Συμπέρασμα ως προς την πρώτη αιτίαση

41. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, αρνούμενη να λάβει υπόψη τον φόρο που βάρυνε τις υποθυγατρικές που είναι εγκατεστημένες σε κράτος μέλος άλλο από τη Γαλλία, ενώ ο μηχανισμός που εφαρμόζεται στις εγκατεστημένες στη Γαλλία υποθυγατρικές επέτρεπε σε αυτές να καταβάλλουν στη δικαιούχο ενδιάμεση εταιρία μερίσματα τα οποία απαλλάσσονται από το κόστος του φόρου που τα έπληξε, η Γαλλική Δημοκρατία συνεχίζει τη γενεσιουργό δυσμενών διακρίσεων μεταχείριση που διαπιστώθηκε από το Δικαστήριο στην απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

B. Επί της δεύτερης αιτιάσεως με την οποία προβάλλεται δυσανάλογος χαρακτήρας των απαιτήσεων ως προς την απόδειξη για τη θεμελίωση του δικαιώματος επιστροφής του παρανόμως εισπραχθέντος φόρου κινητών αξιών

1. Επιχειρήματα των διαδίκων

42. Η δεύτερη αιτίαση της Επιτροπής έχει τρία σκέλη.

43. Στο πλαίσιο του πρώτου σκέλους, η Επιτροπή εκτιμά ότι οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) απαιτούν αντιστοιχία μεταξύ, αφενός, των λογιστικών εγγράφων που αφορούν τα διανεμηθέντα μερίσματα και, αφετέρου, των πρακτικών της γενικής συνελεύσεως των θυγατρικών που δηλώνουν κέρδη υπό τη μορφή διανεμητέων μερισμάτων. Πάντως, για τις περισσότερες μη εγκατεστημένες στη Γαλλία θυγατρικές, το πρακτικό της γενικής συνελεύσεως

²² Απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, σημείο 2 του διατακτικού).

²³ Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψη 71).

²⁴ Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψη 73).

Το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι «[ο]ι απαντήσεις που δόθηκαν στο δεύτερο και στο τέταρτο ερώτημα, τα οποία υποβλήθηκαν στο πλαίσιο της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση [της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774)], ουδόλως επηρεάζονται από τη διαπίστωση ότι ο καταβλητέος στην αλλοδαπή φόρος εταιριών επί των κερδών που διανέμονται ως μερίσματα δεν καταβλήθηκε (ή δεν καταβλήθηκε στο σύνολό του) από την αλλοδαπή εταιρία η οποία καταβάλλει τα εν λόγω μερίσματα στην ημεδαπή εταιρία, αλλά από εγκατεστημένη σε ορισμένο κράτος μέλος άμεσα ή έμμεσα θυγατρική της πρώτης εταιρίας» (σκέψη 74).

διαπιστώνει τη διανομή «διανεμητέου κέρδους» προερχόμενου από λογιστική πράξη που περιλαμβάνει όλα τα μη διανεμηθέντα προηγούμενα υπόλοιπα καθώς και το αποτέλεσμα της προηγούμενης χρήσεως. Υπό τις συνθήκες αυτές, είναι πολύ δύσκολο, αν όχι αδύνατο, να καθοριστεί αν το διανεμηθέν μέρος προέρχεται από συγκεκριμένο λογιστικό αποτέλεσμα.

44. Στο πλαίσιο του δευτέρου σκέλους, η Επιτροπή προσάπτει στις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) ότι εξαρτούν το δικαίωμα επιστροφής του φόρου κινητών αξιών από την κατάθεση προηγούμενης δηλώσεως φόρου κινητών αξιών στην οποία προσδιορίζονται τα ποσά του φόρου κινητών αξιών που καταβλήθηκαν βάσει των αναδιανομών μερισμάτων. Πάντως, δεδομένου ότι οι ημεδαπές εταιρίες δεν μπορούσαν να επωφεληθούν πιστώσεως φόρου για οφειλόμενο φόρο κινητών αξιών λόγω της διανομής μερισμάτων από αλλοδαπή θυγατρική, δεν είναι δυνατόν να απαιτείται από τις εταιρίες αυτές να δηλώνουν τα εν λόγω μερίσματα στη δήλωσή τους φόρου κινητών αξιών. Στηριζόμενες στις επιλογές στις οποίες η μητρική εταιρία προέβη κατά την εκκαθάριση του φόρου κινητών αξιών, οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) δεν σέβονται, κατά την Επιτροπή, τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας που διέπουν τις εθνικές πρακτικές όσον αφορά την επιστροφή εθνικών φόρων που εισπράχθηκαν κατά παραβίαση του δικαίου της Ένωσης.

45. Στο πλαίσιο του τρίτου σκέλους, η Επιτροπή αμφισβητεί τον περιορισμό που απορρέει από την απαίτηση προσκομίσεως δικαιολογητικών εγγράφων πέραν της προβλεπόμενης από τον νόμο περιόδου διατηρήσεως των εγγράφων αυτών. Κρίνοντας ότι η λήξη της νόμιμης περιόδου διατηρήσεως των εγγράφων δεν απαλλάσσει την εταιρία που ζητεί επιστροφή του παρανόμως εισπραχθέντος φόρου κινητών αξιών από την υποχρέωσή της να προσκομίσει όλα τα στοιχεία με τα οποία μπορεί να αποδειχθεί το βάσιμο της αιτήσεώς της, οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) αντιβαίνουν προς την αρχή της αποτελεσματικότητας.

46. Κατ' αρχάς, η Γαλλική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι η απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), ρητώς διευκρίνισε ότι οι επιστροφές του φόρου κινητών αξιών εξαρτώνται από την απόδειξη εκ μέρους των αιτουσών εταιριών, με κάθε μέσο, της καταβολής φόρου από τις θυγατρικές τους στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς τους. Στο πλαίσιο αυτό, οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) χαρακτηρίζονται από μια ιδιαίτερα ανοιχτή προσέγγιση, καθόσον δέχθηκαν κάθε έγγραφο που παρέχει στις εταιρίες τη δυνατότητα να αποδείξουν τον φορολογικό συντελεστή στον οποίο υπόκεινται οι αλλοδαπές θυγατρικές τους.

47. Όσον αφορά το πρώτο σκέλος της δεύτερης αιτιάσεως, η κυβέρνηση αυτή υπενθυμίζει ότι οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) δεν απαιτήσαν να αποδειχθεί ότι ο φόρος του οποίου επιδιώκεται ο συμψηφισμός επιβάρυνε μερίσματα που αντιστοιχούν σε συγκεκριμένη λογιστική χρήση. Έτσι, θεωρείται ότι ο φόρος καταβλήθηκε συνολικώς για τα μερίσματα, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι λογιστικές χρήσεις από τις οποίες προέρχονται τα μερίσματα.

48. Εξάλλου, το γεγονός ότι, στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις του, το Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) στηρίχθηκε στα πρακτικά γενικής συνελεύσεως των αλλοδαπών θυγατρικών οφείλεται στο ότι τέτοιου είδους έγγραφα προσκομίστηκαν από τις ενδιαφερόμενες εταιρίες για να αποδειχθεί ο φορολογικός συντελεστής που επιβάρυνε τα διανεμηθέντα μερίσματα.

49. Όσον αφορά το δεύτερο σκέλος της δεύτερης αιτιάσεως, η Γαλλική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι το σύνολο των διανομών μερισμάτων, είτε πρόκειται για μερίσματα γαλλικών θυγατρικών είτε για μερίσματα αλλοδαπών θυγατρικών, έπρεπε να περιλαμβάνεται στις δηλώσεις φόρου κινητών αξιών. Εξάλλου, δεδομένου ότι η καταβολή φόρου κινητών αξιών οφείλεται μόνο σε περίπτωση αναδιανομής, τα μερίσματα για τα οποία απαιτείται η απόδειξη του ποσού του φόρου είναι κατ' ανάγκην αυτά που αποτέλεσαν το αντικείμενο τέτοιας αναδιανομής.

50. Όσον αφορά το τρίτο σκέλος της δεύτερης αιτιάσεως, οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) δεν απαιτήσαν, κατά τη Γαλλική Δημοκρατία, την προσκόμιση δικαιολογητικών πέραν της διάρκειας της νόμιμης περιόδου διατηρήσεώς τους. Το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) βάσισε την εκτίμησή του στα έγγραφα που προσκόμισαν οι ενδιαφερόμενες εταιρίες, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονταν τέτοια δικαιολογητικά.

51. Ούτως ή άλλως, κατά τη Γαλλική Δημοκρατία, στον φορολογούμενο που υπέβαλε φορολογική ένσταση εναπόκειται να φυλάσσει μέχρι την ολοκλήρωση της διοικητικής και δικαστικής διαδικασίας τα απαραίτητα έγγραφα προς απόδειξη του βασίμου της αιτήσεώς του, ανεξαρτήτως της διάρκειας της νόμιμης περιόδου διατηρήσεώς τους.

2. Εκτίμηση

α) Επί της χρήσεως των πρακτικών των γενικών συνελεύσεων των διανεμουσών μερίσματα θυγατρικών

52. Κατά την Επιτροπή, οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) απαιτούν αντιστοιχία μεταξύ, αφενός, των λογιστικών εγγράφων που αφορούν τα διανεμηθέντα μερίσματα και, αφετέρου, των πρακτικών γενικής συνελεύσεως των θυγατρικών που διαπιστώνουν τα κέρδη υπό τη μορφή διανεμητέων μερισμάτων.

53. Δεν συμφωνώ με αυτή την ερμηνεία των επίμαχων αποφάσεων. Πράγματι, ναι μεν το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) αναφέρεται στην αδυναμία αποδείξεως φόρων που δεν σχετίζονται με ποσά που περιλαμβάνονται στα πρακτικά γενικής συνελεύσεως των διανεμουσών μερίσματα θυγατρικών, ωστόσο αυτό έγινε για να διευκρινιστεί η υποστηριχθείσα από τον υπουργό άποψη²⁵. Από τις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) δεν προκύπτει ούτε ότι η προσκόμιση τέτοιων εγγράφων αποτελεί τη συνέπεια δεσμευτικής απαιτήσεως του εν λόγω δικαστηρίου.

54. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν τα πρακτικά γενικής συνελεύσεως χρησιμοποιήθηκαν από το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας), φαίνεται ότι αυτά περιλαμβάνονται σε ένα σύνολο στοιχείων²⁶. Οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων που παρατίθενται ως παραδείγματα από τη Γαλλική Δημοκρατία στο υπόμνημα ανταπαντήσεως ενισχύουν αυτή την ερμηνεία των αποφάσεων του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας). Επομένως, φρονώ ότι το πρώτο σκέλος της δεύτερης αιτιάσεως είναι αβάσιμο.

β) Επί της απαιτήσεως προηγούμενης δηλώσεως φόρου κινητών αξιών

55. Η Επιτροπή εκτιμά ότι, αντιπαραβάλλοντας τις επιλογές που έγιναν από τη μητρική εταιρία κατά την εκκαθάριση του φόρου κινητών αξιών επ' ευκαιρία της δηλώσεως που σχετίζεται με την εκκαθάριση αυτή, οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) δεν σέβονται τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.

²⁵ Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia, (FR:XX:2012:317074.20121210, σκέψη 47) και Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, σκέψη 41).

²⁶ Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia, (FR:XX:2012:317074.20121210, σκέψη 49) και Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, σκέψεις 43 και 50). Εξάλλου, δεν υπάρχει αναφορά σε κάποιο συγκεκριμένο πρακτικό στην απόφαση Accor. Επιπλέον, μολονότι το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) βασίστηκε σε ορισμένα πρακτικά γενικής συνελεύσεως στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Accor, ωστόσο αυτό έγινε τόσο για να απορρίψει μέρος του συνδέσμου που επικαλούνταν η προσφεύγουσα όσο και για να αντικρούσει έναν ισχυρισμό του Υπουργού (βλ. απόφαση της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, σκέψεις 43, 50 και 56).

56. Δεν αμφισβητείται ότι οι εγκατεστημένες στη Γαλλία μητρικές εταιρίες δεν επιτρέπεται να λάβουν πίστωση φόρου για τα μερίσματα που εισέπρατταν από τις αλλοδαπές θυγατρικές τους. Αντιθέτως, όχι μόνο από την απάντηση της Γαλλικής Δημοκρατίας στην προειδοποιητική επιστολή της 26ης Νοεμβρίου 2014, αλλά και από τις προτάσεις του επιτρόπου του Δημοσίου στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), προκύπτει ότι οι εγκατεστημένες στη Γαλλία μητρικές εταιρίες έπρεπε πράγματι να αναφέρουν στη δήλωσή τους φόρου κινητών αξιών τα μερίσματα που προέρχονταν από αλλοδαπές θυγατρικές τους. Κατά τις προτάσεις του επιτρόπου του Δημοσίου, ναι μεν υπήρχε νομική αβεβαιότητα, ωστόσο αυτή δεν αφορούσε την υποχρέωση δηλώσεως, αλλά μόνο το νομικό καθεστώς των διανεμηθέντων μερισμάτων.

57. Πάντως, επιστροφή φόρου κινητών αξιών μπορούσε να υπάρξει μόνον υπό την προϋπόθεση ότι ο φόρος αυτός είχε καταβληθεί κατά τη διανομή μερισμάτων. Υπό τις συνθήκες αυτές, εφόσον κάθε διανεμηθέν μερίσμα έπρεπε απαραίτητως να δηλώνεται, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) δεν παραβίασε τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας όταν έκρινε ότι οι μητρικές εταιρίες αβασίμως υποστήριζαν ότι οι δηλώσεις φόρου κινητών αξιών που είχαν υποβάλει δεν μπορούσαν να αντιταχθούν σε αυτές.

58. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι το δεύτερο σκέλος της δεύτερης αιτιάσεως είναι αβάσιμο. Η απόφαση της 8ης Μαρτίου 2001, Metallgesellschaft κ.λπ. (C-397/98 και C-410/98, EU:C:2001:134), την οποία επικαλείται η Επιτροπή δεν μπορεί να μεταβάλει τη διαπίστωση αυτή καθόσον οι αγωγές τις οποίους αφορούσε η απόφαση εκείνη συνιστούσαν αξιώσεις αποζημιώσεως στις οποίες είχαν αντιταχθεί η αδράνεια των φορολογουμένων και η εκ μέρους τους έλλειψη επιμέλειας.

γ) Επί της επιρροής της λήξεως της νόμιμης περιόδου διατηρήσεως των δικαιολογητικών εγγράφων

59. Τέλος, η Επιτροπή προσάπτει στη Γαλλική Δημοκρατία ότι, απαιτώντας την προσκόμιση αποδεικτικών εγγράφων πέραν της διάρκειας της νόμιμης περιόδου διατηρήσεώς τους, περιορίζει τις επιστροφές φόρου.

60. Στις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), κρίθηκε ότι «στην εταιρία που υπέβαλε διοικητική ένσταση για την επιστροφή φόρου κινητών αξιών εναπόκειται να διαθέτει όλα τα στοιχεία που μπορούν να δικαιολογήσουν το βάσιμο της αιτήσεώς της καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας [και] ότι η παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας διατηρήσεως τέτοιων εγγράφων δεν δύναται να την απαλλάξει από την υποχρέωση αυτή»²⁷.

61. Δεν φρονώ ότι η προσέγγιση αυτή υπερβαίνει τα όρια που το Δικαστήριο έθεσε με την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

62. Πράγματι, στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι ο φορολογούμενος έπρεπε να παράσχει τις πληροφορίες σχετικά με τη φύση και τον συντελεστή του φόρου που πράγματι επιβλήθηκε στα κέρδη που αναλογούν στα διανεμηθέντα μερίσματα²⁸. Συναφώς, διευκρίνισε ότι «[τ]ο αίτημα περί προσκομίσεως [των απαιτούμενων στοιχείων έπρεπε] να προβληθεί διαρκούσης της περιόδου ισχύος της νομικής υποχρεώσεως διατηρήσεως των διοικητικών ή λογιστικών εγγράφων, όπως αυτή προβλέπεται από το δίκαιο του κράτους μέλους εγκαταστάσεως της θυγατρικής»²⁹. Το Δικαστήριο προσέθεσε ακόμη, στο ίδιο σημείο, ότι δεν θα μπορούσε να ζητηθεί από τον φορολογούμενο, «προκειμένου να τ[ου] χορηγηθεί πίστωση φόρου, [...] να προσκομίσει έγγραφα τα οποία καλύπτουν περίοδο που υπερβαίνει σημαντικά την περίοδο ισχύος της νομικής υποχρεώσεως διατηρήσεως των διοικητικών και λογιστικών εγγράφων».

²⁷ Αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, σκέψη 35) και Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, σκέψη 31).

²⁸ Βλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 92).

²⁹ Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 101).

63. Πάντως, όπως εύστοχα παρατηρεί η Γαλλική Δημοκρατία με το υπόμνημα αντικρούσεως, οι διευκρινίσεις αυτές εντάσσονται στο πλαίσιο της εξετάσεως από το Δικαστήριο της αρχής της αποτελεσματικότητας που αφορά, πρωτίστως, τις διοικητικές αρχές του κράτους μέλους φορολογίας. Κατά το Δικαστήριο, «τα απαιτούμενα δικαιολογητικά πρέπει να παρέχουν στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους φορολογίας τη δυνατότητα να εξακριβώσουν, κατά σαφή και συγκεκριμένο τρόπο, κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος»³⁰.

64. Σε περίπτωση διοικητικής διαδικασίας αμφισβητήσεως, φρονώ επομένως ότι η λήξη της νόμιμης περιόδου διατηρήσεως των κρίσιμων εγγράφων εκτιμάται με γνώμονα την ημερομηνία ενάρξεως της διαδικασίας αυτής, η οποία προηγείται της δικαστικής προσφυγής, και όχι την ημερομηνία κατά την οποία ο δικαστής, που αργότερα επιλαμβάνεται της υποθέσεως, ζητεί ενδεχομένως τα έγγραφα αυτά. Αυτός είναι εξάλλου ο μόνος τρόπος να γίνει κατανοητή η δεύτερη διευκρίνιση του Δικαστηρίου σχετικά με τη λήξη της νόμιμης περιόδου διατηρήσεως των διοικητικών και λογιστικών εγγράφων, σύμφωνα με την οποία δεν θα μπορούσε να ζητηθεί από φορολογούμενο «να προσκομίσει έγγραφα τα οποία καλύπτουν περίοδο που υπερβαίνει σημαντικά την περίοδο ισχύος της νομικής υποχρεώσεως διατηρήσεως των διοικητικών και λογιστικών εγγράφων»³¹. Πράγματι, αν η διάρκεια της νόμιμης περιόδου διατηρήσεως εγγράφων αποτελούσε αυστηρή προθεσμία που επιβαλλόταν επίσης στα δικαστήρια, πώς θα ήταν δυνατόν να ληφθούν υπόψη έγγραφα που καλύπτουν περίοδο που υπερβαίνει, όχι σημαντικά, τη διάρκεια της νομικής υποχρεώσεως διατηρήσεως των εγγράφων;

65. Επιπλέον, παρατηρώ επίσης ότι στις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) ρητώς υπενθυμίζεται ότι, «όταν ο υπόχρεος προσκομίζει έγγραφα ή προβάλλει ουσιαστική αδυναμία να τα προσκομίσει, στη διοίκηση εναπόκειται να προσκομίσει αντίθετα στοιχεία [και ότι στην περίπτωση αυτή] του φορολογικού δικαστή έργο είναι να αποφασίσει στο πλαίσιο του ανακριτικού συστήματος και να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη την επιχειρηματολογία των διαδίκων, αν, για το επίμαχο μέρισμα, ο υπόχρεος θεμελιώνει την αξίωσή του για επιστροφή φόρου»³².

66. Όπως όσον αφορά τα δύο πρώτα σκέλη, φρονώ ότι και το τρίτο σκέλος της δεύτερης αιτιάσεως είναι αβάσιμο.

3. Συμπέρασμα ως προς τη δεύτερη αιτίαση

67. Υπό τις συνθήκες αυτές, φρονώ ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η Γαλλική Δημοκρατία εξάρτησε από απαιτήσεις αποδείξεως αντίθετες προς τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας την επιστροφή σε μητρική εταιρία των ποσών που διασφαλίζουν την εφαρμογή του ίδιου φορολογικού καθεστώτος στα μερίσματα που διανέμονται από εγκατεστημένες στη Γαλλία θυγατρικές και στα μερίσματα που διανέμονται από θυγατρικές της εταιρίας αυτής εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη.

30 Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 99)· η υπογράμμιση δική μου.

31 Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 101).

32 Αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, σκέψη 37) και Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, σκέψη 33).

Γ. Επί της τρίτης αιτιάσεως η οποία αφορά το ανερχόμενο στο ένα τρίτο του ποσού των μερισμάτων ανώτατο όριο του επιστρεπτέου ποσού λόγω παρανόμως εισπραχθέντος φόρου κινητών αξιών

1. Επιχειρήματα των διαδίκων

68. Κατά την Επιτροπή, από τις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) προκύπτει ρητώς ότι το ποσό της πιστώσεως φόρου που πρέπει να αποκατασταθεί στις γαλλικές μητρικές εταιρίες που έλαβαν μερίσματα από τις αλλοδαπές θυγατρικές τους περιορίζεται αυστηρά στο ένα τρίτο του ποσού των εισπραχθέντων και διανεμηθέντων μερισμάτων. Αντιθέτως, το ποσό της πιστώσεως φόρου για μερίσματα που διανεμήθηκαν από ημεδαπή θυγατρική καθορίζεται κατ' αποκοπήν στο ήμισυ του ποσού των εν λόγω μερισμάτων.

69. Περιορίζοντας στο ένα τρίτο των μερισμάτων που καταβλήθηκαν από αλλοδαπή θυγατρική την επιστροφή του φόρου κινητών αξιών που καταβλήθηκε για τα μερίσματα αυτά, οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) θέτουν, συνεπώς, τις εταιρίες που λαμβάνουν τέτοια μερίσματα σε κατάσταση λιγότερο ευνοϊκή από αυτήν των εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα από ημεδαπή θυγατρική, πράγμα που οδηγεί στη συνέχιση των δυσμενών διακρίσεων που διαπίστωσε το Δικαστήριο στην απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

70. Η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ο περιορισμός της επιστροφής του φόρου κινητών αξιών στο ένα τρίτο των ληφθέντων μερισμάτων αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου κινητών αξιών που πράγματι καταβλήθηκε. Επομένως, η ίση μεταχείριση των μερισμάτων που λαμβάνονται από τις ημεδαπές και τις αλλοδαπές θυγατρικές διασφαλίζεται πλήρως.

71. Εξάλλου, ένα τέτοιο ανώτατο όριο για την επιστροφή του φόρου κινητών αξιών καθιστά δυνατόν, κατά τη Γαλλική Κυβέρνηση, να ληφθούν υπόψη με τον ίδιο τρόπο η φορολογία που βαρύνει τα διανεμηθέντα μερίσματα που προέρχονται από το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της θυγατρικής και η φορολογία που βαρύνει τα μερίσματα που διανεμήθηκαν από ημεδαπή θυγατρική. Συναφώς, ο περιορισμός αυτός δύναται, στην πράξη, να καταλήξει σε επιστροφή του φόρου κινητών αξιών κατώτερη από τον φόρο που πράγματι καταβλήθηκε από τη διανέμουσα θυγατρική στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της, αλλά η επιστροφή αυτή αντιστοιχεί ακριβώς στο ποσό του φόρου κινητών αξιών που πράγματι καταβλήθηκε από την ημεδαπή εταιρία. Αυτό αποτρέπει το ενδεχόμενο τα μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως να τυγχάνουν ευνοϊκότερης μεταχειρίσεως απ' ό,τι τα μερίσματα που προέρχονται από το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας.

2. Εκτίμηση

72. Κατ' ουσίαν, κατά τις εφαρμοστέες διατάξεις του CGI, οι εγκατεστημένες στη Γαλλία μητρικές εταιρίες που εισέπρατταν μερίσματα διανεμηθέντα από ημεδαπές εταιρίες διέθεταν πίστωση φόρου ίση με το ήμισυ των ποσών που είχαν πράγματι καταβληθεί. Οι μητρικές αυτές εταιρίες ήσαν υποχρεωμένες να καταβάλουν φόρο κινητών αξιών ίσο με αυτή την πίστωση φόρου.

73. Κατά τις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), «όταν μια διανέμουσα εταιρία επιβαρύνθηκε στο κράτος μέλος με πραγματικό φόρο με συντελεστή ανώτερο από τον γαλλικό συνήθη συντελεστή φόρου, ήτοι 33,33%, το ποσό της πιστώσεως φόρου το οποίο μπορεί να αξιώσει πρέπει να περιοριστεί στο ένα τρίτο των μερισμάτων που έλαβε και αναδιένειμε»³³. Ο περιορισμός αυτός καθιστά δυνατή την εφαρμογή της επιφυλάξεως του Δικαστηρίου σύμφωνα με την

³³ Αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia (FR:XX:2012:317074.20121210, σκέψη 44) και Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, σκέψη 40).

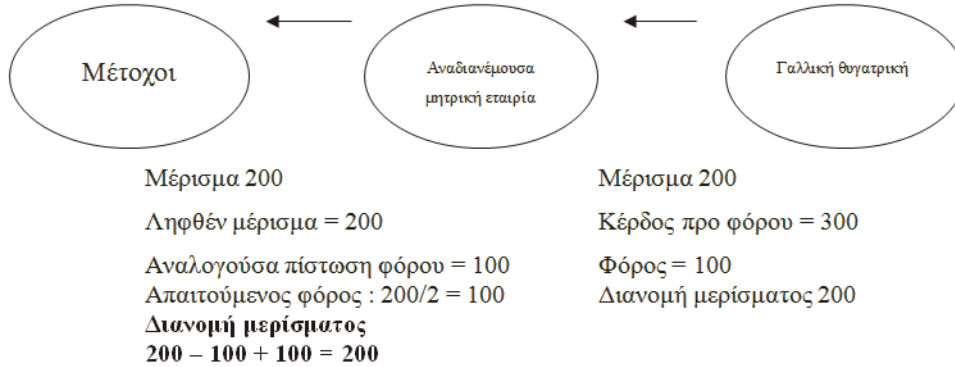
οποία, όταν τα κέρδη εταιρίας υπόκεινται, στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας, σε φόρο υψηλότερο από τον φόρο που εισπράχθηκε από το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δικαιούχου εταιρίας, το δεύτερο δεν υποχρεούται να χορηγήσει πίστωση φόρου υψηλότερη από το ποσό του φόρου εταιριών που οφείλει η δικαιούχος εταιρία³⁴.

74. Φρονώ ότι η απόδειξη της Γαλλικής Δημοκρατίας είναι εν προκειμένω πειστική. Πράγματι, όταν μια εγκατεστημένη στη Γαλλία θυγατρική πραγματοποιεί κέρδος 300, το διαθέσιμο μέρισμα για τη μητρική είναι, μετά την καταβολή από τη θυγατρική εταιρία του φόρου εταιριών με τον συνήθη συντελεστή 33,33 %, 200. Η εγκατεστημένη στη Γαλλία μητρική εταιρία λαμβάνει, επομένως, μέρισμα 200 απαλλαγμένο από τον φόρο εταιριών και απολαύει, με την ευκαιρία αυτή, πίστωση φόρου ίση με το ήμισυ του ποσού αυτού, δηλαδή 100. Δεδομένου ότι το ποσό αυτό είναι ίδιο με τον φόρο που οφείλει να καταβάλει όταν διανέμει το μέρισμα, το διαθέσιμο υπόλοιπο προς όφελος του μετόχου είναι πάντοτε 200. Πάντως, όταν μέρισμα ανάλογου ποσού καταβλήθηκε στη μητρική εταιρία από αλλοδαπή θυγατρική, ο απαιτητός φόρος κινητών αξιών αντιστοιχεί στο ένα τρίτο του διανεμητέου εισοδήματος χωρίς να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως αντιστάθμισμα πίστωση φόρου. Το διαθέσιμο υπόλοιπο είναι, επομένως, στην περίπτωση αυτή, 133. Περιοριζόμενου του επιστρεπτέου ποσού στο ένα τρίτο του μερίσματος που ελήφθη από την αλλοδαπή θυγατρική –το οποίο είναι ίσο με την πίστωση φόρου που έλαβε ο μέτοχος για τη διανομή αυτή–, στη διανέμουσα εταιρία επιστρέφεται το ποσό του φόρου κινητών αξιών που είχε καταβάλει. Κατ' αυτόν τον τρόπο η ισορροπία

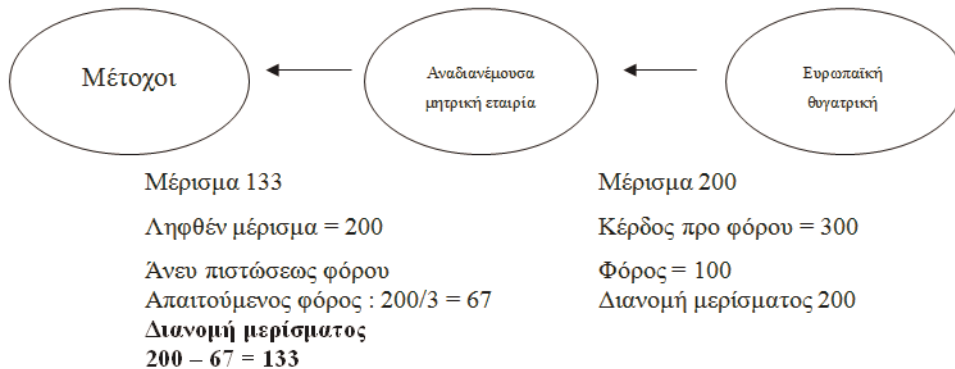
34 Βλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 90).

αποκαθίσταται καθόσον επιστρέφεται διαθέσιμο υπόλοιπο 200³⁵. Η Γαλλική Δημοκρατία παρουσιάζει την απόδειξή της με το ακόλουθο σχήμα:

Κατάσταση κατά την οποία η γαλλική μητρική εταιρία αναδιανέμει στους μετόχους της τα μερίσματα που έλαβε από γαλλική θυγατρική



Κατάσταση κατά την οποία η γαλλική μητρική εταιρία αναδιανέμει στους μετόχους της μερίσματα που έλαβε από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος



→ Η επιστροφή στη διανέμουσα εταιρία του ποσού φόρου που κατέβαλε, ήτοι 67, επιτρέπει πράγματι να εξαιρεθεί η διάκριση που υπέστη καθώς μπορεί να διανείμει $133 + 67 = 200$

75. Αντιθέτως, αν η Γαλλική Δημοκρατία έπρεπε να επιστρέψει φόρο κινητών αξιών ίσο με το σύνολο του φόρου που κατέβαλε η διανέμουσα θυγατρική εταιρία στο κράτος εγκαταστάσεώς της –δηλαδή, κατά το αριθμητικό παράδειγμα που χρησιμοποιήθηκε στο προηγούμενο σημείο των προτάσεών μου, ποσό 100, ήτοι ποσό υψηλότερο από τον φόρο που καταβλήθηκε από τη μητρική εταιρία για τη λήψη του μερίσματος– το ποσό που θα ελάμβαναν οι μέτοχοι θα ήταν υψηλότερο από αυτό που θα ελάμβανε ένας μέτοχος στην αμιγώς εσωτερική κατάσταση³⁶.

35 Θα μπορούσε η μητρική εταιρία να έχει αντλήσει ποσό από τα αποθεματικά της προκειμένου να «αντισταθμίσει» τον πληρωθέντα φόρο και να καταβάλει στον μέτοχό της μη φορολογητέο μέρισμα. Ωστόσο, το ενδεχόμενο ταμειακό πρόβλημα που θα ανέκυπτε δεν αποτελεί αντικείμενο των προσφυγών επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) ούτε της παρούσας διαδικασίας λόγω παραβάσεως, η οποία αφορά μόνον τις προϋποθέσεις επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου.

36 Πράγματι, το ληφθέν ποσό in fine θα ήταν 133 (ληφθέν μέρισμα της θυγατρικής εταιρίας μείον τον καταβληθέντα από την μητρική εταιρία φόρο) + 100 (επιστραφέν ποσό) = 233.

76. Επομένως, το ανερχόμενο στο ένα τρίτο του ποσού των μερισμάτων που αποτελεί το αντικείμενο της αναδιανομής (προ φόρου) ανώτατο όριο του επιστρεπτέου φόρου δεν είναι ίσο με τον φόρο που πράγματι καταβλήθηκε από τη θυγατρική στο κράτος εγκαταστάσεώς της. Ωστόσο, το επιστραφέν ποσό –το οποίο δεν υπόκειται σε φόρο κινητών αξιών και ως εκ τούτου είναι εξ ολοκλήρου αναδιανεμητέο– αντιστοιχεί στον πράγματι καταβληθέντα από τη διανέμουσα μητρική φόρο κινητών αξιών του οποίου ζητείται η επιστροφή· ως εκ τούτου, η βαλλόμενη δυσμενής διάκριση διορθώθηκε.

77. Στο υπόμνημά της απαντήσεως, η Επιτροπή παραδέχεται ότι δεν είχε λάβει υπόψη το γεγονός ότι οι επιστροφές που πραγματοποιούνται κατόπιν της αποφάσεως της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), δεν συνεπάγονται φόρο ούτε τη χορήγηση πιστώσεως φόρου. Ωστόσο, η Επιτροπή εκτιμά ότι εξακολουθεί να υπάρχει «κίνδυνος» το ανώτατο όριο επιστροφής να μην εξαλείψει πλήρως τη δυσμενή διάκριση που εισάγεται από το φορολογικό σύστημα που κρίθηκε ασύμβατο με το δίκαιο της Ένωσης. Το ίδιο συμβαίνει επίσης στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του οφειλόμενου τελικώς φόρου επί του κέρδους των εταιριών είναι υψηλότερο από αυτό του εκ των προτέρων παρακρατηθέντος φόρου κινητών αξιών ή στην περίπτωση κατά την οποία ο φόρος στον οποίο υπόκειται ο μέτοχος υπερβαίνει το ποσό του φόρου κινητών αξιών που είχε αρχικώς παρακρατηθεί. Επομένως, η νέα αυτή προσέγγιση αφορά διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των τελικών μετόχων. Πάντως, η περίπτωση αυτή δεν είναι εκείνη που εξετάστηκε στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)³⁷, ούτε στη διαφορά που εκκρεμεί ενώπιον του φορολογικού δικαστή στον οποίο υποβλήθηκε αίτημα επιστροφής φόρου κινητών αξιών από τη μητρική εταιρία που διένειμε τα μερίσματα.

78. Εξάλλου, η νέα αυτή προσέγγιση της Επιτροπής δεν είναι παρά η έκφραση μιας θεωρητικής αναλύσεως. Δεν συνοδεύεται με κανένα συγκεκριμένο παράδειγμα ικανό να αποδείξει τη βασιμότητά της. Πάντως, «στο πλαίσιο διαδικασίας διαπιστώσεως παραβάσεως δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, εναπόκειται στην Επιτροπή να αποδείξει την ύπαρξη της προβαλλόμενης παραβάσεως. Η Επιτροπή οφείλει να προσκομίσει στο Δικαστήριο τα στοιχεία που απαιτούνται για την εκ μέρους του Δικαστηρίου επαλήθευση της υπάρξεως της παραβάσεως, χωρίς να μπορεί να στηριχθεί σε οποιοδήποτε τεκμήριο»³⁸.

3. Συμπέρασμα ως προς την τρίτη αιτίαση

79. Κατόπιν των προεκτεθέντων, φρονώ ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι η Γαλλική Δημοκρατία συνεχίζει τη δυσμενή διάκριση που διαπιστώθηκε από το Δικαστήριο στην απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), περιορίζοντας στο ένα τρίτο των μερισμάτων που καταβλήθηκαν από αλλοδαπή θυγατρική την επιστροφή του φόρου κινητών αξιών που καταβλήθηκε επί των μερισμάτων αυτών.

37 Εξάλλου, απαντώντας στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα που του είχε τεθεί, το Δικαστήριο διέκρινε ρητώς την κατάσταση της μητρικής εταιρίας από αυτήν των μετόχων της. Κατά το Δικαστήριο, «το επίμαχο στην κύρια δίκη καθεστώς, το οποίο εξάλλου αφορά φόρο κινητών αξιών που καταβάλλει μητρική εταιρία επί τη ευκαιρία της διανομής μερισμάτων και όχι φόρο που εισπράττεται κατά την πώληση προϊόντων, δεν συνεπάγεται μετακύλιση του εν λόγω φόρου κινητών αξιών σε τρίτους» (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 75).

38 Απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, Επιτροπή κατά Βουλγαρίας (C-97/17, EU:C:2018:285, σκέψη 69). Βλ., επίσης, απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Επιτροπή κατά Σλοβενίας (C-140/14, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2015:501, σκέψη 38).

Δ. Επί της τετάρτης αιτιάσεως με την οποία προβάλλεται ότι κακώς δεν ζητήθηκε να κρίνει το Δικαστήριο αν οι περιορισμοί στο δικαίωμα επιστροφής του παρανόμως εισπραχθέντος φόρου κινητών αξιών είναι συμβατοί με το δίκαιο της Ένωσης

1. Επιχειρήματα των διαδίκων

80. Κατά την Επιτροπή, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) όφειλε να προβεί σε προδικαστική παραπομπή πριν καθορίσει τα της επιστροφής του φόρου κινητών αξιών του οποίου η είσπραξη κρίθηκε ασύμβατη με το δίκαιο της Ένωσης σύμφωνα με την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Πράγματι, ως δικαστήριο του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα κατά το άρθρο 267, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) ήταν υποχρεωμένο να ρωτήσει το Δικαστήριο λαμβανομένης υπόψη της δυσκολίας να συναγάγει τις συνέπειες της αποφάσεως αυτής.

81. Αφενός, οι αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης των ενδεχόμενων περιορισμών στο δικαίωμα επιστροφής του φόρου κινητών αξιών είχαν επισημανθεί με τις προτάσεις του επιτρόπου του Δημοσίου και απέρρεαν από την επιθυμία των διαδίκων να υποβάλει το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) νέα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.

82. Αφετέρου, ο κίνδυνος αποκλίσεως της νομολογίας εντός της Ένωσης δεν μπορούσε να αποκλειστεί υπό το πρίσμα της αποφάσεως της 13ης Νοεμβρίου 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707).

83. Η Γαλλική Κυβέρνηση υπενθυμίζει, κατ' αρχάς, τη νομολογία του Δικαστηρίου σύμφωνα με την οποία τα εθνικά δικαστήρια δεν είναι υποχρεωμένα να υποβάλουν αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία απλώς και μόνο για τον λόγο ότι ένας διάδικος το επιθυμεί.

84. Ακολούθως, υποστηρίζει ότι η Επιτροπή παρέλειψε να διευκρινίσει τις δυσχέρειες τις οποίες αντιμετώπισε το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) στις υποθέσεις που κατέληξαν στις επίμαχες αποφάσεις και οι οποίες θα δικαιολογούσαν προδικαστική παραπομπή δυνάμει του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ. Επιπλέον, το δικαστήριο αυτό βρέθηκε αντιμέτωπο, κατά τη Γαλλική Δημοκρατία, με δυσχέρειες επί του πραγματικού και όχι επί της ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης.

85. Ούτως ή άλλως, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) ορθώς έκρινε ότι οι απαντήσεις στα ερωτήματα που τέθηκαν ενώπιόν του ήσαν αρκούντως προφανείς με αποτέλεσμα να μην απορρέει υποχρέωση να τεθεί στο Δικαστήριο νέο προδικαστικό ερώτημα.

2. Εκτίμηση

α) Επί της αρχής της παραβάσεως του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ

86. Η τέταρτη αιτίαση νοείται μόνο στην περίπτωση που μία (ή περισσότερες) από τις άλλες αιτιάσεις είναι βάσιμη. Όπως η ίδια η Επιτροπή διευκρινίζει, η τελευταία αυτή αιτίαση περιορίζεται στο γεγονός ότι το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) παρέβη την υποχρέωσή του «υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως»³⁹, δηλαδή τις συνέπειες της αποφάσεως της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Επομένως, δεν αφορά δομική παράλειψη της υποχρέωσης προδικαστικής παραπομπής που υπέχει το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) δυνάμει του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ.

³⁹ Βλ. σημείο 118 της προσφυγής της Επιτροπής.

87. Σε κάθε περίπτωση, όπως διευκρίνισα στο πλαίσιο των εισαγωγικών παρατηρήσεων των προτάσεών μου, είναι η πρώτη φορά που το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί επί αιτιάσεως τέτοιας φύσεως στο πλαίσιο προσφυγής λόγω παραβάσεως. Ωστόσο, φρονώ ότι η θεωρητική δυνατότητα κρατικής παραλείψεως με έρεισμα την παράβαση του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ είναι βέβαιη.

88. Αφενός, δεν αμφισβητείται ότι «η ευθύνη κράτους μέλους δυνάμει του άρθρου [258 ΣΛΕΕ] μπορεί να αναγνωρισθεί, όποιο και αν είναι το όργανο του κράτους αυτού του οποίου η ενέργεια ή η αδράνεια προκάλεσε την παράβαση, ακόμα και αν πρόκειται για συνταγματικώς ανεξάρτητο όργανο»⁴⁰. Αφετέρου, το Δικαστήριο απέρριψε τον ισχυρισμό ότι θα ήταν δύσκολο να επανορθωθεί μια παράβαση για τον λόγο ότι πηγάζει από απόφαση ανωτάτου δικαστηρίου⁴¹.

89. Η δυνατότητα αυτή συνάδει όχι μόνο με τον σκοπό που επιδιώκει η προβλεπόμενη στο άρθρο 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ υποχρέωση προδικαστικής παραπομπής αλλά και με τις προϋποθέσεις του καθεστώτος ευθύνης των κρατών μελών σε περίπτωση παραβιάσεως του δικαίου της Ένωσης.

90. Πράγματι, η προβλεπόμενη στο άρθρο 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ υποχρέωση προδικαστικής παραπομπής αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στην αποτροπή του ενδεχόμενου διαμορφώσεως, σε κράτος μέλος, εθνικής νομολογίας ασύμβατης με τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης⁴². Όπως υπογράμμισε ο γενικός εισαγγελέας Υ. Bot, η μη τήρηση, από εθνικό δικαστήριο του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα του εθνικού δικαίου, της υποχρέωσης προδικαστικής παραπομπής καθιστά αδύνατη για το Δικαστήριο την εκπλήρωση της θεμελιώδους αποστολής με την οποία έχει επιφορτιστεί δυνάμει του άρθρου 19, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, ΣΕΕ, να «εξασφαλίζει την τήρηση του δικαίου κατά την ερμηνεία και την εφαρμογή των Συνθηκών»⁴³.

91. Εξάλλου, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι μη συμμόρφωση προς την επιβαλλόμενη από το άρθρο 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ υποχρέωση προδικαστικής παραπομπής αποτελεί ένα από τα στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά την εξέταση της ευθύνης κράτους μέλους λόγω αποφάσεως εθνικού δικαστηρίου του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα⁴⁴.

92. Η δυνατότητα αναγνωρίσεως παραβάσεως κράτους μέλους λόγω παραβάσεως της υποχρέωσης προδικαστικής παραπομπής είναι πολύ περισσότερο δικαιολογημένη όταν αυτή απορρέει από μια πρώτη απόφαση του Δικαστηρίου. Πράγματι, κατά το Δικαστήριο, η υποχρέωση που βαρύνει ένα κράτος μέλος κατά το άρθρο 260, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ σημαίνει ότι «όλα τα όργανα του ενδιαφερομένου κράτους μέλους έχουν την υποχρέωση να εξασφαλίσουν στους τομείς που καλύπτουν αντιστοίχως οι εξουσίες τους, την εκτέλεση της αποφάσεως του Δικαστηρίου. [Ωσαύτως τ]α δικαστήρια του ενδιαφερομένου κράτους έχουν από την δική τους πλευρά την υποχρέωση, στο πλαίσιο της ασκήσεως της αποστολής τους, να διασφαλίζουν την τήρηση της αποφάσεως»⁴⁵. Επιβεβαιωμένο όσον αφορά την εκτέλεση αποφάσεως με την οποία διαπιστώνεται παράβαση κράτους μέλους, το ίδιο συμπέρασμα επιβάλλεται όσον αφορά τα δικαστήρια που υπέβαλαν αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο καθόσον οι ερμηνευτικές αποφάσεις του Δικαστηρίου

40 Απόφαση της 5ης Μαΐου 1970, Επιτροπή κατά Βελγίου (77/69, EU:C:1970:34, σκέψη 15). Για επιβεβαίωση της αρχής σε σχέση με εθνική νομολογία, βλ. αποφάσεις της 9ης Δεκεμβρίου 2003, Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-129/00, EU:C:2003:656, σκέψη 29), και της 12ης Νοεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-154/08, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2009:695, σκέψη 125).

41 Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-154/08, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2009:695, σκέψεις 124 έως 127). Στην περίπτωση αυτή, το Δικαστήριο ήταν υποχρεωμένο να υπενθυμίσει ότι, «μολονότι δικαστικές αποφάσεις μεμονωμένες ή αποτελούσες ισχνή μειοψηφία στο πλαίσιο μιας νομολογίας ακολουθούσας άλλη κατεύθυνση, ή ακόμα μια ερμηνεία ανατραπείσα από το ανώτατο εθνικό δικαστήριο, δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη, ωστόσο δεν ισχύει το ίδιο στην περίπτωση ερμηνείας που ακολουθείται από σημαντικό μέρος της νομολογίας και δεν έχει ανατραπεί – ή έχει, ενδεχομένως, και επικυρωθεί – από το εν λόγω ανώτατο δικαστήριο» (σκέψη 126, όπου το Δικαστήριο παραπέμπει στη σκέψη 32 της αποφάσεως της 9ης Δεκεμβρίου 2003, Επιτροπή κατά Ιταλίας, C-129/00, EU:C:2003:656).

42 Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 15ης Μαρτίου 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, σκέψη 33).

43 Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Υ. Bot στην υπόθεση Ferreira da Silva e Brito κ.λπ. (C-160/14, EU:C:2015:390, σημείο 102).

44 Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 30ής Σεπτεμβρίου 2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, σκέψη 55) της 13ης Ιουνίου 2006, Traghetti del Mediterraneo (C-173/03, EU:C:2006:391, σκέψη 32), και της 28ης Ιουλίου 2016, Tomášová (C-168/15, EU:C:2016:602, σκέψη 25).

45 Απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1982, Waterkeyn κ.λπ. (314/81 έως 316/81 και 83/82, EU:C:1982:430, σκέψη 14).

έχουν «γενικευμένο» αποτέλεσμα στην έννομη τάξη της Ένωσης⁴⁶: άπαξ διάταξη του δικαίου της Ένωσης ερμηνευθεί από το Δικαστήριο, η ερμηνεία αυτή επιβάλλεται σε όλα τα δικαστήρια⁴⁷. Η ερμηνεία αυτή διασαφηνίζει την έννοια και το περιεχόμενο του επίμαχου κανόνα του δικαίου της Ένωσης όπως αυτός πρέπει ή έπρεπε να γίνει κατανοητός και να εφαρμοστεί από της θέσεώς του σε ισχύ⁴⁸.

93. Συνεπώς, αν το δικαστήριο από το οποίο προέρχεται το προδικαστικό ερώτημα διατηρεί αμφιβολίες ως προς την έννοια του κανόνα και είναι δικαστήριο του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα, έχει υποχρέωση να υποβάλει εκ νέου προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο. Πράγματι, υπό τις συνθήκες αυτές, η απάντηση του Δικαστηρίου είναι αναγκαία για τη λύση της διαφοράς, οπότε, σύμφωνα με την απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 1982, Cilfit κ.λπ. (283/81, EU:C:1982:335)⁴⁹, η υποχρέωση προδικαστικής παραπομπής έχει «θεμελιωθεί»⁵⁰.

94. Πράγματι, όσον αφορά το περιεχόμενο της υποχρέωσης αυτής, το Δικαστήριο επιβεβαίωσε ότι πλέον προκύπτει «από νομολογία παγιωθείσα από της εκδόσεως της αποφάσεως Cilfit κ.λπ. (283/81, EU:C:1982:335) [ότι] τα εθνικά δικαστήρια των οποίων οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα του εθνικού δικαίου οφείλουν, στην περίπτωση κατά την οποία ανακύπτει ενώπιόν τους ζήτημα σχετικό με το δίκαιο της Ένωσης, να τηρούν την υποχρέωσή τους να υποβάλουν προδικαστικό ερώτημα, εκτός αν διαπιστώνουν ότι το ανακύψαν ζήτημα δεν είναι ουσιώδες [–δηλαδή “στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η επίλυση του ζητήματος αυτού, οποιαδήποτε και αν είναι, δεν ασκεί καμία επιρροή στην έκβαση της δίκης”⁵¹–] ή ότι η οικεία διάταξη του δικαίου της Ένωσης έχει ήδη ερμηνευθεί από το Δικαστήριο ή ότι η ορθή εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης είναι τόσο προφανής, ώστε να μην αφήνει περιθώριο για εύλογες αμφιβολίες»⁵².

β) Επί της εφαρμογής της αρχής στην προκειμένη περίπτωση

95. Στο τέλος της αναλύσεώς μου σχετικά με τη δεύτερη και την τρίτη αιτίαση, κατέληξα στο συμπέρασμα ότι το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) δεν είχε πλανηθεί ως προς την έννοια και το περιεχόμενο της αποφάσεως της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), όσον αφορά το επιτρεπόμενο καθεστώς αποδείξεως και τον υπολογισμό του ποσού του επιστρεπτέου φόρου κινητών αξιών. Για τον λόγο αυτόν δεν μπορεί να του προσαφθεί παράβαση της υποχρέωσης προδικαστικής παραπομπής. Πράγματι, δύναται να γίνει δεκτό ότι τα επίμαχα νομικά ζητήματα είχαν επιλυθεί, κατά την έννοια της αποφάσεως της 6ης Οκτωβρίου 1982, Cilfit κ.λπ. (283/81, EU:C:1982:335, σκέψη 14), με την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

46 Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, 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, σ. 256 και 257, ιδίως σ. 257. Ο ίδιος ο συγγραφέας παραπέμπει στον Lenaerts, K., «Form and Substance of the Preliminary Ruling Procedure», σε Curtin, D. και Heukels, T., (επιμέλεια), *Institutional Dynamics of European Integration, Essays in Honor of Henry G. Schermers*, τόμος II, Kluwer Academic Publishers, 1994, σ. 355-380, ιδίως σ. 376.

47 Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, Soulard, S, Rigaux, A., και Munoz, R., *Contentieux de l'Union européenne/3 – Renvoi préjudiciel – Recours en manquement*, συλλ. Axe Droit, Παρίσι, Lamy, 2011, αριθ. 59.

48 Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 27ης Μαρτίου 1980, Meridionale Industria Salumi κ.λπ. (66/79, 127/79 και 128/79, EU:C:1980:101, σκέψη 9).

49 Σκέψη 11 της αποφάσεως αυτής.

50 Η έκφραση αποτελεί δάνειο από τη Lekkou, E., σχόλιο αριθ.° 24, σε Karpenschif, M., και Nourissat, C. (επιμέλεια), *Les grands arrêts de la jurisprudence de l'Union européenne*, 3η εκδ., PUF, 2016, σ. 131 έως 136, ιδίως αριθ. 24-4. Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, σκέψη 47).

51 Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 1982, Cilfit κ.λπ. (283/81, EU:C:1982:335, σκέψη 10)· η υπογράμμιση δική μου. Βλ., επίσης, αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2013, Consiglio Nazionale dei Geologi (C-136/12, EU:C:2013:489, σκέψη 26), και της 15ης Μαρτίου 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, σκέψη 42).

52 Απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2015, Ferreira da Silva e Brito κ.λπ. (C-160/14, EU:C:2015:565, σκέψη 38). Βλ. επίσης, υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, Intermodal Transports (C-495/03, EU:C:2005:552, σκέψη 33)· της 9ης Σεπτεμβρίου 2015, X και van Dijk (C-72/14 και C-197/14, EU:C:2015:564, σκέψη 55), και της 1ης Οκτωβρίου 2015, Doc Generici (C-452/14, EU:C:2015:644, σκέψη 43).

96. Αντιθέτως, η λύση που έγινε δεκτή με τις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) σχετικά με τον φόρο που καταβλήθηκε από τις υποθυγατρικές είναι πιο προβληματική δεδομένου ότι δεν αμφισβητείται ότι η προσφυγή στο δίκαιο της Ένωσης παρίστατο αναγκαία προκειμένου να λυθούν οι διαφορές που εκκρεμούσαν ενώπιόν του.

97. Ασφαλώς, μόνο στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει αν η ορθή εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης είναι τόσο προφανής ώστε να μην υφίσταται περιθώριο εύλογης αμφιβολίας και, συνεπώς, να αποφασίσει να μην υποβάλει στο Δικαστήριο ζήτημα ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης που ανέκυψε ενώπιόν του⁵³. Με άλλα λόγια, «απόκειται αποκλειστικώς στα εθνικά δικαστήρια, οι αποφάσεις των οποίων δεν μπορούν να προσβληθούν με ένδικα μέσα του εθνικού δικαίου, να αξιολογούν, με ίδια ευθύνη και αμερόληπτα, κατά πόσον υφίσταται *acte clair*»⁵⁴

98. Ωστόσο, δεν αμφισβητείται ήδη από την απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 1982, *Cilfit* κ.λπ. (283/81, EU:C:1982:335), ότι, για να καταλήξει στην ύπαρξη μιας τέτοιας καταστάσεως, «το εθνικό δικαστήριο του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα πρέπει να έχει σχηματίσει την πεποίθηση ότι εξίσου προφανής θα εμφανιζόταν η λύση αυτή στα δικαστήρια των άλλων κρατών μελών και στο Δικαστήριο»⁵⁵. Όπως το Δικαστήριο φρόντισε να διευκρινίσει, «[μ]όνο αν πληρούνται αυτές οι προϋποθέσεις, δύναται το εθνικό δικαστήριο να αποστεί της υποβολής του ερωτήματος αυτού στο Δικαστήριο και να το επιλύσει με δική του ευθύνη»⁵⁶.

99. Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι το ζήτημα του υπολογισμού του φόρου που καταβάλλεται από τις υποθυγατρικές της μητρικής εταιρίας δεν είχε εξεταστεί από το Δικαστήριο στην απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), ενώ ήταν το αντικείμενο της αποφάσεως της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). Συνεπώς, επιλέγοντας να αποστεί από την απόφαση εκείνη απλώς και μόνο για τον λόγο ότι το βρετανικό καθεστώς ήταν διαφορετικό από το γαλλικό καθεστώς της πιστώσεως φόρου και του φόρου κινητών αξιών, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) δεν μπορούσε να είναι σίγουρο ότι η συλλογιστική του θα ήταν το ίδιο προφανής για το Δικαστήριο. Εξάλλου, η απόκλιση των λύσεων που πρότειναν οι προσφεύγουσες εταιρίες και ο επίτροπος του Δημοσίου αποδεικνύει την αβεβαιότητα ως προς τη λύση που έπρεπε να γίνει δεκτή.

100. Σε κάθε περίπτωση, μη υποβάλλοντας αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) δημιούργησε *κίνδυνο* αποκλίσεων της νομολογίας εντός της Ένωσης ασύμβατο με την υποχρέωση προδικαστικής παραπομπής την οποία υπέχει, ως δικαστήριο του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα, κατά το άρθρο 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ.

101. Δεν δύναται να γίνει δεκτή ούτε η άποψη της Γαλλικής Δημοκρατίας ότι η ανάγκη να ληφθούν υπόψη οι υποθυγατρικές δεν απαιτούσε ερμηνεία δικαίου αλλά μόνο πραγματικές εκτιμήσεις. Πράγματι, προκειμένου να υπολογιστεί το προς επιστροφή ποσό –πράγμα που συνιστά πραγματική εκτίμηση–, το ερώτημα αν πρέπει να ληφθεί υπόψη ο φόρος που καταβλήθηκε από τις υποθυγατρικές αποτελεί ερώτημα που έπρεπε οπωσδήποτε να επιλυθεί εκ των προτέρων και του οποίου η απάντηση εξαρτάται από τον εφαρμοστέο νομικό κανόνα⁵⁷.

53 Βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2015, *Ferreira da Silva e Brito* κ.λπ. (C-160/14, EU:C:2015:565, σκέψη 40).

54 Απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2015, *X* και *van Dijk* (C-72/14 και C-197/14, EU:C:2015:564, σκέψη 59).

55 Απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, σκέψη 48)· η υπογράμμιση δική μου. Βλ. επίσης, υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 1982, *Cilfit* κ.λπ. (283/81, EU:C:1982:335, σκέψη 16), και της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, *Intermodal Transports* (C-495/03, EU:C:2005:552, σκέψη 39).

56 Απόφαση της 28ης Ιουλίου 2016, *Association France Nature Environnement* (C-379/15, EU:C:2016:603, σκέψη 48). Βλ., επίσης, απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 1982, *Cilfit* κ.λπ. (283/81, EU:C:1982:335, σκέψη 16).

57 Παρατηρώ συναφώς ότι ο Olivier Fouquet, πρόεδρος τμήματος του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), ολοκληρώνει το σχόλιό του σχετικά με τις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) διευκρινίζοντας ότι «[η] διαφορά έθετε και άλλα ενδιαφέροντα ζητήματα, όπως τον συνυπολογισμό των μερισμάτων που καταβλήθηκαν από τις υποθυγατρικές. Αλλά πρόκειται για καθαρώς νομικά ζητήματα και όχι ζητήματα δικαστικής τεχνικής» (Fouquet, O., «Conseil d'État, précompte et fléchage: "non possumus"», *Revue de droit fiscal*, αριθ. 1, Ιανουάριος 2013, σ. 1 και 2, ιδίως σ. 2· η υπογράμμιση δική μου).

3. Συμπέρασμα ως προς την τέταρτη αιτίαση

102. Κατόπιν των προεκτεθέντων, εκτιμώ ότι η Γαλλική Δημοκρατία παρέβη την υποχρέωση που βάρυνε το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) δυνάμει του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ.

103. Πράγματι, μολονότι ήταν βέβαιο, υπό το πρίσμα της αποφάσεως της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), ότι ο συνυπολογισμός του φόρου που καταβλήθηκε από τις αλλοδαπές υποθυγατρικές συνιστούσε ζήτημα δικαίου της Ένωσης που μπορούσε να επηρεάσει τη λύση των διαφορών που εκκρεμούσαν ενώπιον του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) και μολονότι η ορθή εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης δεν ήταν τόσο προφανής ώστε να μη χωρούν εύλογες αμφιβολίες, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) επέλεξε να μην υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ως προς το ζήτημα αυτό.

V. Επί των δικαστικών εξόδων

104. Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου.

105. Εν προκειμένω, τόσο η Επιτροπή όσο και η Γαλλική Δημοκρατία ζήτησαν, αντιστοίχως, να καταδικαστεί η αντίδικος στα δικαστικά έξοδα.

106. Το άρθρο 138, παράγραφος 3, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου προβλέπει ότι, αν τούτο δικαιολογείται από τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υποθέσεως, το Δικαστήριο δύναται να αποφασίσει ότι ένας διάδικος, πέραν των δικών του δικαστικών εξόδων, φέρει μέρος των εξόδων του αντιδίκου. Εν προκειμένω, εφόσον προτείνω ότι η προσφυγή της Επιτροπής πρέπει να γίνει δεκτή μόνον όσον αφορά την πρώτη και την τέταρτη αιτίαση, φρονώ ότι, κατ' εφαρμογήν της διατάξεως αυτής, πρέπει να οριστεί ότι η Γαλλική Δημοκρατία, πέραν των δικών της δικαστικών εξόδων, φέρει το ήμισυ των δικαστικών εξόδων της Επιτροπής.

VI. Πρόταση

107. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

- 1) Αρνούμενη να λάβει υπόψη τη φορολογία που βάρυνε τις υποθυγατρικές που είναι εγκατεστημένες σε κράτος μέλος άλλο από τη Γαλλία, ενώ ο μηχανισμός που εφαρμόζεται στις εγκατεστημένες στη Γαλλία υποθυγατρικές επέτρεπε σε αυτές να καταβάλουν στη δικαιούχο ενδιάμεση εταιρία μερίσματα τα οποία απαλλάσσονται από το κόστος του φόρου που τα επιβάρυνε, η νομολογία του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας, Γαλλία) συνεχίζει τη διακριτική μεταχείριση που διαπιστώθηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), και, ως εκ τούτου, η Γαλλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει δυνάμει των άρθρων 49 και 63 ΣΛΕΕ.
- 2) Το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) παραλείποντας να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο μολονότι ο συνυπολογισμός του φόρου που καταβλήθηκε από τις αλλοδαπές υποθυγατρικές συνιστούσε ζήτημα δικαίου της Ένωσης που μπορούσε να επηρεάσει τη λύση των διαφορών που εκκρεμούσαν ενώπιόν του και μολονότι η ορθή εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης δεν ήταν τόσο προφανής ώστε να μη χωρούν εύλογες αμφιβολίες, η Γαλλική Δημοκρατία παρέβη την υποχρέωση που υπέχει δυνάμει του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ.

- 3) Απορρίπτει κατά τα λοιπά την προσφυγή.
- 4) Η Γαλλική Δημοκρατία, πέραν των δικαστικών της εξόδων, φέρει το ήμισυ των δικαστικών εξόδων της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, η οποία φέρει το ήμισυ των δικαστικών της εξόδων.