



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 4ης Οκτωβρίου 2018\*

«Παράβαση κράτους μέλους – Άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ και άρθρο 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ – Αλληπάλληλη φορολογία – Διαφορετική μεταχείριση αναλόγως του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένη η υποθηγατρική – Επιστροφή του φόρου κινητών αξιών που καταβλήθηκε αχρεωστήτως – Απαιτήσεις όσον αφορά τις αποδείξεις που θεμελιώνουν μια τέτοια επιστροφή – Καθορισμός ανώτατου ορίου του δικαιώματος επιστροφής – Δυσμενής διάκριση – Απόφαση εθνικού δικαστηρίου που δικάζει σε τελευταίο βαθμό – Υποχρέωση προδικαστικής παραπομπής»

Στην υπόθεση C-416/17,

με αντικείμενο προσφυγή λόγω παραβάσεως βάσει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, που ασκήθηκε στις 10 Ιουλίου 2017,

**Ευρωπαϊκή Επιτροπή**, εκπροσωπούμενη από τους J.-F. Brakeland και W. Roels,

προσφεύγουσα,

κατά

**Γαλλικής Δημοκρατίας**, εκπροσωπούμενης από τις E. de Moustier και A. Alidière, καθώς και από τον D. Colas,

καθής,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. L. da Cruz Vilaça, πρόεδρο τμήματος, K. Lenaerts, Πρόεδρο του Δικαστηρίου, ασκούντα καθήκοντα δικαστή του πέμπτου τμήματος, E. Levits (εισηγητή), M. Berger και F. Biltgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: M.-A. Gaudissart, βοηθός γραμματέας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 20ής Ιουνίου 2018,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 25ης Ιουλίου 2018,

εκδίδει την ακόλουθη

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

## Απόφαση

- 1 Με την προσφυγή της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Γαλλική Δημοκρατία, διατηρώντας μεταχείριση η οποία δημιουργεί διακρίσεις και είναι δυσανάλογη έναντι των γαλλικών μητρικών εταιριών που λαμβάνουν μερίσματα από αλλοδαπές θυγατρικές όσον αφορά το δικαίωμα επιστροφής του φόρου που εισπράχθηκε κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης, όπως αυτό ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 49, το άρθρο 63 και το άρθρο 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, και παραβίασε τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.

### Το εθνικό δίκαιο

- 2 Το άρθρο 146, παράγραφος 2, 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), διευκρίνιζε:

«Όταν στις διανομές μητρικής εταιρίας εφαρμόζεται ο προβλεπόμενος στο άρθρο 223 *sexies* φόρος κινητών αξιών, αυτός μειώνεται, κατά περίπτωση, 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, κατ' ανώτατο όριο, έτη.»

- 3 Κατά το άρθρο 158 *bis*, I, του 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.

Μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνο στο μέτρο που το εισόδημα περιλαμβάνεται στη βάση του φόρου εισοδήματος που οφείλει ο δικαιούχος.

Λαμβάνεται ως καταβολή του φόρου αυτού.

Επιστρέφεται στα φυσικά πρόσωπα στο μέτρο που το ύψος του υπερβαίνει εκείνο του φόρου που αυτά οφείλουν.»

- 4 Το άρθρο 223 *sexies*, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του CGI, όπως είχε εφαρμογή επί των διανομών που πραγματοποιούνταν από 1ης Ιανουαρίου 1999, όριζε:

«[...] [Ο]ταν τα προϊόντα που διανέμονται από μια εταιρία αφαιρούνται από ποσά λόγω των οποίων η εταιρία αυτή δεν υποβλήθηκε στον συνήθη φόρο επί των εταιριών [...], η εν λόγω εταιρία υποχρεούται να καταβάλει φόρο κινητών αξιών ίσο προς την πίστωση φόρου, που υπολογίζεται όπως προβλέπεται στο σημείο I του άρθρου 158 *bis*. [...] Ο φόρος κινητών αξιών οφείλεται για τις διανομές που θεμελιώνουν δικαίωμα στην πίστωση φόρου που προβλέπει το άρθρο 158 *bis*, οποιοδήποτε και αν είναι οι δικαιούχοι.»

## Το ιστορικό της διαφοράς

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

- 5 Το 2001 η Accor, εταιρία γαλλικού δικαίου, ζήτησε από τη γαλλική φορολογική διοίκηση την επιστροφή του φόρου κινητών αξιών που κατέβαλε κατά την αναδιανομή των μερισμάτων που έλαβε από τις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές της. Η εν λόγω αίτηση επιστροφής συνδεόταν με το γεγονός ότι, όσον αφορά μόνον τα μερίσματα που προέρχονταν από εγκατεστημένες στην ημεδαπή θυγατρικές, η μητρική εταιρία μπορούσε, κατά την αναδιανομή τους, να συμψηφίσει με τον οφειλόμενο φόρο κινητών αξιών την πίστωση φόρου που συνεπάγεται η διανομή των μερισμάτων αυτών. Κατόπιν της απορρίψεως της εν λόγω αιτήσεως από τη φορολογική αρχή, η Accor άσκησε προσφυγή ενώπιον των γαλλικών διοικητικών δικαστηρίων.
- 6 Το Δικαστήριο, επιληφθέν προδικαστικής παραπομπής εκ μέρους του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας, Γαλλία), επισήμανε, με την απόφασή του της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), κατ' αρχάς, στη σκέψη 49, ότι, σε αντίθεση με τα μερίσματα που προέρχονταν από εγκατεστημένες στην ημεδαπή θυγατρικές, η γαλλική νομοθεσία δεν παρείχε τη δυνατότητα αποτροπής της φορολογίας στο επίπεδο της διανεμούσας εγκατεστημένης στην αλλοδαπή 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 αξιών.
- 7 Το Δικαστήριο κατέληξε, στη σκέψη 69 της αποφάσεως εκείνης, ότι μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των μερισμάτων που διανέμει εγκατεστημένη στην ημεδαπή θυγατρική και εκείνων που διανέμει εγκατεστημένη στην αλλοδαπή θυγατρική αντέβαινε στα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ.
- 8 Στη συνέχεια, στη σκέψη 92 της εν λόγω αποφάσεως, το Δικαστήριο έκρινε ότι το κράτος μέλος έπρεπε να είναι σε θέση να καθορίζει το ποσό του φόρου εταιριών που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος εγκαταστάσεως της διανεμούσας εταιρίας, για τον οποίο πρέπει να χορηγηθεί πίστωση φόρου στη μητρική εταιρία, και ότι, ως εκ τούτου, δεν επαρκούσε να αποδειχθεί ότι η διανεμούσα εταιρία φορολογήθηκε, στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της, επί των κερδών που αναλογούν στα διανεμηθέντα μερίσματα, χωρίς να παράσχει πληροφορίες σχετικά με τη φύση και τον συντελεστή του φόρου που πράγματι επιβλήθηκε στα εν λόγω κέρδη.
- 9 Το Δικαστήριο προσέθεσε, στις σκέψεις 99 και 101 της ίδιας αποφάσεως, ότι 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 και ότι το αίτημα περί προσκομίσεως των εν λόγω στοιχείων πρέπει να προβληθεί διαρκούς της περιόδου ισχύος της εκ του νόμου υποχρεώσεως διατηρήσεως των διοικητικών ή λογιστικών εγγράφων, όπως αυτή προβλέπεται από το δίκαιο του κράτους μέλους εγκαταστάσεως της θυγατρικής, χωρίς να επιτρέπεται να της ζητηθεί να προσκομίσει έγγραφα τα οποία καλύπτουν περίοδο που υπερβαίνει σημαντικά την ως άνω περίοδο.
- 10 Το Δικαστήριο αποφάνθηκε συνεπώς ότι:  
«1) Τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ απαγορεύουν νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους αποσκοπούσα στην εξάλειψη της διπλής φορολογήσεως 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 στην πίστωση φόρου που συνεπάγεται η διανομή των εν λόγω μερισμάτων από τη θυγατρική αυτή.

[...]

- 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 όροι αυτοί στην υπόθεση της κύριας δίκης.»

### ***Οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας)***

- 11 Κατόπιν της εκδόσεως της αποφάσεως της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) καθόρισε, με τις αποφάσεις του της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), και της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210) [στο εξής: αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας)], τις προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η επιστροφή των φόρων κινητών αξιών που εισπράχθηκαν κατά παράβαση του δικαίου της Ένωσης.
- 12 Όσον αφορά, πρώτον, την έκταση της επιστροφής του φόρου κινητών αξιών, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) έκρινε 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, η οποία πραγματοποίησε κέρδη που αναλογούν στα διανεμηθέντα μερίσματα, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου κινητών αξιών που πρέπει να επιστραφεί στη μητρική εταιρία [αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, σκέψη 29, και της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, σκέψη 24].
  - όταν διανεμούσα εταιρία επιβαρύνθηκε στο 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 αναδιανείμει [αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, σκέψη 44, και της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, σκέψη 40].

- 13 Όσον αφορά, δεύτερον, τα αποδεικτικά στοιχεία που πρέπει να προσκομιστούν για τη στήριξη των αιτήσεων επιστροφής φόρου, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) διαπίστωσε:
- τη δυνατότητα αντιτάξεως των δηλώσεων φόρου κινητών αξιών για τον καθορισμό του ποσού των μερισμάτων που εισπράχθηκαν από θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος [αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, σκέψεις 24 και 25, και της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, σκέψεις 19 και 20]
  - την ανάγκη να υπάρχουν όλα τα στοιχεία που μπορούν να δικαιολογήσουν το βάσιμο της αιτήσεως επιστροφής καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας χωρίς η λήξη της νόμιμης περιόδου διατηρήσεως να απαλλάσσει την αιτούσα εταιρία από την υποχρέωση αυτή [αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, σκέψη 35, καθώς και της 10ης Δεκεμβρίου 2012 Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, σκέψη 31].

### **Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία**

- 14 Μετά τις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), η Επιτροπή έλαβε πολλές καταγγελίες σχετικά με τις προϋποθέσεις επιστροφής των φόρων κινητών αξιών που καταβλήθηκαν από γαλλικές εταιρίες που είχαν λάβει μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης.
- 15 Δεδομένου ότι η Επιτροπή δεν έκρινε ικανοποιητική την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ αυτής και της Γαλλικής Δημοκρατίας, απηύθυνε στις γαλλικές αρχές, στις 27 Νοεμβρίου 2014, προειδοποιητική επιστολή, με την οποία επισήμαινε ότι ορισμένες προϋποθέσεις σχετικές με την επιστροφή του φόρου κινητών αξιών που προβλέπονταν από τις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) ήταν ενδεχομένως αντίθετες προς το δίκαιο της Ένωσης.
- 16 Δεδομένου ότι η Γαλλική Δημοκρατία αμφισβήτησε, με την από 26 Ιανουαρίου 2015 απάντησή της, τις αιτιάσεις που της προσάπτονταν, η Επιτροπή της κοινοποίησε στις 29 Απριλίου 2016 αιτιολογημένη γνώμη, καλώντας την να λάβει τα αναγκαία μέτρα για να συμμορφωθεί προς τη γνώμη αυτή εντός προθεσμίας δύο μηνών από την παραλαβή της.
- 17 Επειδή η Γαλλική Δημοκρατία ενέμεινε, με την από 28 Ιουνίου 2016 απάντησή της, στην άποψή της, η Επιτροπή άσκησε την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως βάσει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ.

### **Επί της προσφυγής**

- 18 Προς στήριξη της προσφυγής της, η Επιτροπή προβάλλει τέσσερις αιτιάσεις, εκ των οποίων οι τρεις πρώτες αντλούνται από παράβαση των άρθρων 49 και 63 ΣΛΕΕ, όπως έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο στην απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), καθώς και από παραβίαση των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας, η δε τέταρτη αντλείται από παράβαση του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ.

***Επί της πρώτης αιτιάσεως, με την οποία προβάλλεται παράβαση των άρθρων 49 και 63 ΣΛΕΕ λόγω του περιορισμού του δικαιώματος επιστροφής του φόρου κινητών αξιών, ο οποίος αποτελεί απόρροια του μη συνυπολογισμού της φορολογίας που επιβλήθηκε στις υποθυγατρικές που είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος εκτός της Γαλλικής Δημοκρατίας***

*Επιχειρήματα των διαδίκων*

- 19 Η Επιτροπή θεωρεί ότι οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) δεν εξάλειψαν την ασυμβατότητα, την οποία επισήμανε το Δικαστήριο με την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), της γαλλικής νομοθεσίας με τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ. Συγκεκριμένα, δυνάμει των αποφάσεων του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), η φορολογία που βάρυνε τις εγκατεστημένες στην αλλοδαπή υποθυγατρικές από τις οποίες προέρχονται τα μερίσματα που αναλογούν στα μερίσματα που διανέμονται από την αλλοδαπή θυγατρική στην ημεδαπή μητρική εταιρία δεν λαμβάνεται υπόψη για την επιστροφή του φόρου κινητών αξιών που κατέβαλε η μητρική εταιρία σε περίπτωση αναδιανομής των μερισμάτων. Αντιθέτως, σε μια αμιγώς εσωτερική συμμετοχή, η διπλή οικονομική φορολόγηση εξουδετερώνεται, δεδομένου ότι η πράξη της διανομής μερισμάτων μεταξύ της υποθυγατρικής εταιρίας και της θυγατρικής παρέχει δικαίωμα πιστώσεως φόρου ποσού ίσου με τον φόρο κινητών αξιών που οφείλεται λόγω της αναδιανομής αυτής.
- 20 Εξάλλου, η διαφορετική αυτή μεταχείριση αναλόγως της έδρας της διανέμουσας υποθυγατρικής εταιρίας δεν μπορεί να δικαιολογηθεί αντικειμενικά.
- 21 Κατ' αρχάς, το ότι δεν υφίσταται, στο γαλλικό δίκαιο, η έννοια της «υποθυγατρικής» δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο για τον μη συνυπολογισμό της φορολογίας που βάρυνε τα κέρδη που αναλογούν στα μερίσματα που διανεμήθηκαν από την αλλοδαπή υποθυγατρική στη μητρική εταιρία μέσω της θυγατρικής της, διότι τούτο θα ενείχε τον κίνδυνο υπερβολικά τυπολατρικής εφαρμογής του μηχανισμού πιστώσεως φόρου. Εξάλλου, το ζήτημα που τίθεται είναι η μεταχείριση των μερισμάτων αναλόγως της προελεύσεώς τους και όχι αναλόγως των οντοτήτων που περιλαμβάνονται σε μια αλυσίδα συμμετοχής. Συναφώς, το γεγονός ότι η θυγατρική εταιρία απαλλάχθηκε από τον φόρο είναι άνευ σημασίας, διότι τα διανεμόμενα από την υποθυγατρική εταιρία μερίσματα είχαν αρχικώς φορολογηθεί.
- 22 Στη συνέχεια, δεδομένου ότι η πληρωμή του φόρου κινητών αξιών σε περίπτωση διανομής μερισμάτων συνιστά υποχρέωση επιβαλλόμενη από τη γαλλική νομοθεσία, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι η αιτία της πρόσθετης φορολογικής επιβάρυνσης επί των μερισμάτων που διανέμονται από ημεδαπή εταιρία, τα οποία προέρχονται από προηγούμενη διανομή μερισμάτων μεταξύ της αλλοδαπής θυγατρικής της και της αλλοδαπής υποθυγατρικής της, ανάγεται στη νομοθεσία του κράτους μέλους εγκατάστασής τους.
- 23 Τέλος, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η Γαλλική Δημοκρατία δεν μπορεί να απαλλαγεί από την υποχρέωση αποτροπής της διπλής οικονομικής φορολογίας στην περίπτωση διανομής μερισμάτων που προέρχονται από τα κέρδη αλλοδαπής υποθυγατρικής εταιρίας με το πρόσχημα ότι δεν εναπόκειται σ' αυτήν να προσαρμόσει το φορολογικό της σύστημα στα διάφορα φορολογικά συστήματα των άλλων κρατών μελών. Συγκεκριμένα, δεν ζητείται από τη Γαλλική Δημοκρατία να προσαρμόσει το φορολογικό της σύστημα, αλλά μόνον να το εφαρμόσει με τον ίδιο τρόπο, ανεξαρτήτως της προέλευσης των διανεμηθέντων μερισμάτων.
- 24 Η Γαλλική Δημοκρατία δεν αμφισβητεί ότι ο τρόπος επιστροφής του φόρου κινητών αξιών, όπως ορίζεται στις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), δεν καθιστά δυνατή την εξουδετέρωση της φορολογίας των μερισμάτων που διανέμονται από αλλοδαπή υποθυγατρική. Ωστόσο, η Γαλλική Δημοκρατία προβάλλει ότι το γαλλικό σύστημα διασφαλίζει μια τέτοιου είδους πρόληψη μόνο στο επίπεδο κάθε διανέμουσας εταιρίας. Κάθε κράτος μέλος είναι ελεύθερο να

οργανώσει το φορολογικό του σύστημα, εφόσον δεν δημιουργεί δυσμενείς διακρίσεις, οπότε δεν εναπόκειται σ' αυτό να προσαρμόσει το δικό του φορολογικό σύστημα σε εκείνα των άλλων κρατών μελών.

- 25 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 διανεμούσας θυγατρικής. Ως εκ τούτου, η Γαλλική Δημοκρατία δεν υποχρεούται να διασφαλίσει ότι, κατά τον υπολογισμό της επιστροφής του φόρου κινητών αξιών, θα ληφθεί υπόψη ο φόρος που βάρυνε τις αλλοδαπές υποθυγατρικές που διένειμαν μερίσματα.
- 26 Επομένως, το γεγονός ότι φορολογήθηκε η διανομή των μερισμάτων από υποθυγατρική σε θυγατρική αποτελεί συνέπεια της εφαρμογής της αλλοδαπής φορολογικής νομοθεσίας στη Γαλλική Δημοκρατία, την οποία η τελευταία δεν οφείλει να διορθώσει.
- 27 Εξάλλου, στον βαθμό που στο γαλλικό σύστημα για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας δεν υφίσταται η έννοια της υποθυγατρικής, ο συμψηφισμός του οφειλόμενου φόρου σε περίπτωση διανομής μερισμάτων είναι δυνατός μόνον όσον αφορά την εταιρία που λαμβάνει τα εν λόγω μερίσματα. Με άλλα λόγια, πρόκειται για μια δυαδική σχέση μεταξύ δύο οντοτήτων, της διανεμούσας και της δικαιούχου, διευκρινιζομένου ότι, σε περίπτωση ανακατανομής από ενδιάμεση εταιρία, η υποθυγατρική πρέπει να θεωρηθεί ως θυγατρική της ενδιάμεσης εταιρίας.
- 28 Υπό τις συνθήκες αυτές, το γαλλικό σύστημα πρέπει να διακρίνεται από το επίμαχο βρετανικό σύστημα προκαταβολής φόρου εταιριών (Advance Corporation Tax) 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). Συγκεκριμένα, η γαλλική ρύθμιση δεν λαμβάνει υπόψη τον φόρο που οφείλουν οι υποθυγατρικές εταιρίες, είτε είναι ημεδαπές είτε όχι, αλλά βασίζεται σε μια λογική ελαφρύνσεως της φορολογίας και όχι της φορολογίας ομίλου.

#### *Εκτίμηση του Δικαστηρίου*

- 29 Με την πρώτη αίτιάσή της, η Επιτροπή θεωρεί ότι η αδυναμία, που προκύπτει από τις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), της επικλήσεως, για την επιστροφή του φόρου που οφείλεται από μητρική εταιρία εγκατεστημένη στη Γαλλία κατά τη διανομή μερισμάτων, της φορολογίας στην οποία έχουν υποβληθεί τα αναλογούντα στα μερίσματα κέρδη που πραγματοποίησε υποθυγατρική της εταιρίας αυτής εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, όταν τα κέρδη αυτά έχουν αναδιανεμηθεί στην εν λόγω μητρική εταιρία μέσω αλλοδαπής θυγατρικής, δεν καθιστά δυνατή την άρση του ασυμβίβαστου του γαλλικού μηχανισμού αποτροπής της διπλής φορολογίας με τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ, όπως επισημάνθηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).
- 30 Στη σκέψη 69 της αποφάσεως αυτής, το Δικαστήριο έκρινε ότι τα άρθρα 49 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 διανεμήθηκαν από θυγατρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, δεδομένου ότι η εν λόγω διανομή δεν παρέχει, στην περίπτωση αυτή, δικαίωμα στην πίστωση φόρου που συνεπάγεται η διανομή των εν λόγω μερισμάτων από τη θυγατρική αυτή.

- 31 Όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή, η εφαρμογή από το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) της αποφάσεως της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), έχει ως συνέπεια ότι στην ημεδαπή μητρική εταιρία που είναι δικαιούχος μερισμάτων που διανέμονται από θυγατρική της εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος χορηγείται η επιστροφή του φόρου κινήτων αξιών ο οποίος οφείλεται λόγω της αναδιανομής των μερισμάτων αυτών στους μετόχους της, συνυπολογιζομένης της φορολογίας που βάρυνε τα μερίσματα αυτά μόνο στο επίπεδο της θυγατρικής. Αντιθέτως, η φορολογία που βάρυνε τα ίδια αυτά μερίσματα προηγουμένως, σε κατώτερο κλιμάκιο της αλυσίδας συμμετοχής, δηλαδή στο επίπεδο της υποθυγατρικής, δεν συνυπολογίζεται για τον καθορισμό του ποσού της επιστροφής.
- 32 Συναφώς, δεν αμφισβητείται από τη Γαλλική Δημοκρατία ότι, στο πλαίσιο μιας αμιγώς εθνικής αλυσίδας συμμετοχής, το γαλλικό σύστημα αποτροπής της διπλής οικονομικής φορολογίας οδηγεί μηχανικά σε συνυπολογισμό της φορολογίας των μερισμάτων που διανέμονται σε κάθε επίπεδο της αλυσίδας συμμετοχής. Συγκεκριμένα, κάθε διανομή μερισμάτων από θυγατρική παρέχει δικαίωμα για πίστωση φόρου την οποία η μητρική εταιρία μπορεί να συμψηφίσει με τον φόρο κινήτων αξιών που οφείλει, ως θυγατρική, κατά την αναδιανομή των εν λόγω μερισμάτων στη μητρική της εταιρία, ο δε φόρος κινήτων αξιών ισούται με την πίστωση φόρου. Το επίμαχο σύστημα αποτρέπει κατ' αυτόν τον τρόπο τη διπλή οικονομική φορολογία των διανεμόμενων κερδών με τη χορήγηση πίστωσης φόρου στη μητρική εταιρία η οποία αντισταθμίζει τον οφειλόμενο επί των κερδών που αναδιανέμονται από αυτήν φόρο κινήτων αξιών.
- 33 Αντιθέτως, στο πλαίσιο διασυνοριακής διανομής μερισμάτων, ο περιορισμός, για τον υπολογισμό της επιστροφής του φόρου κινήτων αξιών που οφείλεται σε περίπτωση αναδιανομής από τη δικαιούχο ημεδαπή μητρική εταιρία, της φορολογίας που βάρυνε τα εν λόγω μερίσματα στην αλλοδαπή διανέμουσα θυγατρική έχει ως συνέπεια, στην περίπτωση που τα αναλογούντα στα μερίσματα κέρδη πραγματοποιήθηκαν από υποθυγατρική, λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση των εν λόγω μερισμάτων σε σχέση με την περίπτωση αμιγώς εθνικής συμμετοχής.
- 34 Πράγματι, στην περίπτωση κατά την οποία τα μερίσματα που διανέμει η αλλοδαπή θυγατρική στην ημεδαπή μητρική της εταιρία έχουν απαλλαγεί από τον φόρο στο κράτος μέλος εγκατάστασης της θυγατρικής, το ποσό της επιστροφής του φόρου κινήτων αξιών που οφείλεται σε περίπτωση αναδιανομής είναι μηδενικό, διότι δεν υπήρξε φορολογία των μερισμάτων στο επίπεδο της θυγατρικής. Ο μη συνυπολογισμός της πραγματικής φορολογίας που επιβλήθηκε προηγουμένως στα αναλογούντα στα διανεμηθέντα μερίσματα κέρδη, σε κατώτερο κλιμάκιο της αλυσίδας συμμετοχής, δηλαδή στο επίπεδο της υποθυγατρικής, διατηρεί επομένως τη διπλή οικονομική φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών.
- 35 Όπως υποστηρίζει η Γαλλική Δημοκρατία, το δίκαιο της Ένωσης, όπως ισχύει σήμερα, δεν προβλέπει γενικά κριτήρια για την κατανομή των αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά την εξάλειψη της διπλής φορολογίας στο εσωτερικό της Ένωσης. Επομένως, κάθε κράτος μέλος παραμένει ελεύθερο να οργανώσει το δικό του σύστημα φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών, υπό την προϋπόθεση ότι το σύστημα αυτό δεν συνεπάγεται απαγορευόμενες από τη Συνθήκη ΛΕΕ διακρίσεις (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψη 40).
- 36 Υπενθυμίζεται ότι, υπό το πρίσμα φορολογικού κανόνα, όπως ο επίμαχος του οποίου τον τρόπο εφαρμογής αμφισβητεί η Επιτροπή, ο οποίος αποσκοπεί στην αποτροπή της διπλής οικονομικής φορολόγησης των διανεμόμενων κερδών, η κατάσταση μιας εταιρίας μετόχου που λαμβάνει μερίσματα αλλοδαπής προελεύσεως είναι συγκρίσιμη προς αυτή μιας εταιρίας μετόχου που λαμβάνει μερίσματα ημεδαπής προελεύσεως, στο μέτρο που, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, τα πραγματοποιηθέντα κέρδη ενδέχεται, κατ' αρχήν, να υποστούν αλληπάλληλη φορολογία (αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774,



σκέψη 62, της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 45, καθώς και της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψη 37).

- 37 Τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ επιβάλλουν σε κράτος μέλος το οποίο εφαρμόζει σύστημα αποτροπής της διπλής οικονομικής φορολογίας, στην περίπτωση μερισμάτων που καταβάλλονται σε ημεδαπές εταιρίες από άλλες ημεδαπές εταιρίες, την ίση μεταχείριση των μερισμάτων τα οποία καταβάλλονται σε ημεδαπές εταιρίες από αλλοδαπές εταιρίες (αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 72· της 10ης Φεβρουαρίου 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen*, C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 60, καθώς και *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψη 38), εκτός εάν η διαφορετική μεταχείριση μπορεί να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 44, καθώς και της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, σκέψη 69).
- 38 Εξάλλου, το επιχείρημα της Γαλλικής Δημοκρατίας που αντλείται από τη μη ύπαρξη της έννοιας της «υποθυγατρικής» στο γαλλικό σύστημα αποτροπής της διπλής φορολογίας είναι άνευ σημασίας, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της επίμαχης ρυθμίσεως και του μηχανισμού για την υλοποίησή του.
- 39 Συγκεκριμένα, ακόμη και αν η χορήγηση της πιστώσεως φόρου προβλέπεται μόνο στο πλαίσιο μιας δυαδικής σχέσεως μεταξύ της μητρικής εταιρίας και της θυγατρικής της, γεγονός παραμένει ότι το επίμαχο φορολογικό καθεστώς αποτρέπει τη διπλή οικονομική φορολογία των κερδών που διανέμονται από ημεδαπές υποθυγατρικές καθόσον παρέχει διαδοχικά, σε όλα τα επίπεδα της αλυσίδας συμμετοχής των εγκατεστημένων στη Γαλλία εταιριών, το επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα.
- 40 Η Γαλλική Δημοκρατία υπογραμμίζει ότι τα μειονεκτήματα που τυχόν απορρέουν από την παράλληλη άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων των διαφόρων κρατών μελών δεν συνιστούν περιορισμούς στις ελευθερίες κυκλοφορίας, στο μέτρο που η άσκηση αυτή δεν συνεπάγεται διακρίσεις.
- 41 Βεβαίως, η ιδιότητα του κράτους μέλους εγκατάστασης της δικαιούχου των μερισμάτων εταιρίας δεν μπορεί να συνεπάγεται την υποχρέωση του κράτους μέλους αυτού να αντισταθμίσει ένα φορολογικό μειονέκτημα που απορρέει από την αλληπάλληλη φορολόγηση στην οποία προβαίνει αποκλειστικώς και μόνον το κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου είναι εγκατεστημένη η διανέμουσα τα μερίσματα αυτά εταιρία, καθόσον το πρώτο κράτος μέλος δεν φορολογεί ούτε αντιμετωπίζει διαφορετικά τα εισπραττόμενα μερίσματα, όσον αφορά τις εταιρίες που είναι εγκατεστημένες στο έδαφός του (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, σκέψη 84).
- 42 Ωστόσο, όπως προκύπτει από τη σκέψη 39 της παρούσας αποφάσεως, το επίμαχο φορολογικό μειονέκτημα απορρέει από τη γαλλική φορολογική νομοθεσία. Συγκεκριμένα, η νομοθεσία αυτή φορολογεί, μέσω του φόρου κινήτων αξιών, την αναδιανομή των κερδών που έχουν ήδη φορολογηθεί, αλλά καθιστά δυνατή την εξάλειψη της διπλής αυτής οικονομικής φορολογίας όταν τα αναδιανεμόμενα κέρδη είχαν αρχικά φορολογηθεί στο επίπεδο της ημεδαπής υποθυγατρικής. Αντιθέτως, η ίδια αυτή νομοθεσία φορολογεί την αναδιανομή των κερδών που προέρχονται αρχικά από αλλοδαπή υποθυγατρική, ακόμη και αν τα κέρδη αυτά έχουν ήδη φορολογηθεί στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη η εν λόγω υποθυγατρική, χωρίς ωστόσο να παρέχει τη δυνατότητα να συνυπολογιστεί η τελευταία αυτή φορολογία για τον σκοπό της εξαλείψεως της διπλής οικονομικής φορολογίας που απορρέει από τη γαλλική νομοθεσία.
- 43 Επομένως, η Γαλλική Δημοκρατία ήταν υποχρεωμένη, για τον τερματισμό της μεταχείρισης που δημιουργεί διακρίσεις, η οποία διαπιστώθηκε κατά την εφαρμογή του εν λόγω φορολογικού μηχανισμού αποτροπής της διπλής οικονομικής φορολογίας των διανεμόμενων μερισμάτων, να

συνυπολογίσει τη φορολογία που επιβλήθηκε προηγουμένως στα διανεμόμενα κέρδη, η οποία προέκυψε από την άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων του κράτους μέλους προελεύσεως των μερισμάτων, εντός των ορίων της δικής της φορολογικής αρμοδιότητας (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, σκέψη 86), ανεξαρτήτως του επιπέδου της αλυσίδας συμμετοχής στο οποίο επιβλήθηκε η φορολογία αυτή, δηλαδή ανεξαρτήτως του αν επιβλήθηκε σε θυγατρική ή σε υποθυγατρική.

- 44 Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τη σκέψη 82 της αποφάσεως της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), σε συνδυασμό με το διατακτικό της αποφάσεως της 12ης Δεκεμβρίου 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), εναπόκειται στο κράτος μέλος, το οποίο παρέχει τη δυνατότητα σε ημεδαπή εταιρία που εισπράττει μερίσματα από άλλη ημεδαπή εταιρία να εκπίπτει από το ποσό του φόρου εταιριών που οφείλει η πρώτη εταιρία το ποσό του εν λόγω φόρου που κατέβαλε η δεύτερη εταιρία, να αναγνωρίσει τη δυνατότητα αυτή σε ημεδαπή εταιρία που εισπράττει μερίσματα από αλλοδαπή εταιρία, όσον αφορά τον φόρο που αντιστοιχεί στα διανεμόμενα κέρδη, ανεξαρτήτως του αν ο φόρος αυτός έχει καταβληθεί από άμεση ή έμμεση θυγατρική της πρώτης εταιρίας.
- 45 Συναφώς, η διαφορά μεταξύ του γαλλικού μηχανισμού, που βασίζεται στη χορήγηση της επίμαχης στην υπό κρίση υπόθεση πίστωσης φόρου, και του επίμαχου μηχανισμού του Ηνωμένου Βασιλείου 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), δεν θίγει την αρχή που υπομνήσθηκε στην προηγούμενη σκέψη. Συγκεκριμένα, η διαφορά αυτή αφορά μόνο τη φορολογική τεχνική που χρησιμοποιείται για την επίτευξη του ίδιου στόχου, δηλαδή την εξάλειψη της διπλής οικονομικής φορολογίας των διανεμομένων κερδών. Κάθε κράτος μέλος παραμένει ελεύθερο να οργανώσει το δικό του σύστημα για την αποτροπή της διπλής οικονομικής φορολογίας των διανεμομένων κερδών, υπό την προϋπόθεση ότι το εν λόγω σύστημα δεν συνεπάγεται απαγορευμένες από τη Συνθήκη ΛΕΕ διακρίσεις (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψη 40).
- 46 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η Γαλλική Δημοκρατία, αρνούμενη να λάβει υπόψη, για τον υπολογισμό του ποσού της επιστροφής του φόρου κινητών αξιών που καταβλήθηκε από ημεδαπή μητρική εταιρία για τη διανομή μερισμάτων που έλαβε από αλλοδαπή υποθυγατρική μέσω αλλοδαπής θυγατρικής εταιρίας, τη φορολογία που επιβλήθηκε στην εν λόγω αλλοδαπή υποθυγατρική επί των κερδών που αναλογούν στα μερίσματα αυτά στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη, ενώ ο εθνικός μηχανισμός αποτροπής της διπλής οικονομικής φορολογίας παρέχει τη δυνατότητα, σε περίπτωση αμιγώς εσωτερικής αλυσίδας συμμετοχής, εξουδετέρωσης της φορολογίας που επιβλήθηκε στα μερίσματα που διένειμε μια εταιρία σε κάθε επίπεδο της αλυσίδας συμμετοχής, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ.

***Επί της δεύτερης αιτιάσεως, με την οποία προβάλλεται ο δυσανάλογος χαρακτήρας των απαιτήσεων που προβλέπονται για την απόδειξη της θεμελίωσης του δικαιώματος επιστροφής του παρανόμως εισπραχθέντος φόρου κινητών αξιών***

*Επιχειρήματα των διαδίκων*

- 47 Η δεύτερη αιτίαση της Επιτροπής έχει τρία σκέλη.
- 48 Με το πρώτο σκέλος της αιτιάσεως αυτής, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η απαίτηση αντιστοιχίας μεταξύ των λογιστικών εγγράφων που αφορούν τα διανεμηθέντα μερίσματα και των πρακτικών της γενικής συνελεύσεως των θυγατρικών που δηλώνουν κέρδη υπό τη μορφή διανεμητέων μερισμάτων καθιστά

εξαιρετικά δυσχερές, αν όχι αδύνατο, να αποδειχθεί ότι τα διανεμόμενα μερίσματα συνδέονται με κάποιο συγκεκριμένο λογιστικό αποτέλεσμα, δεδομένου ότι στα πρακτικά των γενικών συνελεύσεων παρατίθεται συχνά ένα λογιστικό σύνολο το οποίο περιλαμβάνει υπόλοιπα από προηγούμενα έτη.

- 49 Στο πλαίσιο του δευτέρου σκέλους, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, εξαρτώντας 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, οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) εκμηδενίζουν στην πράξη το δικαίωμα αυτό. Τούτο συμβαίνει ιδίως στην περίπτωση των εταιριών που δεν είχαν ζητήσει το ευεργέτημα της πίστωσης φόρου λόγω μερισμάτων που διανεμήθηκαν από αλλοδαπές θυγατρικές πριν από τη δημοσίευση της αποφάσεως της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).
- 50 Συγκεκριμένα, εφόσον βάσει της γαλλικής νομοθεσίας οι ημεδαπές εταιρίες δεν μπορούσαν να λάβουν πίστωση φόρου για οφειλόμενο φόρο κινητών αξιών λόγω της διανομής μερισμάτων από αλλοδαπή θυγατρική, δεν ήταν δυνατόν να απαιτείται από τις εταιρίες αυτές να δηλώνουν τα εν λόγω μερίσματα στη δήλωσή τους φόρου κινητών αξιών.
- 51 Τέλος, με το τρίτο σκέλος της ίδιας αιτιάσεως προβάλλεται ότι οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), με τις οποίες επισημαίνεται ότι η λήξη της νόμιμης προθεσμίας διατήρησης των εγγράφων δεν απήλλασσε την εταιρία που ζητούσε την 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, καθιστούσαν εξαιρετικά δυσχερή, αν όχι αδύνατη, την απόδειξη από την αλλοδαπή θυγατρική της πληρωμής ενός φόρου επί των διανεμηθέντων μερισμάτων.
- 52 Κατ' αρχάς, η Γαλλική Δημοκρατία υπογραμμίζει ότι με την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), ρητώς διευκρινιζόταν 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.
- 53 Στο πλαίσιο αυτό, οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) χαρακτηρίζονται από μια ιδιαίτερα ανοιχτή προσέγγιση, καθόσον το δικαστήριο αυτό δέχθηκε κάθε έγγραφο που παρέχει στις εταιρίες τη δυνατότητα να αποδείξουν τον φορολογικό συντελεστή στον οποίο υπόκεινται οι αλλοδαπές θυγατρικές τους.
- 54 Πρώτον, η Γαλλική Δημοκρατία υπενθυμίζει ότι, σύμφωνα με τις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), δεν απαιτήθηκε να αποδειχθεί ότι ο φόρος του οποίου επιδιώκεται ο συμψηφισμός επιβάρυνε μερίσματα που αντιστοιχούν σε συγκεκριμένη λογιστική χρήση. Κατά συνέπεια, θεωρείται ότι ο φόρος καταβλήθηκε συνολικώς για τα μερίσματα, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι λογιστικές χρήσεις από τις οποίες προέρχονται τα μερίσματα.
- 55 Εξάλλου, το γεγονός ότι, στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις του, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) στηρίχθηκε στα πρακτικά γενικής συνελεύσεως των αλλοδαπών θυγατρικών οφείλεται στο ότι αυτά ήταν τα έγγραφα που προσκόμισαν οι ενδιαφερόμενες εταιρίες προς απόδειξη του φορολογικού συντελεστή που επιβάρυνε τα διανεμηθέντα μερίσματα.
- 56 Δεύτερον, η Γαλλική Δημοκρατία υπογραμμίζει ότι τα έντυπα για τη δήλωση του φόρου κινητών αξιών καθιστούν δυνατό τεχνικώς τον προσδιορισμό των ποσών του φόρου κινητών αξιών που καταβλήθηκαν για αναδιανομές μερισμάτων από αλλοδαπές θυγατρικές. Περαιτέρω, 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 της εν λόγω αναδιανομής.

- 57 Τρίτον, βάσει των αποφάσεων του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), δεν απαιτούνταν η 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. Εν πάση περιπτώσει, στον φορολογούμενο που υπέβαλε φορολογική ένσταση εναπόκειται να φυλάσσει μέχρι την ολοκλήρωση της διοικητικής ή και της δικαστικής διαδικασίας τα απαραίτητα έγγραφα προς απόδειξη του βασίμου της αιτήσεώς του, ανεξαρτήτως της διάρκειας της νόμιμης περιόδου διατηρήσεώς τους.

#### *Εκτίμηση του Δικαστηρίου*

##### *– Εισαγωγικές παρατηρήσεις*

- 58 Πρέπει να υπομνησθεί, αφενός, ότι οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους δικαιούνται να απαιτήσουν από τον φορολογούμενο τις αποδείξεις που κρίνουν αναγκαίες για να αξιολογήσουν εάν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τη νομοθεσία προϋποθέσεις φορολογικού πλεονεκτήματος και, κατά συνέπεια, εάν πρέπει ή όχι να χορηγήσουν το εν λόγω πλεονέκτημα (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2002, *Danner*, C-136/00, EU:C:2002:558, σκέψη 50· της 26ης Ιουνίου 2003, *Skandia και Ramstedt*, C-422/01, EU:C:2003:380, σκέψη 43· της 27ης Ιανουαρίου 2009, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 54· της 10ης Φεβρουαρίου 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen*, C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 95· της 30ής Ιουνίου 2011, *Meilicke κ.λπ.*, C-262/09, EU:C:2011:438, σκέψη 45, και της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 82).
- 59 Αφετέρου, το Δικαστήριο, προκειμένου να αρθεί στην πράξη το ασυμβίβαστο της γαλλικής νομοθεσίας με τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ, όπως έχουν ερμηνευθεί από αυτό με την απόφασή του της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), έκρινε ότι το κράτος μέλος πρέπει να είναι σε θέση να καθορίζει το ποσό του φόρου εταιριών που καταβλήθηκε στο κράτος εγκαταστάσεως της διανέμουσας εταιρίας για τον οποίο πρέπει να χορηγηθεί πίστωση φόρου στη δικαιούχο μητρική εταιρία και διευκρίνισε ότι δεν επαρκεί να αποδειχθεί ότι η διανέμουσα εταιρία φορολογήθηκε, στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της, επί των κερδών που αναλογούν στα διανεμηθέντα μερίσματα, χωρίς να παράσχει πληροφορίες σχετικά με τη φύση και τον συντελεστή του φόρου που πράγματι επιβλήθηκε στα εν λόγω κέρδη (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 92).

##### *– Επί του πρώτου σκέλους*

- 60 Επισημαίνεται ότι η Επιτροπή, με το δικόγραφο της προσφυγής της, προς απόδειξη του ότι η Γαλλική Δημοκρατία επιβάλλει δυσανάλογες απαιτήσεις όσον αφορά την απόδειξη ζητώντας να αντιστοιχηθούν τα λογιστικά έγγραφα που αφορούν τα διανεμηθέντα μερίσματα με τα πρακτικά γενικής συνελεύσεως των θυγατρικών που διαπιστώνουν τα κέρδη υπό τη μορφή διανεμητέων μερισμάτων, παραπέμπει στις σκέψεις 43 και 56 της αποφάσεως του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) της 10ης Δεκεμβρίου 2012, *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210), που αφορούν την εξέταση των επιστρεπτέων ποσών για τα έτη 1999 έως 2001.
- 61 Επομένως, η Επιτροπή δεν αμφισβητεί ότι η μητρική εταιρία που επιδιώκει την επιστροφή του παρανόμως εισπραχθέντος φόρου κινητών αξιών πρέπει να προσκομίσει τα στοιχεία που αφορούν, για κάθε διανομή μερισμάτων, τον φορολογικό συντελεστή που πράγματι εφαρμόστηκε και το ποσό του φόρου που πράγματι καταβλήθηκε για τα κέρδη που πραγματοποιήσαν οι αλλοδαπές θυγατρικές.

- 62 Όμως, από την απόφαση του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) της 10ης Δεκεμβρίου 2012, *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210), δεν προκύπτει ότι το δικαστήριο αυτό θέλησε να περιορίσει την απόδειξη περί του ότι τα ποσά για τα οποία ζητείται η επιστροφή αφορούν πράγματι διανεμηθέντα μερίσματα στην προσκόμιση των πρακτικών των γενικών συνελεύσεων των θυγατρικών στα οποία καταγράφεται η διανομή αυτή.
- 63 Συγκεκριμένα, μολονότι στην απόφαση αυτή διαλαμβάνονται τα εν λόγω έγγραφα, ουδόλως συνάγεται ότι η αναγνώριση του δικαιώματος επιστροφής του παρανόμως εισπραχθέντος φόρου κινητών αξιών εξαρτάται κατ' ανάγκη από την προσκόμιση αυτών των εγγράφων.
- 64 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο προσφυγής λόγω παραβάσεως δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, εναπόκειται στην Επιτροπή να αποδείξει την ύπαρξη της προβαλλόμενης παραβάσεως προσκομίζοντας στο Δικαστήριο όλα τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της παραβάσεως αυτής (απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 2016, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας, C-398/14, EU:C:2016:61, σκέψη 47).
- 65 Κατόπιν των προεκτεθέντων, η Επιτροπή δεν εκπλήρωσε την υποχρέωση αποδείξεως που υπέχει, οπότε το πρώτο σκέλος του δευτέρου λόγου ακυρώσεως δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

*– Επί του δευτέρου σκέλους*

- 66 Η Επιτροπή θεωρεί ότι το γαλλικό δίκαιο, όπως εφαρμόστηκε στις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), και ειδικότερα ο περιορισμός που απορρέει από την απαίτηση προσκομίσεως των δηλώσεων φόρου κινητών αξιών, καθώς και η δυνατότητα αντιτάξεως των επιλογών στις οποίες προέβη η μητρική εταιρία κατά την εκκαθάριση του φόρου κινητών αξιών για τις δηλώσεις αυτές, συνιστά παραβίαση των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.
- 67 Συναφώς, δεν αμφισβητείται ότι, για να αρθεί το ασυμβίβαστο της γαλλικής νομοθεσίας με τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ, όπως έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο με την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), εναπέκειτο στη Γαλλική Δημοκρατία να επιστρέψει τους φόρους κινητών αξιών που κατέβαλαν ημεδαπές εταιρίες κατά την αναδιανομή μερισμάτων προερχόμενων από αλλοδαπές θυγατρικές τους συνυπολογίζοντας τη φορολογία που επιβλήθηκε στα κέρδη που αναλογούν στα μερίσματα αυτά στο κράτος εγκαταστάσεως των εν λόγω θυγατρικών, εντός των ορίων του εφαρμοστέου στη Γαλλία φορολογικού συντελεστή.
- 68 Όμως, δεδομένου ότι, αφενός, η αίτηση επιστροφής εξαρτάται κατ' ανάγκη από την προηγούμενη καταβολή του φόρου κινητών αξιών και ότι, αφετέρου, η γενεσιουργός αιτία της καταβολής του φόρου κινητών αξιών είναι η διανομή μερισμάτων, μια τέτοια αίτηση δεν μπορεί να ασκηθεί παραδεκτώς αν δεν έχει καταβληθεί ο φόρος κινητών αξιών.
- 69 Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο οι δηλώσεις φόρου κινητών αξιών αφορούν τη διανομή του συνόλου των μερισμάτων, ανεξαρτήτως της προέλευσής τους, επιτρέποντας κατ' αυτόν τον τρόπο τον προσδιορισμό των ποσών του φόρου κινητών αξιών που καταβλήθηκαν λόγω της διανομής μερισμάτων προερχόμενων από αλλοδαπές θυγατρικές.
- 70 Συναφώς, η Γαλλική Δημοκρατία απέδειξε ότι στα έντυπα της δήλωσης φόρου κινητών αξιών έπρεπε να γίνεται μνεία των διανεμηθέντων μερισμάτων που προέρχονταν από αλλοδαπές θυγατρικές, πράγμα που η Επιτροπή δεν αμφισβήτησε κατά το στάδιο του υπομνήματος απαντήσεως.
- 71 Επομένως, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η δυνατότητα αντιτάξεως των επιλογών στις οποίες προέβη η μητρική εταιρία κατά την εκκαθάριση του φόρου κινητών αξιών για τη σχετική δήλωση συνιστά παραβίαση των αρχών της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας.

72 Υπό τις συνθήκες αυτές, λαμβανομένου υπόψη ότι η Επιτροπή φέρει το βάρος αποδείξεως, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 64 της παρούσας αποφάσεως, το δεύτερο σκέλος της δεύτερης αιτιάσεως πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμο.

– *Επί του τρίτου σκέλους*

73 Κατά την Επιτροπή, οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) καθιστούν την απόδειξη πληρωμής ενός φόρου από αλλοδαπή θυγατρική επί των διανεμηθέντων μερισμάτων εξαιρετικά δυσχερής, αν όχι αδύνατη, καθόσον δεν απαλλάσσουν τη μητρική εταιρία που ζητεί την επιστροφή του φόρου κινητών αξιών από την υποχρέωση να προσκομίσει δικαιολογητικά σχετικά με την εν λόγω καταβολή για τα οποία έχει λήξει η εκ του νόμου περίοδος διατηρήσεως που προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο άλλου κράτους μέλους.

74 Επισημαίνεται ότι, όσον αφορά την τήρηση της αρχής της αποτελεσματικότητας, 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 (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 99).

75 Περαιτέρω, η προσκόμιση των στοιχείων που αφορούν, για κάθε μέρισμα, τον φορολογικό συντελεστή που πράγματι εφαρμόστηκε και το ποσό του φόρου που πράγματι καταβλήθηκε για τα κέρδη που πραγματοποίησαν οι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές μπορεί να απαιτείται μόνον υπό την προϋπόθεση ότι δεν καθίσταται πρακτικώς αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής η απόδειξη της καταβολής του φόρου από τις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη θυγατρικές, λαμβανομένων υπόψη ιδίως των νομοθετικών διατάξεων των εν λόγω κρατών μελών που αφορούν την αποτροπή της διπλής φορολογίας και την εγγραφή στις λογιστικές καταστάσεις του φόρου εταιριών, καθώς και τη διατήρηση των διοικητικών εγγράφων (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 100).

76 Συναφώς, το αίτημα προσκομίσεως των εν λόγω στοιχείων πρέπει να προβληθεί διαρκούσης της περιόδου ισχύος της εκ του νόμου υποχρεώσεως διατηρήσεως των διοικητικών ή λογιστικών εγγράφων, όπως αυτή προβλέπεται από το δίκαιο του κράτους μέλους εγκαταστάσεως της θυγατρικής. Επομένως, το εν λόγω αίτημα δεν μπορεί να αφορά έγγραφα τα οποία καλύπτουν περίοδο που υπερβαίνει σημαντικά την περίοδο ισχύος της εκ του νόμου υποχρεώσεως διατηρήσεως των διοικητικών και λογιστικών εγγράφων (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, σκέψη 101).

77 Συνεπώς, όπως προκύπτει από την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), οι φορολογικές αρχές ενός κράτους μέλους δεν μπορούν να απαιτήσουν την προσκόμιση διοικητικών εγγράφων προς στήριξη αιτήσεως επιστροφής μετά την πάροδο χρονικού διαστήματος που υπερβαίνει σημαντικά την περίοδο ισχύος της εκ του νόμου υποχρεώσεως διατηρήσεως των εν λόγω εγγράφων στο κράτος μέλος προέλευσης των εγγράφων αυτών.

78 Συναφώς, όπως προκύπτει από τη σκέψη 35 της αποφάσεως του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) της 10ης Δεκεμβρίου 2012, *Rhodia* (FR:CESSR:2012:317074.20121210), και από τη σκέψη 31 της αποφάσεως του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) της 10ης Δεκεμβρίου 2012, *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210), στην εταιρία που υπέβαλε διοικητική ένσταση εναπόκειται να διαθέτει όλα τα στοιχεία που μπορούν να δικαιολογήσουν το βάσιμο της αιτήσεώς της καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας, η δε λήξη της εκ του νόμου προθεσμίας διατηρήσεως των εν λόγω εγγράφων δεν την απαλλάσσει από την υποχρέωση αυτή.

- 79 Υπό τις περιστάσεις αυτές, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 64 των προτάσεών του, η κρίσιμη ημερομηνία για την εκτίμηση της υπάρξεως ενδεχόμενης παραβίασεως της αρχής της αποτελεσματικότητας, λόγω του ότι οι φορολογικές αρχές ενός κράτους μέλους ζήτησαν την προσκόμιση διοικητικού εγγράφου για την απόδειξη ορισμένων γεγονότων, είναι η ημερομηνία ενάρξεως της προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασίας.
- 80 Κατά συνέπεια, η υποχρέωση προσκομίσεως των στοιχείων που μπορούν να δικαιολογήσουν το βάσιμο της αιτήσεως επιστροφής, στο πλαίσιο διαδικασίας διοικητικής ενστάσεως, δεν μπορεί να συνιστά παραβίαση της αρχής της αποτελεσματικότητας, εφόσον η υποχρέωση αυτή δεν καλύπτει χρονικό διάστημα που υπερβαίνει σημαντικά την περίοδο ισχύος της εκ του νόμου υποχρέωσης διατηρήσεως των διοικητικών και λογιστικών εγγράφων.
- 81 Καμία παραβίαση της αρχής αυτής δεν προκύπτει από τη διαπίστωση, στις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), ότι η λήξη της εκ του νόμου προθεσμίας διατηρήσεως των εγγράφων δεν αναιρεί την υποχρέωση της εταιρίας να διαθέτει όλα τα στοιχεία που μπορούν να δικαιολογήσουν το βάσιμο της αιτήσεως της «καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας», και ιδίως κατά την ένδικη διαδικασία. Η εταιρία δεν μπορεί πράγματι να υποστηρίξει ότι η λήξη της προθεσμίας αυτής συνεπάγεται αυτομάτως δικαίωμα επιστροφής του καταβληθέντος φόρου κινητών αξιών.
- 82 Όσον αφορά την προβαλλόμενη παραβίαση της αρχής της ισοδυναμίας, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η Επιτροπή δεν προβάλλει κανένα επιχείρημα για να στηρίξει το βάσιμο της αιτιάσεως αυτής.
- 83 Επομένως, δεδομένου ότι το τρίτο σκέλος της δεύτερης αιτιάσεως είναι αβάσιμο, η δεύτερη αιτίαση πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

***Επί της τρίτης αιτιάσεως, η οποία αντλείται από τον καθορισμό ανωτάτου ορίου του επιστρεπτέου ποσού του παρανόμως εισπραχθέντος φόρου κινητών αξιών ανερχόμενου στο ένα τρίτο του ποσού των διανεμηθέντων μερισμάτων***

*Επιχειρήματα των διαδίκων*

- 84 Η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) επιβάλλουν όριο στο ποσό που πρέπει να επιστραφεί στις μητρικές εταιρίες ως φόρος κινητών αξιών που καταβλήθηκε για τη διανομή μερισμάτων που εισπράχθηκαν από αλλοδαπή θυγατρική, το όριο δε αυτό ισούται με το ένα τρίτο του ποσού των διανεμηθέντων μερισμάτων.
- 85 Κατά την Επιτροπή, εφόσον το ποσό της πίστωσης φόρου για τα μερίσματα που διανέμονται από ημεδαπή θυγατρική είναι πάντοτε το ήμισυ του ποσού των εν λόγω μερισμάτων, οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) δεν έχουν θέσει τέλος στη δυσμενή διάκριση που διαπίστωσε το Δικαστήριο με την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), μεταξύ των διανεμόμενων μερισμάτων που προέρχονται από ημεδαπή εταιρία και εκείνων που προέρχονται από αλλοδαπή εταιρία.
- 86 Η Γαλλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι ο καθορισμός ανωτάτου ορίου στην επιστροφή του φόρου κινητών αξιών ανερχόμενου στο ένα τρίτο των εισπραχθέντων μερισμάτων αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου που πράγματι καταβλήθηκε. Επομένως, διασφαλίζεται πλήρως η ίση μεταχείριση μεταξύ των μερισμάτων που διανέμονται από τις ημεδαπές θυγατρικές και των μερισμάτων που διανέμονται από τις αλλοδαπές θυγατρικές.

- 87 Περαιτέρω, ο καθορισμός του εν λόγω ανώτατου ορίου στην επιστροφή του φόρου κινητών αξιών καθιστά δυνατό 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.
- 88 Συναφώς, ο περιορισμός αυτός μπορεί, βεβαίως, στην πράξη, να έχει ως αποτέλεσμα επιστροφή φόρου κινητών αξιών μικρότερου ποσού από τον φόρο που πράγματι καταβλήθηκε από τη διανέμουσα θυγατρική στο κράτος μέλος εγκαταστάσεώς της. Ωστόσο, η επιστροφή αυτή αντιστοιχεί ακριβώς στο ποσό του φόρου κινητών αξιών που πράγματι καταβλήθηκε από την ημεδαπή εταιρία, οπότε αποτρέπεται η ευνοϊκότερη μεταχείριση των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης σε σχέση με τα μερίσματα που διανέμονται από ημεδαπή εταιρία.

#### *Εκτίμηση του Δικαστηρίου*

- 89 Στη σκέψη 87 της αποφάσεως της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), το Δικαστήριο έκρινε ότι, καίτοι προκύπτει από τη νομολογία ότι το δίκαιο της Ένωσης επιβάλλει σε κράτος μέλος, το οποίο εφαρμόζει σύστημα αποτροπής της διπλής οικονομικής φορολογίας στην περίπτωση μερισμάτων που καταβάλλουν σε κατοίκους ημεδαπής εταιρίες εγκατεστημένες στην ημεδαπή, να επιφυλάσσει την ίδια μεταχείριση στα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρίες εγκατεστημένες στην αλλοδαπή σε κατοίκους ημεδαπής, το δίκαιο αυτό δεν επιβάλλει στα κράτη μέλη να ευνοούν τους φορολογούμενους που έχουν επενδύσει σε εταιρίες εγκατεστημένες στην αλλοδαπή σε σχέση με εκείνους που έχουν επενδύσει σε ημεδαπές εταιρίες.
- 90 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι, βάσει των αποφάσεων του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας), το ποσό που επιστρέφεται στις μητρικές εταιρίες για τον φόρο κινητών αξιών που κατέβαλαν κατά τη διανομή μερισμάτων που εισέπραξαν από αλλοδαπή θυγατρική ανέρχεται κατ' ανώτατο όριο στο ένα τρίτο του ποσού των εισπραχθέντων μερισμάτων.
- 91 Η Επιτροπή θεωρεί ότι, εφόσον η πίστωση φόρου που χορηγείται σε εταιρία που διανέμει μερίσματα εισπραχθέντα από ημεδαπή θυγατρική είναι πάντοτε ίσο προς το ήμισυ του ποσού των εν λόγω μερισμάτων, ο καθορισμός ανώτατου ορίου, σε περίπτωση διανομής μερισμάτων προερχόμενων από αλλοδαπή θυγατρική, στην επιστροφή του καταβληθέντος φόρου κινητών αξιών ανερχόμενου στο ένα τρίτο του ποσού των μερισμάτων αυτών συνιστά δυσμενή διάκριση.
- 92 Ωστόσο, η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή.
- 93 Συγκεκριμένα, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 74 των προτάσεών του, η εφαρμογή των διατάξεων του CGI, όπως αυτός ίσχυε κατά τα κρίσιμα για τις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) φορολογικά έτη, μπορεί να οδηγήσει, εν τέλει, σε ισοδύναμη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που αναδιανέμονται από μητρική εταιρία στους μετόχους της, ανεξάρτητα από το ζήτημα αν η θυγατρική εταιρία που αρχικά είχε πραγματοποιήσει τα κέρδη αυτά ήταν ημεδαπή ή αλλοδαπή.
- 94 Συναφώς, όπως προκύπτει από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 223 *sexies*, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του CGI, ο φόρος κινητών αξιών που υποχρεούται να καταβάλει η μητρική εταιρία κατά την αναδιανομή των μερισμάτων στους μετόχους της ισούται με την πίστωση φόρου που υπολογίζεται σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στο άρθρο 158 *bis* του CGI, δεδομένου ότι η εν λόγω πίστωση φόρου ισούται με το ήμισυ των μερισμάτων που εισέπραξε προηγουμένως η μητρική αυτή εταιρία. Η ως άνω πίστωση φόρου καθιστά επομένως δυνατή την αντιστάθμιση, στη μητρική εταιρία, της υποχρέωσης καταβολής του φόρου και την αποτροπή της διπλής οικονομικής φορολογίας των διανεμομένων κερδών.



- 95 Όπως εξέθεσε και η Γαλλική Δημοκρατία με το υπόμνημα αντικρούσεως, χωρίς να προβληθεί επ' αυτού αντίρρηση από την Επιτροπή, όταν τα διανεμόμενα από θυγατρική μερίσματα δεν συνεπάγονται καμία πίστωση φόρου, πράγμα που συμβαίνει όταν πρόκειται για αλλοδαπή θυγατρική, ο φόρος κινητών αξιών που πρέπει να καταβάλει η μητρική εταιρία ισούται με το ένα τρίτο των διανεμηθέντων μερισμάτων. Κατά συνέπεια, ο καθορισμός ανώτατου ορίου επιστροφής του φόρου κινητών αξιών στη μητρική εταιρία, ανερχόμενου στο ένα τρίτο του ποσού των διανεμηθέντων μερισμάτων, καθιστά επίσης δυνατή, σε τελική ανάλυση, την αποτροπή της διπλής οικονομικής φορολογίας των κερδών που διανέμονται.
- 96 Υπό τις συνθήκες αυτές, ο εν λόγω καθορισμός ανώτατου ορίου καθιστά δυνατή την άρση της διαφορετικής μεταχείρισης μεταξύ των μερισμάτων αυτών και εκείνων που προέρχονται από ημεδαπή θυγατρική, όπως επισήμανε το Δικαστήριο με την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581). Συγκεκριμένα, βάσει των αρχών που διατύπωσε το Δικαστήριο με την απόφαση αυτή, και ιδίως στη σκέψη της 88, το κράτος μέλος δεν μπορεί να υποχρεωθεί να χορηγήσει πίστωση φόρου βάσει του φόρου που επιβλήθηκε στα διανεμόμενα κέρδη σε άλλο κράτος μέλος μεγαλύτερη από το ποσό του φόρου που προκύπτει από την εφαρμογή της δικής του φορολογικής νομοθεσίας.
- 97 Η Επιτροπή υποστηρίζει ακόμη, με το υπόμνημά της απαντήσεως, ότι, όταν η μητρική εταιρία, μετά την ανάκτηση του φόρου που εισπράχθηκε παρανόμως, διανέμει τα ποσά αυτά στους δικούς της μετόχους, αυτοί ενδέχεται να υποστούν «αποθετική ζημία» σε σχέση με μια αμιγώς εθνική διανομή.
- 98 Αρκεί η διαπίστωση, συναφώς, ότι οι υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) δεν αφορούσαν την κατάσταση των τελικών μετόχων των διανεμουσών εταιριών, δεδομένου ότι οι μητρικές εταιρίες στις υποθέσεις εκείνες ζητούσαν με τις προσφυγές τους την επιστροφή του φόρου κινητών αξιών που κατέβαλαν οι ίδιες.
- 99 Κατά συνέπεια, η τρίτη αιτίαση πρέπει να απορριφθεί.

***Επί της τέταρτης αιτιάσεως, με την οποία προβάλλεται παράβαση του άρθρου 267, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ***

*Επιχειρήματα των διαδίκων*

- 100 Κατά την Επιτροπή, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) όφειλε να υποβάλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πριν καθορίσει τα της επιστροφής του φόρου κινητών αξιών του οποίου η είσπραξη κρίθηκε αντίθετη προς τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ με την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).
- 101 Συγκεκριμένα, αφενός, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) είναι δικαστήριο του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα του εσωτερικού δικαίου, κατά την έννοια του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, και το οποίο οφείλει να υποβάλλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως όταν επιλαμβάνεται διαφοράς στην οποία τίθεται ζήτημα ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης.
- 102 Αφετέρου, η συμβατότητα με το δίκαιο της Ένωσης των περιορισμών που προκύπτουν από τις αποφάσεις του Conseil d'État (Συμβουλίου της Επικρατείας) είναι τουλάχιστον αμφίβολη, υπό το πρίσμα ιδίως της αποφάσεως της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). Εν πάση περιπτώσει, και μόνον το γεγονός ότι η Επιτροπή δέχεται μια διαφορετική ερμηνεία των αρχών που διατύπωσε το Δικαστήριο με την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) από εκείνη που προβάλλει το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) καταδεικνύει ότι οι λύσεις που συνάγονται από τις αποφάσεις αυτές δεν μπορούν να θεωρηθούν ως κατά τεκμήριο συμβατές με το δίκαιο της Ένωσης.

- 103 Η Γαλλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι η Επιτροπή παρέλειψε να διευκρινίσει τις δυσχέρειες που αντιμετώπισε το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις που επικαλείται το εν λόγω θεσμικό όργανο και οι οποίες θα δικαιολογούσαν προδικαστική παραπομπή βάσει του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ. Οι μόνες δυσχέρειες που αντιμετώπισε το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) ήταν, στην πραγματικότητα, δυσχέρειες σε επίπεδο πραγματικών περιστατικών και όχι δυσχέρειες ως προς την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης.
- 104 Εν πάση περιπτώσει, κατά τη Γαλλική Δημοκρατία, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας) βασίμως έκρινε ότι οι απαντήσεις στα ζητήματα των οποίων είχε επιληφθεί μπορούσαν σαφώς να συναχθούν από τη νομολογία.

#### *Εκτίμηση του Δικαστηρίου*

- 105 Πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η τέταρτη αιτίαση της Επιτροπής στηρίζεται στην προκείμενη ότι το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας), ως δικαστήριο τελευταίου βαθμού, δεν μπορούσε να προβεί στην ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, όπως αυτή προκύπτει από τις αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), και της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), χωρίς προηγουμένως να υποβάλει προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο.
- 106 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί, αφενός, ότι η υποχρέωση των κρατών μελών να τηρούν τις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ επιβάλλεται σε όλες τις αρχές τους, συμπεριλαμβανομένων, στο πλαίσιο της δικαιοδοσίας τους, των δικαστικών αρχών.
- 107 Επομένως, παράβαση κράτους μέλους μπορεί, κατ' αρχήν, να αναγνωριστεί δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ όποιο και αν είναι το όργανο του κράτους αυτού του οποίου η πράξη ή παράλειψη προκάλεσε την παράβαση, ακόμη και αν πρόκειται για συνταγματικώς ανεξάρτητο όργανο (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).
- 108 Αφετέρου, πρέπει ακόμη να υπομνησθεί ότι, εφόσον δεν χωρεί κανένα ένδικο μέσο κατά της αποφάσεως εθνικού δικαστηρίου, το δικαστήριο αυτό, όταν ανακύπτει ενώπιόν του ζήτημα σχετικό με την ερμηνεία της Συνθήκης ΛΕΕ, υποχρεούται κατ' αρχήν να το παραπέμψει στο Δικαστήριο κατά την έννοια του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ (απόφαση της 15ης Μαρτίου 2017, Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, σκέψη 42).
- 109 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η υποχρέωση προδικαστικής παραπομπής που προβλέπεται στη διάταξη αυτή αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στην αποτροπή του ενδεχομένου διαμορφώσεως στα κράτη μέλη εθνικής νομολογίας μη συμβατής με τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης (απόφαση της 15ης Μαρτίου 2017, Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 110 Βεβαίως, η υποχρέωση αυτή δεν βαρύνει το εν λόγω δικαστήριο όταν διαπιστώνει ότι το ανακύψαν ζήτημα δεν ασκεί επιρροή ή ότι η επίμαχη διάταξη του δικαίου της Ένωσης έχει ήδη ερμηνευθεί από το Δικαστήριο ή ότι η ορθή εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης παρίσταται τόσο προφανής ώστε να μην καταλείπει περιθώριο για καμία εύλογη αμφιβολία, η δε σχετική εκτίμηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του δικαίου της Ένωσης, τις ιδιάζουσες δυσχέρειες που παρουσιάζει η ερμηνεία του και τον κίνδυνο διαστάσεως στη νομολογία εντός της Ένωσης (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 1982, Cilfit κ.λπ., 283/81, EU:C:1982:335, σκέψη 21· της 9ης Σεπτεμβρίου 2015, Ferreira da Silva e Brito κ.λπ., C-160/14, EU:C:2015:565, σκέψεις 38 και 39, και της 28ης Ιουλίου 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, σκέψη 50).

- 111 Συναφώς, όσον αφορά το ζήτημα που εξετάστηκε στο πλαίσιο της πρώτης αιτιάσεως της παρούσας προσφυγής λόγω παραβάσεως, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 99 των προτάσεων του, ελλείψει μνείας επ' αυτού στην απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), το *Conseil d'État* (Συμβούλιο της Επικρατείας) επέλεξε να παρεκκλίνει από την απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), με το αιτιολογικό ότι το βρετανικό καθεστώς ήταν διαφορετικό από το γαλλικό καθεστώς της πιστώσεως φόρου και του φόρου κινητών αξιών, ενώ δεν μπορούσε να είναι βέβαιο ότι η συλλογιστική του θα ήταν το ίδιο προφανής για το Δικαστήριο.
- 112 Περαιτέρω, από τα κριθέντα στις σκέψεις 29 έως 46 της παρούσας αποφάσεως, στο πλαίσιο της εξετάσεως της πρώτης αιτιάσεως της Επιτροπής, προκύπτει ότι η μη υποβολή προδικαστικού ερωτήματος εκ μέρους του *Conseil d'État* (Συμβουλίου της Επικρατείας) στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 2012, *Rhodia* (FR:CESSR:2012:317074.20121210), και της 10ης Δεκεμβρίου 2012, *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210), είχε ως αποτέλεσμα να εγκρίνει, με τις εν λόγω αποφάσεις, λύση με βάση ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 49 και 63 ΣΛΕΕ που έρχεται σε αντίθεση με την ερμηνεία που έγινε δεκτή με την παρούσα απόφαση, πράγμα που σημαίνει ότι η ύπαρξη εύλογης αμφιβολίας ως προς την ερμηνεία αυτή δεν μπορούσε να αποκλειστεί τη στιγμή κατά την οποία αποφάνθηκε το *Conseil d'État* (Συμβούλιο της Επικρατείας).
- 113 Συνεπώς, και χωρίς να απαιτείται η εξέταση των λοιπών επιχειρημάτων που προέβαλε η Επιτροπή στο πλαίσιο της υπό κρίση αιτιάσεως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι εναπέκειτο στο *Conseil d'État* (Συμβούλιο της Επικρατείας), ως δικαστήριο του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα του εσωτερικού δικαίου, να υποβάλει ερώτημα στο Δικαστήριο βάσει του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, προκειμένου να αποτραπεί ο κίνδυνος εσφαλμένης ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 9ης Σεπτεμβρίου 2015, *Ferreira da Silva e Brito κ.λπ.*, C-160/14, EU:C:2015:565, σκέψη 44).
- 114 Ως εκ τούτου, η τέταρτη αιτίαση πρέπει να γίνει δεκτή, διότι το *Conseil d'État* (Συμβούλιο της Επικρατείας) παρέλειψε να υποβάλει στο Δικαστήριο προδικαστικό ερώτημα, σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, προκειμένου να καθοριστεί αν επιτρεπόταν να μη ληφθεί υπόψη, για τον υπολογισμό της επιστροφής του φόρου κινητών αξιών που κατέβαλε ημεδαπή εταιρία για τη διανομή μερισμάτων καταβληθέντων από αλλοδαπή εταιρία μέσω αλλοδαπής θυγατρικής, ο φόρος που κατέβαλε η δεύτερη αυτή εταιρία επί των κερδών που αναλογούν στα εν λόγω μερίσματα, μολοντί η ερμηνεία των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης την οποία δέχθηκε το δικαστήριο αυτό με τις αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 2012, *Rhodia* (FR:CESSR:2012:317074.20121210), και της 10ης Δεκεμβρίου 2012, *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210), δεν ήταν τόσο προφανής ώστε να μην καταλείπει περιθώριο για καμία εύλογη αμφιβολία.

### Επί των δικαστικών εξόδων

- 115 Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ζήτησε να καταδικασθεί η Γαλλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα και αυτή ηττήθηκε μόνον εν μέρει, κάθε διάδικος πρέπει να φέρει τα δικαστικά έξοδά του.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφασίζει:

- 1) Η Γαλλική Δημοκρατία, μη λαμβάνοντας υπόψη, για τον υπολογισμό της επιστροφής του φόρου κινητών αξιών που κατέβαλε ημεδαπή εταιρία για τη διανομή μερισμάτων καταβληθέντων από αλλοδαπή εταιρία μέσω αλλοδαπής θυγατρικής, τον φόρο που κατέβαλε η δεύτερη αυτή εταιρία επί των κερδών που αναλογούν στα εν λόγω μερίσματα, ενώ ο εθνικός μηχανισμός αποτροπής της διπλής οικονομικής φορολογίας παρέχει τη

δυνατότητα, σε περίπτωση αμιγώς εσωτερικής αλυσίδας συμμετοχής, εξουδετέρωσης της φορολογίας που επιβλήθηκε στα μερίσματα που διένειμε μια εταιρία σε κάθε επίπεδο της αλυσίδας συμμετοχής, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 49 και 63 ΣΛΕΕ.

- 2) Το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία), παραλείποντας να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ, προκειμένου να καθοριστεί αν επιτρεπόταν να μη ληφθεί υπόψη, για τον υπολογισμό της επιστροφής του φόρου κινητών αξιών που κατέβαλε ημεδαπή εταιρία για τη διανομή μερισμάτων καταβληθέντων από αλλοδαπή εταιρία, μέσω αλλοδαπής θυγατρικής, ο φόρος που κατέβαλε η δεύτερη αυτή εταιρία επί των κερδών που αναλογούν στα εν λόγω μερίσματα, μολονότι η ερμηνεία των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης την οποία δέχθηκε το δικαστήριο αυτό με τις αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), και της 10ης Δεκεμβρίου 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), δεν ήταν τόσο προφανής ώστε να μην καταλείπει περιθώριο για καμία εύλογη αμφιβολία, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 267, τρίτο εδάφιο, ΣΛΕΕ.
- 3) Απορρίπτει κατά τα λοιπά την προσφυγή.
- 4) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή και η Γαλλική Δημοκρατία φέρουν τα δικαστικά τους έξοδα.

(υπογραφές)