



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

4 oktober 2018*

„Niet-nakoming – Artikelen 49 en 63 VWEU en artikel 267, derde alinea, VWEU – Opeenvolgende belastingheffingen – Verschil in behandeling naargelang van de lidstaat van vestiging van de kleindochteronderneming – Teruggaaf van de onterecht ingehouden roerende voorheffing – Vereisten aan het bewijs van het recht op een dergelijke teruggaaf – Bovengrens aan het recht op teruggaaf – Discriminatie – Nationale rechter die in laatste aanleg uitspraak doet – Verplichting tot prejudiciële verwijzing”

In zaak C-416/17,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 10 juli 2017,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door J.-F. Brakeland en W. Roels als gemachtigden,

verzoekster,

tegen

Franse Republiek, vertegenwoordigd door E. de Moustier, A. Alidière en D. Colas als gemachtigden,

verweerster,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. L. da Cruz Vilaça, kamerpresident, K. Lenaerts, president van het Hof, waarnemend rechter van de Vijfde kamer, E. Levits (rapporteur), M. Berger en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: M.-A. Gaudissart, adjunct-griffier,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 20 juni 2018,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 juli 2018,

het navolgende

* Procestaal: Frans.

Arrest

- 1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Franse Republiek, door de handhaving van een discriminerende en onevenredige behandeling van Franse moedermaatschappijen die dividend ontvangen van buitenlandse dochterondernemingen met betrekking tot het recht op teruggaaf van de belasting die is geïnd in strijd met het Unierecht zoals dat is uitgelegd in het arrest van het Hof van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 49, artikel 63 en artikel 267, derde alinea, VWEU, alsmede de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid.

Nationaal recht

- 2 In de versie die gold in de heffingsjaren in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), bepaalde artikel 146, lid 2, van de code général des impôts (algemeen belastingwetboek; hierna: „CGI”):

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

- 3 Artikel 158 bis, I, CGI, in de versie die gold in de heffingsjaren in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), bepaalde:

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

- a) de bedragen die zij van de vennootschap ontvangen;
- b) een belastingkrediet in de vorm van een krediet op de rekening van de staatskas.

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

Het kan enkel worden gebruikt voor zover het inkomen begrepen is in de grondslag voor de door de belanghebbende verschuldigde inkomstenbelasting.

Het wordt aanvaard als betaling van die belasting.

Het wordt teruggegeven aan natuurlijke personen voor zover het bedrag ervan het bedrag van de door die personen verschuldigde belasting overschrijdt.”

- 4 In de versie die toepasselijk was op bedragen die vanaf 1 januari 1999 werden uitgekeerd, bepaalde artikel 223 sexies, lid 1, eerste alinea, CGI:

„[...] [Een] vennootschap [dient], wanneer zij winst uitkeert uit bedragen die niet tegen het normale tarief van de vennootschapsbelasting [...] zijn belast, een voorheffing te betalen die gelijk is aan het belastingkrediet zoals berekend volgens artikel 158 bis, I. [...] Deze voorheffing is verschuldigd over uitkeringen die recht geven op het belastingkrediet als bepaald in artikel 158 bis, ongeacht de ontvangers ervan.”

Voorgeschiedenis van het geding

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

- 5 In 2001 heeft Accor, een vennootschap naar Frans recht, de Franse belastingdienst verzocht om teruggaaf van de roerende voorheffing die zij had betaald bij de dooruitdeling van dividend dat zij had ontvangen van haar dochterondernemingen die in andere lidstaten zijn gevestigd. Dit verzoek om teruggaaf hield verband met het feit dat een moedermaatschappij de door haar verschuldigde roerende voorheffing alleen mocht verrekenen met het belastingkrediet dat aan de uitkering van dat dividend verbonden was, indien het betrekking had op dividend dat afkomstig was van ingezeten dochterondernemingen. Na afwijzing van dit verzoek door de belastingdienst heeft Accor beroep ingesteld bij de Franse bestuursrechter.
- 6 Het Hof heeft in een door de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) ingediend verzoek om een prejudiciële beslissing, in zijn arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), allereerst in punt 49 aangegeven dat ingevolge de Franse wetgeving, anders dan het geval was met dividend dat was uitgekeerd door ingezeten dochterondernemingen, belastingheffing bij de niet-ingezeten dochteronderneming niet kon worden vermeden, ofschoon zowel van ingezeten dochterondernemingen ontvangen dividend als dividend dat was uitgekeerd door niet-ingezeten dochterondernemingen bij de dooruitdeling ervan aan de voorheffing was onderworpen.
- 7 Het Hof heeft in punt 69 van dat arrest geoordeeld dat een dergelijk verschil in behandeling tussen dividend dat wordt uitgekeerd door een ingezeten dochteronderneming en dividend dat wordt uitgekeerd door een niet-ingezeten dochteronderneming, strijdig was met de artikelen 49 en 63 VWEU.
- 8 In punt 92 van dat arrest heeft het Hof vervolgens geoordeeld dat een lidstaat in staat moest zijn, het bedrag te bepalen van de in de staat van vestiging van de uitkerende vennootschap betaalde vennootschapsbelasting waarop het aan de ontvangende moedermaatschappij toegekende belastingkrediet betrekking moest hebben en dat dus niet kon worden volstaan met het bewijs dat de uitkerende vennootschap in haar staat van vestiging was belast over de winst waarover het dividend was uitgekeerd, zonder informatie te verstrekken over de aard en het tarief van de belasting die over die winst daadwerkelijk was geheven.
- 9 Het Hof heeft daaraan in de punten 99 en 101 van dat arrest toegevoegd dat de verlangde bewijsstukken de belastingautoriteiten van de lidstaat die de belasting heft in staat moeten stellen, duidelijk en nauwkeurig na te gaan of de voorwaarden voor de verkrijging van een belastingvoordeel vervuld zijn, en dat het verzoek om overlegging van bedoelde gegevens moet worden gedaan binnen de wettelijke bewaartermijn voor administratieve of boekhoudkundige bescheiden, zoals vastgelegd in het recht van de lidstaat waar de dochteronderneming is gevestigd, zonder dat kan worden verlangd dat bescheiden worden overgelegd die betrekking hebben op een tijdvak dat die bewaartermijn aanzienlijk overschrijdt.
- 10 Het Hof heeft aldus voor recht verklaard:
 - „1) De artikelen 49 VWEU en 63 VWEU staan in de weg aan wettelijke bepalingen van een lidstaat ter voorkoming van de economische dubbele belasting van dividend zoals aan de orde in het hoofdgeding, op grond waarvan een moedermaatschappij de voorheffing die zij moet betalen wanneer zij van haar dochterondernemingen ontvangen dividend dooruitdeelt aan haar eigen aandeelhouders, mag verrekenen met het belastingkrediet dat aan de uitkering van dat dividend is verbonden indien het dividend van een in die lidstaat gevestigde dochteronderneming betreft, maar die deze mogelijkheid niet bieden wanneer dat dividend afkomstig is van een

dochteronderneming die is gevestigd in een andere lidstaat, daar volgens die wettelijke bepalingen in dat laatste geval geen belastingkrediet wordt toegekend ter zake van de uitkering van dat dividend door die dochteronderneming.

[...]

- 3) Het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel staan er niet aan in de weg dat aan teruggaaf aan een moedermaatschappij van bedragen waardoor moet worden gewaarborgd dat op door die vennootschap dooruitgedeeld dividend dat wordt uitgekeerd door in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen van die moedermaatschappij en dividend dat afkomstig is van dochterondernemingen die in andere lidstaten zijn gevestigd, dezelfde belastingregeling wordt toegepast, de voorwaarde is gekoppeld dat de belastingplichtige voor elke dividendbetaling de gegevens overlegt die hij als enige in bezit heeft, met name inzake het daadwerkelijk toegepaste belastingtarief en het belastingbedrag dat daadwerkelijk is betaald over de winst die zijn in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen hebben behaald, terwijl voor in Frankrijk gevestigde dochterondernemingen dat bewijs, dat de overheid bekend is, niet vereist is. De overlegging van die gegevens mag echter slechts worden verlangd onder het voorbehoud dat het in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk is, het bewijs te leveren van de door in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen betaalde belasting, gelet op onder meer de wettelijke bepalingen van die lidstaten op het gebied van de vermindering van dubbele belasting en de registratie van af te dragen vennootschapsbelasting alsmede de bewaring van administratieve bescheiden. De verwijzende rechterlijke instantie dient na te gaan of aan die voorwaarden in het hoofdgeding is voldaan.”

Arresten van de Conseil d'État

- 11 Na uitspraak van het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), heeft de Conseil d'État in zijn arresten van 10 december 2012, *Rhodia* (FR:CESSR:2012:317074.20121210), en 10 december 2012, *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210) (hierna: „arresten van de Conseil d'État”), de voorwaarden vastgesteld voor de teruggaaf van de roerende voorheffingen die in strijd met het Unierecht zijn geïnd.
- 12 Zo heeft de Conseil d'État in de eerste plaats wat de omvang van de teruggaaf van de roerende voorheffing betreft, geoordeeld dat:
- indien het door een in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming aan haar Franse moedermaatschappij dooruitgedeelde dividend bij die dochteronderneming niet is belast, voor de vaststelling van de voorheffing die aan de moedermaatschappij moet worden teruggegeven geen rekening moet worden gehouden met de belasting die is betaald door de kleindochteronderneming die de winst heeft behaald waarover het dividend is uitgekeerd (arresten van de Conseil d'État van 10 december 2012, *Rhodia*, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punt 29, en 10 december 2012, *Accor*, (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punt 24);
 - wanneer een uitkerende vennootschap in de lidstaat daadwerkelijk belasting heeft betaald tegen een hoger tarief dan het normale Franse belastingtarief, namelijk 33,33 %, moet het belastingkrediet waarop zij aanspraak kan maken worden beperkt tot een derde van het ontvangen en dooruitgedeelde dividend (arresten van de Conseil d'État van 10 december 2012, *Rhodia*, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punt 44, en 10 december 2012, *Accor*, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punt 40).

- 13 De Conseil d'État heeft, in de tweede plaats, wat betreft de bewijsstukken die ter onderbouwing van de vorderingen tot teruggaaf moeten worden overgelegd, vastgesteld dat:
- de voorheffingsaangiften bindend zijn bij de vaststelling van het bedrag van het dividend dat van de in een andere lidstaat gevestigde dochterondernemingen is ontvangen (arresten van de Conseil d'État van 10 december 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punten 24 en 25, en 10 december 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punten 19 en 20);
 - alle bewijsstukken waarmee het verzoek tot teruggaaf kan worden onderbouwd gedurende de gehele procedure beschikbaar dienen te zijn, ook wanneer de wettelijke bewaartermijn van de bescheiden is verstreken (arresten van de Conseil d'État van 10 december 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punt 35, en 10 december 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punt 31).

Precontentieuze procedure

- 14 Naar aanleiding van de arresten van de Conseil d'État heeft de Commissie verschillende klachten ontvangen over de voorwaarden voor teruggaaf van de roerende voorheffing die was betaald door Franse vennootschappen die dividend uit het buitenland hadden ontvangen.
- 15 Aangezien de Commissie na de uitwisseling van informatie tussen haar en de Franse Republiek niet tevredengesteld was, heeft zij de Franse autoriteiten op 27 november 2014 een aanmaningsbrief gezonden, waarin zij opmerkte dat sommige voorwaarden voor teruggaaf van de roerende voorheffing uit de arresten van de Conseil d'État schending van het Unierecht konden inhouden.
- 16 Daar de Franse Republiek in haar antwoord van 26 januari 2015 de haar verweten punten had betwist, heeft de Commissie haar op 29 april 2016 een met redenen omkleed advies gezonden, met het verzoek de nodige maatregelen te nemen om binnen twee maanden na ontvangst ervan aan dit advies te voldoen.
- 17 Omdat de Franse Republiek in haar antwoord van 28 juni 2016 bij haar standpunt bleef, heeft de Commissie op grond van artikel 258 VWEU het onderhavige beroep wegens niet-nakoming ingesteld.

Beroep

- 18 Tot staving van haar beroep voert de Commissie vier grieven aan, waarvan de eerste drie grieven zijn ontleend aan schending van de artikelen 49 en 63 VWEU, zoals uitgelegd door het Hof in het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), alsmede van de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid, en de vierde grief is ontleend aan schending van artikel 267, derde alinea, VWEU.

Eerste grief: schending van de artikelen 49 en 63 VWEU als gevolg van de beperking van het recht op teruggaaf van de roerende voorheffing die het gevolg is van het feit dat geen rekening wordt gehouden met de belasting die is betaald door de kleindochterondernemingen die gevestigd zijn in een andere lidstaat dan de Franse Republiek

Argumenten van partijen

- 19 Volgens de Commissie hebben de arresten van de Conseil d'État geen einde gemaakt aan de door het Hof in het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), vastgestelde onverenigbaarheid van de Franse wetgeving met de artikelen 49 en 63 VWEU. Ingevolge de arresten

van de Conseil d'État wordt immers, met het oog op de teruggaaf van de roerende voorheffing die door de moedermaatschappij is betaald in geval van dooruitdeling van dividend, geen rekening gehouden met de belasting die is betaald door niet-ingezeten kleindochterondernemingen waarvan het dividend afkomstig is dat ten grondslag ligt aan het dividend dat door de niet-ingezeten dochteronderneming is uitgekeerd aan de ingezeten moedervereniging. Andersom wordt, in een zuiver binnenlandse participatieketen, de economische dubbele belastingheffing geneutraliseerd, omdat de dividenduitkering tussen de kleindochter en de dochteronderneming recht geeft op een belastingkrediet ten bedrage van de roerende voorheffing die wegens deze dooruitdeling is verschuldigd.

- 20 Bovendien kan deze verschillende behandeling naargelang van de zetel van de uitkerende kleindochteronderneming niet objectief worden gerechtvaardigd.
- 21 Allereerst kan het ontbreken van het begrip „kleindochteronderneming” in het Franse recht niet dienen als reden om geen rekening te houden met de belastingheffing op de winst waaruit de niet-ingezeten kleindochter via de dochteronderneming dividend uitkeert aan de moedermaatschappij, omdat anders het risico ontstaat van een te formalistische toepassing van het belastingkredietstelsel. Bovendien staat de behandeling van dividend naargelang van de oorsprong ervan en niet die van entiteiten die onderdeel zijn van een participatieketen ter discussie. In dit verband is de omstandigheid dat de dochteronderneming in aanmerking is gekomen voor een belastingvrijstelling irrelevant, aangezien aanvankelijk belasting is geheven over het dividend dat is uitgekeerd door de kleindochteronderneming.
- 22 Vervolgens kan, aangezien de betaling van de roerende voorheffing in geval van dividenduitkering is verplicht krachtens de Franse wetgeving, niet worden gesteld dat de extra belastingdruk op het door een ingezeten vereniging uitgekeerde dividend dat afkomstig is uit de voorafgaande dividenduitkering tussen haar niet-ingezeten dochter- en kleindochteronderneming, zijn oorzaak vindt in de wetgeving van hun lidstaat van vestiging.
- 23 Ten slotte betoogt de Commissie dat de Franse Republiek zich niet kan onttrekken aan de verplichting tot voorkoming van economische dubbele belasting bij uitkering van dividend dat afkomstig is uit de winst van een niet-ingezeten kleindochteronderneming, met het argument dat het niet aan haar is om haar belastingstelsel aan te passen aan de verschillende heffingsregelingen van de andere lidstaten. De Franse Republiek wordt immers niet gevraagd haar belastingstelsel aan te passen, maar enkel om dit stelsel op gelijke wijze toe te passen, ongeacht de herkomst van het uitgekeerde dividend.
- 24 De Franse regering betwist niet dat de belastingheffing op het door een niet-ingezeten kleindochteronderneming uitgekeerde dividend niet kan worden geneutraliseerd met de voorschriften voor teruggaaf van de roerende voorheffing die in de arresten van de Conseil d'État zijn bepaald. Zij voert echter aan dat de Franse regeling ervoor zorgt dat uitsluitend bij elke uitkerende vereniging dubbele belasting wordt voorkomen. Het staat een lidstaat echter vrij om zijn belastingstelsel naar eigen goeddunken in te richten mits het geen discriminatie oplevert, zodat hij zijn eigen belastingstelsel niet hoeft aan te passen aan dat van de andere lidstaten.
- 25 In casu is het volgens de Franse belastingregeling niet mogelijk de belasting die door ingezeten kleindochterondernemingen is betaald te verrekenen met de door hun moedermaatschappij verschuldigde belasting. Het belastingkrediet wordt de moedermaatschappij namelijk uitsluitend verleend ten belope van de belasting die over de winst van de uitkerende dochteronderneming is geheven. De Franse Republiek zou dus niet verplicht zijn, bij de berekening van de teruggaaf van de betaalde roerende voorheffing rekening te houden met de belasting die is betaald door niet-ingezeten kleindochterondernemingen die dividend uitkeren.

- 26 De omstandigheid dat over de dividenduitkering door een kleindochteronderneming aan een dochteronderneming belasting is geheven, zou dus het gevolg zijn van de toepassing van een belastingregeling van buiten de Franse Republiek, die zij niet hoeft te corrigeren.
- 27 Aangezien het Franse stelsel ter voorkoming van dubbele belasting kleindochterondernemingen buiten beschouwing laat, zou de belasting op uitgekeerd dividend overigens uitsluitend kunnen worden verrekend ten aanzien van de vennootschap die het dividend ontvangt. Het gaat met andere woorden om een binaire verhouding tussen twee entiteiten, waarvan de ene uitkeert en de andere ontvangt, met dien verstande dat de kleindochteronderneming in geval van dooruitdeling via een tussenliggende vennootschap zou worden beschouwd als de dochter van de tussenliggende vennootschap.
- 28 In die omstandigheden zou het Franse stelsel moeten worden onderscheiden van het Britse stelsel van voorheffing van vennootschapsbelasting (*advance corporation tax*), dat aan de orde was in de zaken die hebben geleid tot de arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), en 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). De Franse regeling zou namelijk geen rekening houden met de belasting die al dan niet ingezeten kleindochterondernemingen moeten betalen, omdat deze regeling berust op een logica van het compenseren van belasting en niet op een logica van het belasten van de groep.

Beoordeling door het Hof

- 29 Met haar eerste grief is de Commissie van mening dat door de uit de arresten van de Conseil d'État voortvloeiende onmogelijkheid om, voor de teruggaaf van de voorheffing die bij dividenduitkering is verschuldigd door een in Frankrijk ingezeten moedermaatschappij, de belasting op te voeren die is betaald over de aan dit dividend ten grondslag liggende winst die is behaald door een in een andere lidstaat gevestigde kleindochteronderneming van deze moeder, wanneer dit dividend aan de moederonderneming is dooruitgedeeld via een niet-ingezeten dochteronderneming, de onverenigbaarheid van het Franse mechanisme ter voorkoming van dubbele belasting met de artikelen 49 en 63 VWEU, zoals door het Hof vastgesteld in zijn arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), niet kan worden verholpen.
- 30 In punt 69 van dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat de artikelen 49 en 63 VWEU in de weg staan aan wettelijke bepalingen van een lidstaat ter voorkoming van de economische dubbele belasting van dividend op grond waarvan een moedermaatschappij de voorheffing die zij moet betalen wanneer zij van haar dochterondernemingen ontvangen dividend dooruitdeelt aan haar eigen aandeelhouders, mag verrekenen met het belastingkrediet dat aan de uitkering van dat dividend is verbonden indien het dividend afkomstig is van een in die lidstaat gevestigde dochteronderneming, maar die deze mogelijkheid niet bieden wanneer dit dividend is uitgekeerd door een dochteronderneming in een andere lidstaat, aangezien ter zake van een dergelijke uitkering in dat geval geen aan de uitkering van dividend door deze dochteronderneming verbonden belastingkrediet wordt toegekend.
- 31 Zoals de Commissie benadrukt, heeft de uitvoering door de Conseil d'État van het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), tot gevolg dat de ingezeten moedermaatschappij, die een dividenduitkering ontvangt van een van haar dochterondernemingen die in een andere lidstaat is gevestigd, recht heeft op teruggaaf van de roerende voorheffing die is verschuldigd wegens de dooruitdeling van dat dividend aan haar aandeelhouders, waarbij alleen rekening wordt gehouden met de belasting die op het niveau van de dochteronderneming over dit dividend is betaald. De belasting die eerder op een lager niveau van de participatieketen door een kleindochteronderneming over dat dividend is betaald wordt daarentegen bij de bepaling van de hoogte van de teruggaaf niet in aanmerking genomen.

- 32 In dit verband wordt niet door de Franse Republiek betwist dat de Franse regeling ter voorkoming van economische dubbele belasting er in het kader van een zuiver nationale participatieketen automatisch toe leidt dat de belasting die op elk niveau in de participatieketen is betaald in aanmerking wordt genomen. Elke dividenduitkering door een dochteronderneming geeft immers recht op een belastingkrediet dat de moedermaatschappij kan verrekenen met de voorheffing die zij, als dochteronderneming, moet betalen bij de dooruitdeling van dit dividend aan haar eigen moederonderneming, welke voorheffing gelijk is aan het belastingkrediet. Het betrokken stelsel voorkomt dus de economische dubbele belasting van de uitgekeerde winst door de toekenning van een belastingkrediet aan de moedermaatschappij, dat de voorheffing die verschuldigd is over de door haar dooruitgedeelde winst compenseert.
- 33 In het kader van een grensoverschrijdende dividenduitkering heeft het feit dat bij de berekening van de teruggaaf van de verschuldigde roerende voorheffing bij dooruitdeling door de begunstigde ingezeten moedermaatschappij alleen rekening wordt gehouden met de belasting die over dit dividend is betaald door de niet-ingezeten dochteronderneming zelf in het geval de aan dit dividend ten grondslag liggende winst is behaald door een kleindochteronderneming, daarentegen tot gevolg dat dit dividend minder gunstig wordt behandeld dan in het geval van een zuiver binnenlandse participatieketen.
- 34 In het geval het dividend dat door een niet-ingezeten dochteronderneming wordt uitgekeerd aan haar ingezeten moedermaatschappij, in de lidstaat van vestiging van de dochteronderneming in aanmerking is gekomen voor een belastingvrijstelling, bedraagt de teruggaaf van de voorheffing die bij dooruitdeling is verschuldigd immers nul, omdat er geen sprake was van belasting over het dividend op het niveau van de dochteronderneming. Zo wordt door het niet in aanmerking nemen van de daadwerkelijke belasting die is betaald over de winst die ten grondslag ligt aan het dividend dat eerder, op een lager niveau in de participatieketen, is uitgekeerd, namelijk door een kleindochteronderneming van de dochteronderneming, de economische dubbele belasting van de uitgekeerde winst gehandhaafd.
- 35 Zoals de Franse Republiek betoogt, voorziet het thans geldende Unierecht niet in algemene criteria voor de verdeling van de bevoegdheden tussen de lidstaten voor de afschaffing van dubbele belasting binnen de Unie. Zo blijft elke lidstaat vrij om zijn regeling inzake de belastingheffing over winstuitkeringen te organiseren voor zover deze regeling geen bij het VWEU verboden discriminatie bevat (zie in die zin arrest van 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punt 40).
- 36 Er zij aan herinnerd dat met betrekking tot een belastingregel zoals die waarvan de wijze van toepassing door de Commissie wordt betwist, die ertoe strekt economische dubbele belasting van winstuitkeringen te voorkomen, de situatie van een vennootschap-aandeelhouder die buitenlandse dividenden ontvangt, vergelijkbaar is met die van een vennootschap-aandeelhouder die binnenlandse dividenden ontvangt, voor zover de winst in beide gevallen in beginsel opeenvolgende keren kan worden belast (arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punt 62; 15 september 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punt 45, en 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punt 37).
- 37 Een lidstaat waarin een regeling ter voorkoming van economische dubbele belasting geldt voor dividenden die aan ingezetenen worden uitgekeerd door ingezeten vennootschappen, is op grond van de artikelen 49 en 63 VWEU ertoe verplicht, dividenden die aan ingezetenen worden uitgekeerd door niet-ingezeten vennootschappen, op evenwaardige wijze te behandelen (arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punt 72; 10 februari 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen*, C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punt 60, en *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punt 38), tenzij een verschil in behandeling wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang (arresten van 15 september 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punt 44, en 11 september 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, punt 69).

- 38 Daarenboven is het argument dat de Franse Republiek ontleent aan het ontbreken van het begrip „kleindochteronderneming” in de Franse regeling ter voorkoming van dubbele belasting niet relevant, gelet op het doel van de betrokken regeling en het mechanisme dat is vastgesteld voor de uitvoering ervan.
- 39 Zelfs indien het belastingkrediet slechts kan worden toegekend in het kader van een binaire verhouding tussen de moedermaatschappij en haar dochteronderneming, neemt dit echter niet weg dat de betrokken fiscale regeling voorkomt dat het dividend dat ook door ingezeten kleindochterondernemingen wordt uitgekeerd economisch dubbel wordt belast, omdat het betrokken belastingvoordeel opeenvolgend, op alle niveaus van de participatieketen van de in Frankrijk gevestigde vennootschappen, wordt toegekend.
- 40 De Franse Republiek benadrukt dat de eventuele nadelen die het gevolg zijn van de parallele uitoefening van heffingsbevoegdheden van de verschillende lidstaten geen beperking vormen van de vrijheden van verkeer, voor zover deze uitoefening geen discriminatie oplevert.
- 41 De hoedanigheid van lidstaat van vestiging van de vennootschap die het dividend ontvangt, kan inderdaad niet de verplichting voor deze lidstaat meebrengen om een fiscaal nadeel te compenseren dat voortvloeit uit een opeenvolgende belastingheffing die geheel plaatsvindt in de lidstaat van vestiging van de uitkerende vennootschap, wanneer eerstbedoelde lidstaat het ontvangen dividend bij de op zijn grondgebied gevestigde vennootschappen belast noch anderszins in aanmerking neemt (zie in die zin arrest van 11 september 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, punt 84).
- 42 Zoals blijkt uit punt 39 van het onderhavige arrest, is het betrokken fiscaal nadeel echter het uitvloeisel van de Franse belastingwetgeving. Deze wetgeving belast immers door middel van de roerende voorheffing de dooruitdeling van reeds belaste winst, maar maakt het mogelijk deze economische dubbele belastingheffing te vermijden wanneer de dooruitgedeelde winst oorspronkelijk is belast bij een ingezeten kleindochteronderneming. Deze wetgeving belast daarentegen de dooruitdeling van winst die oorspronkelijk afkomstig is van een niet-ingezeten kleindochteronderneming, zelfs wanneer de winst reeds is belast in de lidstaat waar deze kleindochter is gevestigd, zonder toe te staan dat deze laatste belastingheffing in aanmerking wordt genomen met het oog op de voorkoming van de economische dubbele belasting ten gevolge van de Franse wetgeving.
- 43 De Franse Republiek was, om een einde te maken aan de discriminerende behandeling die was vastgesteld bij de toepassing van die fiscale regeling die tot doel had economische dubbele belasting van dividenduitkeringen te voorkomen, dus verplicht om rekening te houden met de belasting die in een eerder stadium over de uitgekeerde winst was betaald ten gevolge van de uitoefening van de belastingbevoegdheden door de lidstaat van oorsprong van het dividend, binnen de grenzen van haar eigen heffingsbevoegdheid (zie in die zin arrest van 11 september 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, punt 86), ongeacht het niveau in de participatieketen waar de belasting is geheven, namelijk bij een dochter-, dan wel een kleindochteronderneming.
- 44 Uit punt 82 van het arrest van het Hof van 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), gelezen in samenhang met het dictum van het arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), komt namelijk naar voren dat de lidstaat die een ingezeten vennootschap die dividend ontvangt van een andere ingezeten vennootschap toestaat de door die tweede vennootschap betaalde vennootschapsbelasting af te trekken van de door haar verschuldigde vennootschapsbelasting, met betrekking tot de belasting over de uitgekeerde winsten een dergelijke mogelijkheid moet toekennen aan een ingezeten vennootschap die dividenden ontvangt van een niet-ingezeten vennootschap, ongeacht of deze belasting is betaald door een directe dan wel een indirecte dochteronderneming van de eerste vennootschap.

- 45 In dit verband doet het verschil dat bestaat tussen het in deze zaak aan de orde zijnde Franse stelsel, dat is gebaseerd op de toekenning van een belastingkrediet, en het Britse stelsel dat aan de orde was in de zaken die hebben geleid tot de arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), en 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), niet af aan het in het vorige punt in herinnering geroepen beginsel. Dit verschil heeft immers slechts betrekking op de belastingtechniek die wordt gebruikt om eenzelfde doelstelling te bereiken, namelijk het voorkomen van de economische dubbele belasting over de uitgekeerde dividenden. Elke lidstaat blijft echter vrij om zijn eigen regeling ter voorkoming van economische dubbele belasting van uitgekeerde winst te organiseren, voor zover deze regeling geen bij het VWEU verboden discriminatie bevat (zie in die zin arrest van 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punt 40).
- 46 Uit het bovenstaande volgt dat, door te weigeren om voor de berekening van de teruggaaf van de roerende voorheffing die door een ingezeten moedermaatschappij is betaald over de uitkering van dividend dat via een niet-ingezeten dochteronderneming door een niet-ingezeten kleindochteronderneming is gestort, rekening te houden met de belasting die deze niet-ingezeten kleindochteronderneming in de lidstaat waar zij is gevestigd heeft betaald over de winst waaruit dit dividend wordt uitgekeerd, terwijl het nationale stelsel ter voorkoming van economische dubbele belasting het in het geval van een zuiver binnenlandse participatieketen wel mogelijk maakt de belasting die door een vennootschap is betaald over de dividenduitkering op elk niveau van deze participatieketen te neutraliseren, de Franse Republiek de verplichtingen die op haar rusten krachtens de artikelen 49 en 63 VWEU niet is nagekomen.

Tweede grief: onevenredige aard van de vereisten aan het bewijs als grondslag voor het recht op teruggaaf van de onrechtmatig geïnde roerende voorheffing

Argumenten van partijen

- 47 De tweede grief van de Commissie omvat drie onderdelen.
- 48 Met het eerste onderdeel van deze grief betoogt de Commissie dat het vereiste dat de boekhoudkundige bescheiden inzake het uitgekeerde dividend moeten overeenstemmen met de notulen van de algemene vergadering van de dochterondernemingen waarin wordt vastgesteld welke winst is gegenereerd in de vorm van uitkeerbaar dividend, het uiterst moeilijk of zelfs onmogelijk maakt te bewijzen dat het uitgekeerde dividend is verbonden aan een bepaald boekhoudkundig resultaat, aangezien de notulen van de algemene vergaderingen vaak zijn gericht op een boekhoudkundig geheel dat de transporten van eerdere boekjaren omvat.
- 49 In het tweede onderdeel stelt de Commissie dat de arresten van de Conseil d'État, door het recht op teruggaaf van de roerende voorheffing afhankelijk te stellen van een voorafgaande voorheffingsaangifte die de bedragen vermeldt van de voorheffing die is betaald uit hoofde van dooruitdeling van dividend, een dergelijk recht in de praktijk zouden tenietdoen. Dit zou met name het geval zijn voor vennootschappen die voor de uitspraak van het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), geen aanspraak hadden gemaakt op het belastingkrediet voor uitgekeerd dividend dat afkomstig was van niet-ingezeten dochterondernemingen.
- 50 Aangezien de ingezeten vennootschappen krachtens de Franse wetgeving geen belastingkrediet ontvingen uit hoofde van de voorheffing die was verschuldigd over de van een niet-ingezeten dochteronderneming afkomstige dividenduitkering, kon namelijk niet van deze vennootschappen worden geëist dat zij dit dividend in hun voorheffingsaangifte vermeldden.

- 51 Tot slot is het derde onderdeel van deze grief eraan ontleend dat de arresten van de Conseil d'État, door te vermelden dat het verstrijken van de wettelijke bewaartermijn van de bescheiden de vennootschap die om teruggaaf van onrechtmatig geïnde roerende voorheffing verzoekt niet ontheft van haar verplichting om alle informatie te verstrekken die haar verzoek kan onderbouwen, het uiterst moeilijk, of zelfs onmogelijk zouden maken bewijs te leveren voor de betaling door de niet-ingezeten dochteronderneming van de belasting over het uitgekeerde dividend.
- 52 De Franse Republiek benadrukt vooraf dat in het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), uitdrukkelijk is gepreciseerd dat de voorheffing slechts kan worden teruggegeven op voorwaarde dat de verzoekende vennootschappen, ongeacht op welke wijze, het bewijs van de door hun dochterondernemingen in hun lidstaat van vestiging betaalde belastingen overleggen.
- 53 In deze context zouden de arresten van de Conseil d'État zich onderscheiden door een bijzonder open benadering, aangezien deze rechterlijke instantie alle soorten documenten heeft aanvaard waarmee de vennootschappen kunnen bewijzen tegen welk tarief hun niet-ingezeten dochterondernemingen belasting hebben betaald.
- 54 Ten eerste herinnert de Franse Republiek eraan dat in de arresten van de Conseil d'État niet is geëist dat wordt bewezen dat de belasting waarvan de verrekening werd gevorderd, op het dividend over een bepaald boekjaar heeft gedrukt. De belasting die globaal over het dividend is betaald, ongeacht het boekjaar waarin dit dividend is gevormd, zou dus als zodanig in aanmerking worden genomen.
- 55 Bovendien zou de omstandigheid dat de Conseil d'État zich in de zaken die tot zijn arresten hebben geleid heeft gebaseerd op notulen van algemene vergaderingen van de niet-ingezeten dochterondernemingen, voortvloeien uit het feit dat de betrokken vennootschappen dergelijke documenten hebben overgelegd om te bewijzen hoeveel belasting op de uitgekeerde dividenden had gedrukt.
- 56 Ten tweede benadrukt de Franse Republiek dat de voorheffingsformulieren het technisch mogelijk maken aan te geven hoeveel voorheffing is betaald over de dooruitdeling van dividend dat afkomstig is van niet-ingezeten dochterondernemingen. Bovendien is de betaling van de roerende voorheffing slechts verschuldigd in geval van dooruitdeling, zodat dividend waarvoor moet worden aangetoond hoeveel belasting is geheven, altijd dooruitgedeeld dividend is.
- 57 Ten derde wordt door de arresten van de Conseil d'État niet verlangd dat er bewijsstukken worden overgelegd die niet onder de wettelijke bewaartermijn vallen. De Conseil d'État heeft zijn beoordeling gebaseerd op de door de betrokken vennootschappen overgelegde documenten. Het is hoe dan ook aan een belastingplichtige die een fiscaal bezwaar indient om de documenten die nodig zijn voor de onderbouwing van zijn vordering te bewaren totdat de bezwaar-, dan wel beroepsprocedure is afgerond, ongeacht de wettelijke bewaartermijn van die documenten.

Beoordeling door het Hof

– Opmerkingen vooraf

- 58 Het is van belang eraan te herinneren dat, ten eerste, de belastingautoriteiten van een lidstaat van de belastingplichtige de bewijzen mogen verlangen die zij noodzakelijk achten om te beoordelen of is voldaan aan de voorwaarden voor een in de betrokken wettelijke regeling neergelegd belastingvoordeel en, bijgevolg, of dat voordeel al dan niet moet worden toegekend (zie in die zin arresten van 3 oktober 2002, *Danner*, C-136/00, EU:C:2002:558, punt 50; 26 juni 2003, *Skandia en Ramstedt*, C-422/01, EU:C:2003:380, punt 43; 27 januari 2009, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, punt 54; 10 februari 2011,

Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punt 95; 30 juni 2011, Meilicke e.a., C-262/09, EU:C:2011:438, punt 45, en 15 september 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punt 82).

- 59 Ten tweede heeft het Hof, teneinde in de praktijk de onverenigbaarheid van de Franse wetgeving met de artikelen 49 en 63 VWEU, zoals uitgelegd door het Hof in zijn arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), op te heffen, geoordeeld dat een lidstaat in staat moet zijn het bedrag te bepalen van de in de staat van vestiging van de uitkerende vennootschap betaalde vennootschapsbelasting waarop het aan de ontvangende moedermaatschappij toegekende belastingkrediet betrekking moet hebben, en benadrukt dat niet kan worden volstaan met het bewijs dat de uitkerende vennootschap in haar staat van vestiging is belast over de winst waaruit het dividend is uitgekeerd, zonder informatie te verstrekken over de aard en het tarief van de belasting die daadwerkelijk over die winst is geheven (arrest van 15 september 2011, Accor C-310/09, EU:C:2011:581, punt 92).

– *Eerste onderdeel*

- 60 Het moet worden opgemerkt dat de Commissie, om aan te tonen dat de Franse Republiek onevenredige vereisten stelt aan het bewijs door overeenstemming te verlangen tussen de boekhoudkundige bescheiden inzake het uitgekeerde dividend en de notulen van de algemene vergadering van de dochterondernemingen waarin wordt vastgesteld welke winst is behaald in de vorm van uitkeerbaar dividend, in haar verzoekschrift verwijst naar de punten 43 en 56 van het arrest van de Conseil d'État van 10 december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), betreffende het onderzoek naar de hoogte van de terug te betalen bedragen over de jaren 1999 tot en met 2001.
- 61 Hieruit volgt dat de Commissie niet de noodzaak betwist dat een moedermaatschappij die teruggaaf verlangt van de onrechtmatig geïnde roerende voorheffing, voor elk dividend de gegevens verstrekt over het belastingtarief dat daadwerkelijk is toegepast en het bedrag dat daadwerkelijk aan belasting is betaald over de winsten die door de niet-ingezeten dochterondernemingen zijn behaald.
- 62 Uit het arrest van de Conseil d'État van 10 december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), komt echter niet naar voren dat deze rechter het bewijs dat de bedragen waarvan teruggaaf wordt verlangd daadwerkelijk betrekking hebben op het uitgekeerde dividend, heeft willen beperken tot de notulen van de algemene vergaderingen van de dochterondernemingen waarin een dergelijke uitkering wordt genoemd.
- 63 Ofschoon in dat arrest naar dergelijke stukken wordt verwezen, kan namelijk niet worden geconcludeerd dat voor de erkenning van een recht op terugbetaling van onrechtmatig geïnde roerende voorheffing noodzakelijkerwijze dergelijke stukken moeten worden overgelegd.
- 64 In dit verband moet eraan worden herinnerd dat de Commissie in een krachtens artikel 258 VWEU ingestelde niet-nakomingsprocedure de gestelde niet-nakoming dient te bewijzen door het Hof alle daarvoor nodige elementen te verschaffen (arrest van 28 januari 2016, Commissie/Portugal, C-398/14, EU:C:2016:61, punt 47).
- 65 Gelet op het voorgaande heeft de Commissie niet voldaan aan de op haar rustende bewijslast, zodat het eerste onderdeel van het tweede middel niet kan slagen.

– *Tweede onderdeel*

- 66 De Commissie is van mening dat het Franse recht, zoals toegepast in de arresten van de Conseil d'État, en meer in het bijzonder de beperking die voortvloeit uit het vereiste dat de aangiften van roerende voorheffing worden overgelegd en de verbindendheid van de keuzen van een moedermaatschappij bij de afrekening van de roerende voorheffing bij die aangiften, schending oplevert van de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid.
- 67 In dit verband staat vast dat de Franse Republiek, om een einde te maken aan de onverenigbaarheid van de Franse wetgeving met de artikelen 49 en 63 VWEU, zoals uitgelegd door het Hof in zijn arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), de roerende voorheffingen die door ingezeten vennootschappen waren betaald bij de dooruitdeling van dividend dat afkomstig was van hun niet-ingezeten dochterondernemingen moest terugbetalen en daarbij rekening moest houden met de belasting die in de lidstaat van vestiging van deze dochterondernemingen was betaald over de winst waaruit dit dividend is uitgekeerd, tegen maximaal het in Frankrijk toepasselijke belastingtarief.
- 68 Aangezien ten eerste voor een verzoek om teruggaaf noodzakelijkerwijze de voorwaarde geldt dat eerder de roerende voorheffing is betaald en ten tweede de dividenduitkering het belastbare feit is voor de betaling van een roerende voorheffing, kan een dergelijk verzoek niet ontvankelijk zijn indien geen voorheffing is betaald.
- 69 Dit is de reden waarom de voorheffingsaangiften betrekking hebben op alle dividenduitkeringen, ongeacht de herkomst ervan, zodat op die manier kan worden bepaald hoeveel de voorheffing bedraagt die is betaald over de dividenduitkeringen die afkomstig zijn van niet-ingezeten dochterondernemingen.
- 70 In dat opzicht heeft de Franse Republiek het bewijs geleverd dat de formulieren voor de voorheffingsaangifte vereisten dat werd vermeld welke dividenduitkeringen afkomstig waren van buitenlandse dochterondernemingen, hetgeen de Commissie in reply niet meer heeft betwist.
- 71 Bijgevolg kan niet worden geoordeeld dat het feit dat de keuzen die een moedermaatschappij heeft gemaakt bij de betaling van de roerende voorheffing ter gelegenheid van de desbetreffende aangifte bindend zijn, schending vormt van de beginselen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid.
- 72 In die omstandigheden moet, gelet op het feit dat de bewijslast, zoals opgemerkt in punt 64 van dit arrest, op de Commissie rust, het tweede onderdeel van de tweede grief ongegrond worden verklaard.

– *Derde onderdeel*

- 73 Volgens de Commissie maken de arresten van de Conseil d'État het bewijs voor de betaling van belasting door een niet-ingezeten dochteronderneming over uitgekeerd dividend bijzonder moeilijk of zelfs onmogelijk, aangezien zij de moedermaatschappij die verzoekt om teruggaaf van de roerende voorheffing niet ontslaan van de verplichting tot overlegging van bewijsstukken voor die betaling, waarvoor de wettelijke bewaartermijn krachtens het nationale recht van een andere lidstaat is afgelopen.
- 74 Met betrekking tot het doeltreffendheidsbeginsel moet worden opgemerkt dat de verlangde bewijsstukken de belastingautoriteiten van de lidstaat die de belasting heft in staat moeten stellen, duidelijk en nauwkeurig na te gaan of de voorwaarden voor de verkrijging van een belastingvoordeel vervuld zijn (zie in die zin arrest van 15 september 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punt 99).

- 75 Bovendien kan slechts worden verlangd dat voor elk dividend gegevens worden overgelegd inzake het belastingtarief dat daadwerkelijk is toegepast en de hoogte van de belasting die daadwerkelijk is betaald over de winst van de dochterondernemingen die in de andere lidstaten zijn gevestigd, op voorwaarde dat het in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk is het bewijs te leveren voor de betaling van de belasting door in de andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen, met name gelet op de wetgeving van die lidstaten op het gebied van de vermijding van dubbele belasting en de registratie van af te dragen vennootschapsbelasting alsmede de bewaring van administratieve of boekhoudkundige bescheiden (zie in die zin arrest van 15 september 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punt 100).
- 76 In dit verband moet het verzoek om overlegging van bedoelde gegevens worden gedaan binnen de wettelijke bewaartermijn voor administratieve of boekhoudkundige bescheiden, zoals vastgelegd in het recht van de lidstaat waar de dochteronderneming is gevestigd. Een dergelijk verzoek kan dus geen betrekking hebben op documenten die een tijdvak beslaan dat de wettelijke bewaartermijn voor administratieve en boekhoudkundige bescheiden aanzienlijk overschrijdt (zie in die zin arrest van 15 september 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punt 101).
- 77 Bijgevolg vloeit uit het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), voort dat de belastingautoriteiten van een lidstaat niet kunnen vereisen dat ter onderbouwing van een verzoek tot teruggaaf administratieve documenten worden overgelegd na een termijn die de wettelijke bewaartermijn van deze documenten in de lidstaat van oorsprong van deze documenten aanzienlijk overschrijdt.
- 78 Dienaangaande vloeit voort uit punt 35 van het arrest van de Conseil d'État van 10 december 2012, *Rhodia* (FR:CESSR:2012:317074.20121210), alsmede uit punt 31 van het arrest van de Conseil d'État van 10 december 2012, *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210), dat een vennootschap die een bezwaar heeft ingediend, gedurende de gehele procedure over alle elementen dient te beschikken waarmee zij de gegrondheid van haar vordering kan aantonen, en dat het verstrijken van de wettelijke bewaartermijn haar niet van die verplichting kan ontheffen.
- 79 In deze omstandigheden moet, zoals de advocaat-generaal in punt 64 van zijn conclusie heeft opgemerkt, bij de beoordeling of eventueel sprake is van schending van het doeltreffendheidsbeginsel omdat de belastingautoriteiten van een lidstaat hebben verzocht om overlegging van een administratief document als bewijs van bepaalde feiten, worden uitgegaan van de datum van inleiding van deze precontentieuze procedure.
- 80 De verplichting om elementen over te leggen die in het kader van een bezwaarprocedure de gegrondheid van een verzoek tot teruggaaf kunnen aantonen, kan geen schending van het doeltreffendheidsbeginsel opleveren voor zover deze verplichting niet geldt met betrekking tot een tijdvak dat de wettelijke bewaartermijn van administratieve en boekhoudkundige bescheiden aanzienlijk overschrijdt.
- 81 Uit de arresten van de Conseil d'État blijkt echter niet van schending van dit beginsel wanneer zij verklaren dat het verstrijken van de wettelijke bewaartermijn van documenten niet afdoet aan de verplichting van een vennootschap om „gedurende de gehele procedure” en met name gedurende de gerechtelijke procedure, te beschikken over alle elementen die haar verzoek kunnen onderbouwen. Een vennootschap kan immers niet beweren dat door het verstrijken van deze termijn automatisch een recht op teruggaaf van de betaalde voorheffing ontstaat.
- 82 Wat betreft de gestelde schending van het gelijkwaardigheidsbeginsel, voert de Commissie geen enkel argument aan dat die grief kan onderbouwen.
- 83 Bijgevolg moet, daar het derde onderdeel van de tweede grief ongegrond is, de tweede grief in zijn geheel worden afgewezen.

Derde grief: instelling van een bovengrens aan de mogelijke teruggaaf uit hoofde van een onrechtmatig bij een derde geïnde roerende voorheffing over het uitgekeerde dividend

Argumenten van partijen

- 84 De Commissie herinnert eraan dat de arresten van de Conseil d'État het bedrag dat aan moedermaatschappijen dient te worden terugbetaald uit hoofde van de roerende voorheffing die is betaald over de van een niet-ingezeten dochteronderneming ontvangen dividenduitkeringen, hebben begrensd op een derde van het bedrag van het uitgekeerde dividend.
- 85 Volgens de Commissie hebben de arresten van de Conseil d'État echter geen einde gemaakt aan de discriminatie tussen het uitgekeerde dividend dat afkomstig is van een ingezeten, respectievelijk van een niet-ingezeten vennootschap, vastgesteld door het Hof in het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), aangezien de hoogte van het belastingkrediet voor dividend dat is uitgekeerd door een ingezeten dochteronderneming nog steeds de helft van het dividend bedraagt.
- 86 Volgens de Franse Republiek komt de bovengrens van de teruggaaf van de voorheffing tot een derde van het ontvangen dividend overeen met de hoogte van de daadwerkelijk betaalde voorheffing. De gelijke behandeling van het door ingezeten en niet-ingezeten dochterondernemingen uitgekeerde dividend is dus volledig gewaarborgd.
- 87 Bovendien zou het door een dergelijke bovengrens aan de teruggaaf van de voorheffing mogelijk zijn om op gelijke wijze rekening te houden met de belasting die door de lidstaat van vestiging van de dochteronderneming op het uitgekeerde dividend is geheven, en met de belasting die drukt op het dividend dat door een ingezeten dochteronderneming is uitgekeerd.
- 88 Deze beperking kan er om deze reden in de praktijk inderdaad toe leiden dat de teruggaaf van de roerende voorheffing minder bedraagt dan de belasting die de uitkerende dochteronderneming in haar lidstaat van vestiging daadwerkelijk heeft betaald. Deze terugbetaling komt echter exact overeen met de voorheffing die de ingezeten vennootschap daadwerkelijk heeft betaald, zodat wordt voorkomen dat buitenlands dividend gunstiger wordt behandeld dan dividend dat is uitgekeerd door een ingezeten vennootschap.

Beoordeling door het Hof

- 89 In punt 87 van het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), heeft het Hof geoordeeld dat uit de rechtspraak volgt dat op grond van het recht van de Unie een lidstaat waarin een regeling voor het vermijden van economische dubbele belasting geldt in geval van dividend dat aan ingezetenen wordt uitgekeerd door ingezeten vennootschappen, dividend dat aan ingezetenen wordt uitgekeerd door niet-ingezeten vennootschappen weliswaar op gelijkwaardige wijze moet behandelen, maar dat recht niet verlangt dat de lidstaten belastingplichtigen die in buitenlandse ondernemingen hebben geïnvesteerd moet bevoordelen ten opzichte van degenen die in binnenlandse ondernemingen hebben geïnvesteerd.
- 90 In casu staat vast dat, krachtens de arresten van de Conseil d'État, aan het bedrag dat aan moedermaatschappijen moet worden terugbetaald uit hoofde van de roerende voorheffing die zij hebben betaald bij de uitkering van dividend dat is ontvangen van een niet-ingezeten dochteronderneming, een bovengrens is gesteld ter hoogte van een derde van het bedrag van het ontvangen dividend.

- 91 De Commissie is van mening dat, aangezien het belastingkrediet dat is toegekend aan een vennootschap die dividend uitkeert dat van een ingezeten dochteronderneming is ontvangen altijd de helft van het bedrag van dat dividend belooft, de bij de uitkering van dividend dat is ontvangen van een niet-ingezeten dochteronderneming aan de terugbetaling van de betaalde roerende voorheffing gestelde bovengrens van een derde van het bedrag van dat dividend, discriminatie vormt.
- 92 Dat betoog kan echter niet worden gevolgd.
- 93 Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 74 van zijn conclusie, kan door de wijze van toepassing van de CGI in de versie die van kracht was gedurende de belastingjaren die in de arresten van de Conseil d'État aan de orde waren, het dividend dat door een moedermaatschappij is dooruitgedeeld aan haar eigen aandeelhouders uiteindelijk fiscaal gelijkwaardig worden behandeld, los van de vraag of haar dochteronderneming die deze winst oorspronkelijk heeft behaald al dan niet ingezetene is.
- 94 In dit verband blijkt uit de bewoordingen van artikel 223 sexies, lid 1, eerste alinea, CGI dat de voorheffing die een moedermaatschappij bij de dooruitdeling van dividend aan haar eigen aandeelhouders moet afdragen even hoog is als het belastingkrediet dat is berekend onder de voorwaarden van artikel 158 bis CGI, welk belastingkrediet gelijk is aan de helft van het dividend dat deze moedermaatschappij eerder heeft ontvangen. Zo kan met dit belastingkrediet de verplichting tot betaling van de voorheffing bij de moedermaatschappij worden gecompenseerd en een einde worden gemaakt aan de economische dubbele belasting van de uitgekeerde winst.
- 95 Zoals de Franse Republiek in haar verweerschrift heeft uiteengezet, zonder daarin te zijn weersproken door de Commissie, bedraagt, wanneer het door een dochteronderneming uitgekeerde dividend niet gepaard gaat met enig belastingkrediet, zoals in het geval van een niet-ingezeten dochteronderneming, de voorheffing die door de moedermaatschappij moet worden betaald, een derde van het uitgekeerde dividend. Hieruit volgt dat door aan de teruggaaf van de voorheffing aan de moedermaatschappij een bovengrens te stellen van een derde van het uitgekeerde dividend uiteindelijk ook de economische dubbele belasting van de uitgekeerde winst kan worden voorkomen.
- 96 In deze omstandigheden kan deze gestelde bovengrens ook een einde maken aan het in het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), door het Hof opgemerkte verschil in behandeling van dit dividend en het dividend dat afkomstig is van een ingezeten dochteronderneming. Volgens de in dat arrest geformuleerde beginselen, en met name punt 88 ervan, kan een lidstaat immers niet worden verplicht een belastingkrediet toe te kennen voor de belasting die in een andere lidstaat is geheven op de uitgekeerde winst, dat meer zou bedragen dan de belasting die resulteert uit de toepassing van zijn eigen fiscale wetgeving.
- 97 De Commissie stelt in repliek nog dat, wanneer de moedermaatschappij de onrechtmatig geïnde voorheffing na deze te hebben teruggekregen uitkeert aan haar eigen aandeelhouders, deze laatste een „inkomstenderving” kunnen ondergaan ten opzichte van een louter binnenlandse uitkering.
- 98 In dit verband volstaat de vaststelling dat de zaken die hebben geleid tot de arresten van de Conseil d'État geen betrekking hadden op de situatie van de uiteindelijke aandeelhouders van de uitkerende vennootschappen, daar de beroepen van de betrokken moedermaatschappijen waren gericht op de teruggaaf van de door hen betaalde roerende voorheffing.
- 99 De derde grief moet dus worden afgewezen.

Vierde grief: schending van artikel 267, lid 3, VWEU

Argumenten van partijen

- ¹⁰⁰ Volgens de Commissie had de Conseil d'État een verzoek om een prejudiciële beslissing moeten indienen alvorens de voorwaarden vast te stellen voor de teruggaaf van de roerende voorheffing waarvan de inning volgens het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), onverenigbaar met de artikelen 49 en 63 VWEU was.
- ¹⁰¹ Ten eerste is de Conseil d'État immers een rechterlijke instantie waarvan de beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep in de zin van artikel 267, derde alinea, VWEU, en die moet verzoeken om een prejudiciële beslissing wanneer haar een zaak is voorgelegd die een vraag over de uitlegging van het Unierecht opwerpt.
- ¹⁰² Ten tweede blijkt het op zijn minst twijfelachtig of de beperkingen die het gevolg zijn van de arresten van de Conseil d'État verenigbaar zijn met het Unierecht, met name in het licht van de rechtspraak die voortvloeit uit het arrest van 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). In ieder geval is de loutere omstandigheid dat de Commissie een andere invulling geeft aan de in het arrest van 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), vastgestelde beginselen dan de Conseil d'État een teken dat voor de oplossingen die in deze arresten zijn geformuleerd geen vermoeden van verenigbaarheid met het Unierecht kan bestaan.
- ¹⁰³ De Franse Republiek stelt dat de Commissie niet nader heeft aangegeven met welke moeilijkheden de Conseil d'État werd geconfronteerd in de zaken die tot de door deze instelling bedoelde arresten hebben geleid en die een prejudiciële verwijzing krachtens artikel 267, derde alinea, VWEU zouden hebben gerechtvaardigd. De enige moeilijkheden waarmee de Conseil d'État is geconfronteerd waren in werkelijkheid feitelijke moeilijkheden en geen moeilijkheden bij de uitlegging van het Unierecht.
- ¹⁰⁴ In ieder geval mocht de Conseil d'État, volgens de Franse Republiek, op goede grond oordelen dat de antwoorden op de aan hem voorgelegde vragen duidelijk uit de rechtspraak konden worden afgeleid.

Beoordeling door het Hof

- ¹⁰⁵ Het moet worden benadrukt dat de vierde grief van de Commissie is gebaseerd op de premisse dat de Conseil d'État, als rechter die in laatste aanleg uitspraak doet, het recht van de Unie niet de uitlegging kon geven die voortvloeit uit de arresten van 10 december 2012, *Rhodia* (FR:CESSR:2012:317074.20121210), en 10 december 2012, *Accor* (FR:CESSR:2012:317075.20121210), zonder zich vooraf met een prejudiciële vraag tot het Hof te wenden.
- ¹⁰⁶ In dit verband dient er ten eerste aan te worden herinnerd dat de verplichting van de lidstaten om de bepalingen van het VWEU te eerbiedigen, geldt voor alle autoriteiten, daaronder begrepen, in het kader van hun bevoegdheden, de rechterlijke instanties.
- ¹⁰⁷ Een niet-nakoming door een lidstaat in de zin van artikel 258 VWEU kan dus in beginsel worden vastgesteld, ongeacht welk orgaan van die staat door zijn handelen of nalaten het verzuim heeft veroorzaakt, zelfs al betreft het een constitutioneel onafhankelijke instelling (arresten van 9 december 2003, *Commissie/Italië*, C-129/00, EU:C:2003:656, punt 29, en 12 november 2009, *Commissie/Spanje*, C-154/08, niet gepubliceerd, EU:C:2009:695, punt 125).

- 108 Ten tweede moet eraan worden herinnerd dat wanneer de beslissing van een nationale rechterlijke instantie niet vatbaar is voor hoger beroep, deze instantie in beginsel is gehouden zich krachtens artikel 267, derde alinea, VWEU tot het Hof te wenden wanneer voor haar een vraag over de uitlegging van het VWEU wordt opgeworpen (arrest van 15 maart 2017, Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, punt 42).
- 109 Het Hof heeft geoordeeld dat deze in deze bepaling neergelegde verwijzingsplicht met name tot doel heeft te voorkomen dat zich in een lidstaat nationale rechtspraak ontwikkelt die niet met de regels van het Unierecht strookt (arrest van 15 maart 2017, Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 110 Deze rechterlijke instantie is hiertoe inderdaad niet gehouden wanneer zij vaststelt dat de opgeworpen vraag niet relevant is of dat de betreffende bepaling van het Unierecht door het Hof reeds is uitgelegd of dat de juiste toepassing van het Unierecht zo voor de hand ligt dat redelijkerwijze geen ruimte voor twijfel kan bestaan, waarbij bij beoordeling of een dergelijk geval zich voordoet, rekening moet worden gehouden met de eigen kenmerken van het Unierecht, de bijzondere moeilijkheden bij de uitlegging ervan en het gevaar voor uiteenlopende rechtspraak binnen de Unie (zie in die zin arresten van 6 oktober 1982, Cilfit e.a., 283/81, EU:C:1982:335, punt 21; 9 september 2015, Ferreira da Silva e Brito e.a., C-160/14, EU:C:2015:565, punten 38 en 39, en 28 juli 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, punt 50).
- 111 In dit verband heeft de Conseil d'État met betrekking tot de vraag die is onderzocht in het kader van de eerste grief van het onderhavige beroep wegens niet-nakoming, welke vraag, zoals de advocaat-generaal in punt 99 van zijn conclusie heeft opgemerkt, niet in het arrest van 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), is behandeld, besloten af te wijken van het arrest van 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), op grond dat de betrokken Britse regeling verschilde van de Franse regeling van het belastingkrediet en de voorheffing, terwijl deze rechter niet met zekerheid kon weten dat zijn redenering even evident zou zijn voor het Hof.
- 112 Bovendien volgt uit hetgeen in het kader van het onderzoek van de eerste grief van de Commissie in de punten 29 tot en met 46 van het onderhavige arrest is geoordeeld, dat de Conseil d'État in de zaken die hebben geleid tot de arresten van 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), en 10 december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), door het ontbreken van een prejudiciële verwijzing, in deze arresten heeft gekozen voor een oplossing op basis van een uitlegging van de artikelen 49 en 63 VWEU die strijdig is met de oplossing die in het onderhavige arrest is gekozen, hetgeen impliceert dat niet kan worden uitgesloten dat op het moment van de uitspraak van de Conseil d'État redelijkerwijze ruimte was voor twijfel over deze uitlegging.
- 113 Bijgevolg moet, zonder dat de overige argumenten die de Commissie in het kader van de onderhavige grief heeft aangevoerd hoeven te worden onderzocht, worden vastgesteld dat de Conseil d'État, als rechterlijke instantie waarvan de beslissingen volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep, het Hof op grond van artikel 267, derde alinea, VWEU had moeten verzoeken om een beslissing teneinde het gevaar voor een onjuiste uitlegging van het Unierecht af te wenden (zie in die zin arrest van 9 september 2015, Ferreira da Silva e Brito e.a., C-160/14, EU:C:2015:565, punt 44).
- 114 Aangezien de Conseil d'État heeft nagelaten zich volgens de procedure van artikel 267, derde alinea, VWEU, tot het Hof te wenden om vast te stellen of, bij de berekening van de teruggaaf van de roerende voorheffing die door een ingezeten vennootschap is betaald over de uitkering van dividend dat via een niet-ingezeten dochteronderneming door een niet-ingezeten vennootschap is gestort, moest worden geweigerd rekening te houden met de belasting die deze tweede vennootschap heeft betaald over de winst waaruit dit dividend is uitgekeerd, terwijl de uitlegging die hij in de arresten van

10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), en 10 december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), aan de bepalingen van het Unierecht heeft gegeven niet zo evident was dat er redelijkerwijze geen ruimte voor twijfel bestond, slaagt de vierde grief.

Kosten

- 115 Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Commissie de veroordeling van de Franse Republiek heeft gevorderd en deze slechts deels in het ongelijk is gesteld, dient elke partij haar eigen kosten te dragen.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart:

- 1) Door te weigeren om bij de berekening van de teruggaaf van de roerende voorheffing die door een ingezeten vennootschap is betaald over de uitkering van dividend dat via een niet-ingezeten dochteronderneming door een niet-ingezeten vennootschap is gestort, rekening te houden met de belasting die deze tweede vennootschap heeft betaald over de winst waaruit dit dividend wordt uitgekeerd, terwijl het nationale stelsel ter voorkoming van economische dubbele belasting het in het geval van een zuiver binnenlandse participatieketen wel mogelijk maakt de belasting die door een vennootschap is betaald over de dividenduitkering op elk niveau van deze participatieketen te neutraliseren, is de Franse Republiek de verplichtingen die op haar rusten krachtens de artikelen 49 en 63 VWEU niet nagekomen.
- 2) Aangezien de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk) heeft nagelaten zich volgens de procedure van artikel 267, derde alinea, VWEU tot het Hof van Justitie van de Europese Unie te wenden om vast te stellen of moest worden geweigerd om bij de berekening van de teruggaaf van de roerende voorheffing die door een ingezeten vennootschap is betaald over de uitkering van dividend dat via een niet-ingezeten dochteronderneming door een niet-ingezeten vennootschap is gestort, rekening te houden met de belasting die deze tweede vennootschap heeft betaald over de winst waaruit dit dividend wordt uitgekeerd, terwijl de uitlegging die hij in de arresten van 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), en 10 december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), aan de bepalingen van het Unierecht heeft gegeven niet zo evident was dat er redelijkerwijze geen ruimte voor twijfel bestond, is de Franse Republiek de verplichtingen die op haar rusten krachtens artikel 267, derde alinea, VWEU niet nagekomen.
- 3) Het beroep wordt verworpen voor het overige.
- 4) De Europese Commissie en de Franse Republiek dragen ieder hun eigen kosten.

ondertekeningen