



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL FÖRHANDSAVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT MELCHIOR WATHELET
föredraget den 25 juli 2018¹

Mål C-416/17

**Europeiska kommissionen
mot**

Republiken Frankrike

”Fördragsbrott – Artiklarna 49, 63 och 267 tredje stycket FEUF – Kedjebeskattnings – Olika behandling beroende på dotterdotterbolags hemvist – Beviskrav vid återbetalning av förskottsskatt – Begränsning av rätt till återbetalning – Dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) – Nationell domstol i sista instans – Nationell rättspraxis som inte överensstämmer med EU-domstolens dom – Skyldighet att inhämta förhandsavgörande”

I. Inledning

1. I sin ansökan till EU-domstolen har Europeiska kommissionen begärt att domstolen ska fastställa att Republiken Frankrike har fortsatt att göra en diskriminerande och oproportionerlig åtskillnad mellan franska moderbolag som mottar utdelningar från franska dotterbolag och franska moderbolag som mottar utdelningar från utländska dotterbolag i strid med unionsrätten så som den tolkades av domstolen i dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

2. Som framgår av kommissionens ansökan kritiserar den Republiken Frankrike för att ha vägrat att fullt ut rätta sig efter domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), genom den rättspraxis som utvecklats av den högsta förvaltningsdomstolen i Frankrike, det vill säga Conseil d’État. Kommissionen har framhållit att de domar som meddelats av Conseil d’État efter domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), utgör den rättspraxis som kommer att vara vägledande för *alla* framställningar om återbetalning av felaktigt uppburen skattegottgörelse som gjorts av parter som befunnit sig i en situation som liknar Accors situation.

¹ Originalspråk: franska.

3. Kommissionens talan innebär således att domstolen ska yttra sig om två separata problem, nämligen dels frågan huruvida metoderna för återbetalning av förskottsskatt vid uppbärandet av utdelningar från dotterbolag med hemvist utanför Frankrike är förenliga med unionsrätten, såsom den tolkats i domen av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), dels – och för första gången i en talan om fördragsbrott – frågan huruvida en domstol vars beslut inte kan överklagas har åsidosatt skyldigheten att inhämta ett förhandsavgörande.²

II. Tillämpliga bestämmelser

A. *Fransk rätt*

4. I artikel 158 bis I i Code général des impôts (allmänna skattelagen, nedan kallad CGI) i dess lydelse under de beskattningsår det var fråga om i det mål som avgjordes genom domen av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) föreskrevs följande:

”De personer som uppbär utdelningar från franska bolag får i det avseendet en inkomst som utgörs

- a) av de belopp de uppbär från bolaget,
- b) av en skattegottgörelse bestående av en fordran gentemot skattemyndigheten.

Denna skattegottgörelse motsvarar hälften av de belopp som faktiskt betalats av bolaget.

...”

5. Artikel 146.2 CGI innehöll, i sin lydelse under de beskattningsår som var aktuella i det mål som avgjordes genom domen av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), följande bestämmelse:

”När utdelning från ett moderbolag medför att förskottsskatt tas ut enligt artikel 223 sexies, ska förskottsskatten i förekommande fall minskas med belopp motsvarande avräkning hänförlig till den avkastning på andelarna ..., som uppburits under räkenskapsår vilka avslutats under de senaste fem åren.”

6. I artikel 223 sexies 1 första stycket CGI, i dess lydelse enligt loi de finances pour 1999 (lag nr 98–1266 av den 30 december 1998 om 1999 års finanser),³ som var tillämplig på utdelningar som lämnades till utbetalning från och med den 1 januari 1999, föreskrevs följande:

”Med förbehåll för bestämmelserna i artiklarna 209 quinquies och 223 H ska ett bolag, när vinst som bolaget delar ut tas från belopp för vilka bolaget inte har påförts inkomstskatt för juridiska personer efter normal skattesats enligt andra stycket i artikel 219 I, erlägga förskottsskatt motsvarande den skattegottgörelse som beräknats enligt villkoren i artikel 158 bis I.”

2 Fastän kommissionen hade inlett ett förfarande om fördragsbrott mot Konungariket Sverige på grund av att Högsta domstolen systematiskt inte hade uppfyllt sin skyldighet att inhämta förhandsavgöranden (se kommissionens motiverade yttrande 2003/2161 av den 12 oktober 2004 [C(2004)3899]) – vilket, som Republiken Frankrike med fog framhöll i sitt svaromål, inte är fallet med Conseil d’Etat (Högsta förvaltningsdomstolen) – hade den inte initierat en behandling vid domstol. Även om kommissionen i talan som ledde till dom av den 9 december 2003, kommissionen/Italien (C-129/00, EU:C:2003:656), syftade till att få fastställt att Republiken Italien, genom att behålla en lagbestämmelse, ”såsom den tolkats och tillämpats av förvaltningen och de italienska domstolarna”, hade försummat de skyldigheter som ålåg staten enligt fördraget, hade inget klagomål som byggde specifikt på artikel 267 FEUF framförts. Till sist, även om, i det mål som avgjordes genom dom av den 12 november 2009, kommissionen/Spanien (C-154/08, ej publicerad, EU:C:2009:695), frågan hade ställts om kommissionens talan gällde ett brott mot artikel 267 FEUF, hade kommissionen uttryckligen meddelat domstolen att så inte var fallet (punkt 65 i domen).

3 Republiken Frankrikes officiella tidning (JORF) av den 31 december 1998, s. 20050.

B. Domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)

7. I ansökan av den 21 december 2001 yrkade Accor SA att den franska skatteförvaltningen skulle återbetala den förskottsskatt som erlagts vid mottagandet av utdelningar från dotterbolag i andra medlemsstater under åren 1998–2000. Eftersom sådan återbetalning enligt då gällande lagstiftning endast kunde beviljas med avseende på utdelningar från dotterbolag på franskt territorium, avslogs detta yrkande.

8. Accor vände sig då till Tribunal administratif de Versailles (Förvaltningsdomstolen i första instans i Versailles) med en begäran om att avslagsbeslutet skulle upphävas, och denna begäran bifölls av förvaltningsdomstolen. Sedan förvaltningsdomstolens beslut hade överklagats av Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministern för budget, offentliga räkenskaper och offentlig förvaltning) till Cour administrative d'appel de Versailles (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Versailles) och denna domstol hade avslagit överklagandet, förde ministern målet vidare till Conseil d'Etat (Högsta förvaltningsdomstolen). Genom dom av den 3 juli 2009 vände sig Conseil d'Etat till EU-domstolen med en begäran om ett förhandsavgörande.

9. I sin dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), konstaterade domstolen att det, till skillnad mot vad som gällde för utdelningar från dotterbolag i Frankrike, enligt fransk lagstiftning inte var möjligt att förhindra beskattning av utdelningar från ett bolag med hemvist utanför Frankrike, medan utdelningar från såväl dotterbolag i Frankrike som dotterbolag utanför Frankrike påfördes förskottsskatt vid vidareutdelning.⁴ Med hänsyn till den ogynnsamma behandlingen av utdelningar från dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat i förhållande till den behandling som tillämpades på utdelningar från dotterbolag med hemvist i Frankrike skulle ett moderbolag kunna avhållas från att bedriva sin verksamhet genom dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater.⁵

10. Domstolen erinrade vidare om sin praxis enligt vilken, när beskattningen av den vinst som ligger till grund för den utländska utdelningen är lägre i det utdelande bolagets hemviststat än i den stat där det utdelningsmottagande bolaget har sin hemvist, den sistnämnda staten ska medge en avräkning som totalt sett motsvarar den skatt som det utdelande bolaget erlagt i den medlemsstat där det har sin hemvist. När å andra sidan beskattningen av denna vinst är högre i den medlemsstat där det utdelande bolaget har sin hemvist än i den medlemsstat där det utdelningsmottagande bolaget har sin hemvist, är sistnämnda stat inte skyldig att medge avräkning med mer än vad det utdelningsmottagande bolaget har att erlägga i inkomstskatt för juridiska personer.⁶

11. Domstolen drog härav slutsatsen, i fråga om ett system som det omtvistade franska systemet, att – även om en medlemsstat beviljade dem som erhöll utdelning från ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat en skattegottgörelse som alltid motsvarade halva utdelningsbeloppet – denna utdelning behandlades förmånligare än utdelning från förstnämnda stat, om den skattesats som tillämpades för det utdelande bolaget i dess hemviststat var lägre än den skattesats som tillämpades i den förstnämnda medlemsstaten.⁷

12. Domstolen fann att en medlemsstat följaktligen skulle ha möjlighet att beräkna den inkomstskatt för juridiska personer som erlagts i det utdelande bolagets hemviststat och som skulle ligga till grund för den skattegottgörelse som det utdelningsmottagande moderbolaget beviljades. Under dessa förhållanden fann domstolen att det inte var tillräckligt att bevisa att det utdelande bolaget hade beskattats i sin hemviststat för den vinst som delats ut, utan att det även måste uppges vilket slags skatt som faktiskt tagits ut på vinsten och vilken skattesats som faktiskt tillämpats.⁸

4 Se dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 49).

5 Se dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 51).

6 Se dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkterna 89 och 90 samt där angiven rättspraxis).

7 Se dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 91).

8 Se dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 92).

13. Domstolen tillade att den erforderliga bevisningen skulle ge skattemyndigheterna i beskattningsmedlemsstaten möjlighet att på ett klart och precist sätt kontrollera huruvida villkoren för erhållande av en skatteförmån var uppfyllda. Bevisningen behövde däremot inte ha någon särskild form, eftersom bedömningen inte fick vara alltför formalistisk, och begäran om ingivande av dessa uppgifter dessutom skulle framställas inom den tid då skyldighet enligt lagen i dotterbolagets hemviststat förelåg att spara administrativa handlingar och bokföring,⁹ eftersom det inte kunde krävas att den skattskyldige skulle inkomma med handlingar ”som omfattar en period som konsekvent överskrider den tid då skyldighet föreligger enligt lag att spara administrativa handlingar och bokföring”.¹⁰

14. Det var mot denna bakgrund som domstolen beslutade följande:

”1) Artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF utgör hinder för en sådan lagstiftning som en medlemsstat, i likhet med vad som är fallet i förevarande mål, har införts i syfte att förhindra dubbelbeskattning av utdelningar och som innebär att ett moderbolag har rätt att från förskottsskatt, som det har att erlagga vid vidareutdelning till sina aktieägare av utdelning som det erhållit från sina dotterbolag, avräkna den skattegottgörelse som medges när nämnda utdelning lämnas av dotterbolag med hemvist i denna medlemsstat, men inte när den lämnas av ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat, eftersom denna lagstiftning inte i det senare fallet ger rätt till någon skattegottgörelse för den utdelning som dotterbolaget lämnar.

...

3) Likvärdighets- och effektivitetsprinciperna utgör inte hinder för att återbetalningen till ett moderbolag av belopp som är ägnade att säkerställa att en och samma skatteordning tillämpas på utdelning som moderbolaget erhåller från dotterbolag med hemvist i Frankrike och utdelning som nämnda bolag erhåller från dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater, vilken moderbolaget därefter vidareutdelar, villkoras av att den skattskyldige lämnar de uppgifter som vederbörande ensam förfogar över och som beträffande varje omtvistad utdelning bland annat avser den skattesats som faktiskt tillämpats och det skattebelopp som faktiskt erlagts på den vinst som dotterbolagen med hemvist i övriga medlemsstater har redovisat, trots att sådana uppgifter inte krävs in från dotterbolag med hemvist i Frankrike, eftersom myndigheterna i det fallet redan har tillgång till uppgifterna. Kravet på lämnande av dessa uppgifter förutsätter dock att det inte visar sig vara i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att uppfylla kravet, bland annat med hänsyn till bestämmelserna i dessa medlemsstaters lagstiftningar om undvikande av dubbelbeskattning och om registrering av den inkomstskatt för juridiska personer som ska erläggas, samt sparandet av administrativa handlingar, att förebringa bevisning om att dotterbolagen med hemvist i övriga medlemsstater har erlagt skatten. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida dessa villkor är uppfyllda i det mål som är anhängigt vid densamma.”

C. Domarna av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) av den 10 december 2012

15. Efter att ha mottagit domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), meddelade Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) två domar i vilka den angav ett antal villkor för att förskottsskatt som betalats i strid med unionsrätten kunde bli föremål för återbetalning. Det rörde sig om domarna av den 10 december 2012, Rhodia¹¹ och Accor¹² (nedan kallade domarna från Conseil d'État).

⁹ Se dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkterna 99 och 101).

¹⁰ Se dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 101).

¹¹ FR:CESSR:2012:317074.20121210.

¹² FR:CESSR:2012:317075.20121210.

16. För det första anges i domarna från Conseil d'État beträffande omfattningen av återbetalning av förskottsskatt:

- Om en utdelning som vidareutdelas till ett franskt moderbolag av ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat inte har beskattats på sistnämnda bolags nivå, behöver skatt som betalats av ett dotterdotterbolag inte beaktas vid bestämmandet av den förskottsskatt som ska återbetalas till moderbolaget.¹³
- Om ett utdelande bolag i sin medlemsstat har fått betala en skatt med högre faktisk skattesats än den som normalt gäller för fransk skatt, det vill säga 33,33 procent, ska beloppet av den skattegottgörelse som bolaget kan göra anspråk på begränsas till en tredjedel av de utdelningar som bolaget mottagit och vidareutdelat.¹⁴

17. För det andra förklaras i dessa domar i fråga om den bevisning som krävs till stöd för en begäran om återbetalning följande:

- Deklarationer om förskottsskatt kan utgöra grund för fastställande av vilka utdelningsbelopp som mottagits från dotterbolag med hemvist utanför Frankrike.¹⁵
- Det är nödvändigt att under hela förfarandet förfoga över allt underlag som kan visa att en begäran är välgrundad. Att den lagstadgade tiden för att spara handlingar har löpt ut medför inte befrielse från denna skyldighet.¹⁶

III. Det administrativa förfarandet och förfarandet vid EU-domstolen

18. Efter domarna från Conseil d'État mottog kommissionen flera klagomål över villkoren för återbetalning av förskottsskatt. Dessa klagomål gav anledning till ett utbyte av information mellan kommissionens tjänstemän och behöriga myndigheter inom ramen för förfarandet EU Pilot 5511/13 TAXU.

19. Eftersom detta informationsutbyte inte ledde till ett resultat som tillfredsställde kommissionen, beslutade denna att inleda ett fördragsbrottsförfarande enligt artikel 258 FEUF. Kommissionen skickade därför den 27 november 2014 en formell underrättelse till Republiken Frankrike en där den pekade ut de krav enligt domarna från Conseil d'État som kunde stå i strid med unionsrätten.

20. I sitt svar av den 26 januari 2015 bestred Republiken Frankrike de framförda klagomålen. Kommissionen, som ansåg att de svar som lämnats inte var tillfredsställande, överlämnade den 29 april 2016 ett motiverat yttrande till Republiken Frankrike, som uppmanades att vidta åtgärder för att rätta sig efter yttrandet inom två månader efter det att yttrandet mottagits.

21. Eftersom Republiken Frankrike vidhöll sin inställning, beslutade kommissionen att väcka talan om fördragsbrott i enlighet med artikel 258 FEUF.

13 Se domar från Conseil d'État av den 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 29), och Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 24).

14 Se domar från Conseil d'État av den 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 44), och Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 40).

15 Se domar från Conseil d'État av den 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkterna 24 och 25), och Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkterna 19 och 20).

16 Se domar från Conseil d'État av den 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 35), och Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 31).

22. Under den skriftliga delen av förfarandet ingav Republiken Frankrike ett svaromål som kommissionen besvarade genom att ge in en replik. Republiken Frankrike inkom därefter med en duplik. Parterna hade också möjlighet att framföra sina synpunkter muntligen vid en förhandling som hölls den 20 juni 2018.

IV. De fördragsbrott som läggs Republiken Frankrike till last

23. Kommissionen grundar sin talan på fyra anmärkningar. De tre första hänför sig till de inskränkningar som behandlas i domarna från Conseil d'État och som strider mot unionsrätten så som den tolkats av EU-domstolen i domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Den fjärde anmärkningen gäller skyldigheten för Conseil d'État att, i egenskap av domstol som dömer i sista instans, begära ett förhandsavgörande om tolkningen av unionsrätten.

A. Den första anmärkningen avseende inskränkning av rätten till återbetalning av förskottsskatt på grund av underlåtenhet att beakta beskattningen av dotterdotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat än Frankrike

1. Parternas argument

24. Enligt kommissionens uppfattning framgår det av domarna från Conseil d'État att de franska myndigheterna vägrar att vid återbetalning av förskottsskatt ta hänsyn till beskattningen av dotterdotterbolag med hemvist utanför Frankrike. I en rent intern kedja av aktieäggande inom Republiken Frankrike ger däremot utdelningar från ett dotterdotterbolag till ett mellanliggande bolag rätt till en skattegottgörelse som är avsedd att ersätta hela förskottsskatten vid vidareutdelning av samma vinster. När det mellanliggande bolaget överlämnar dessa utdelningar till sitt moderbolag, ger denna vidareutdelning fortfarande rätt till skattegottgörelse som är knuten till utdelningarna och är avsedd att på samma sätt kompensera den förskottsskatt som skulle utgå vid moderbolagets vidareutdelning. Dubbelbeskattningen blir således helt neutraliserad.

25. Det uppkommer alltså en skillnad i behandling beroende på var det utdelande dotterdotterbolaget har sin hemvist, eftersom en fullständig neutralisering av dubbelbeskattningen uppkommer endast när ett dotterdotterbolag har sin hemvist på franskt territorium. Det finns enligt kommissionens mening inget objektiva skäl som berättigar Republiken Frankrike till att avstå från att neutralisera det mellanliggande bolagets inblandning på grund av att utdelningarna har sitt ursprung utanför Frankrike.

26. Den franska regeringen har inte bestritt att systemet för återbetalning av förskottsskatt enligt ordalagen i domarna från Conseil d'État inte medger neutralisering av beskattningen av utdelningar från ett dotterdotterbolag till ett dotterbolag som inte har hemvist i Frankrike. Däremot har regeringen hävdat att det nationella systemet för undanröjande av dubbelbeskattning endast hindrar dubbelbeskattning på varje utdelande bolags nivå. Varje medlemsstat har därför frihet att organisera sitt eget skattesystem så länge det inte uppkommer någon diskriminering. Medlemsstaterna har däremot ingen skyldighet att anpassa sitt eget skattesystem till systemen i de andra medlemsstaterna.

27. Den franska regeringen har påpekat att fransk skattelag i förevarande fall inte tillåter att de skatter som betalats av dotterdotterbolag i Frankrike avräknas från den skatt som ska betalas av moderbolaget, eftersom moderbolaget inte medges skattegottgörelse annat än på grund av beskattning som gällt det utdelande bolagets vinst. Det finns därför enligt regeringens mening ingen skyldighet för Republiken Frankrike att se till att det vid återbetalning av felaktigt betalad förskottsskatt tas hänsyn till

beskattningen av de dotterdotterbolag med hemvist utanför Frankrike som lämnat utdelningar. Det förhållandet att utbetalning av utdelningar från ett dotterdotterbolag till ett dotterbolag har lett till beskattning är resultatet av skattebestämmelser som är främmande för Republiken Frankrike och som det inte finns anledning för den medlemsstaten att korrigera.

28. Eftersom det franska systemet för undanröjande av dubbelbeskattning inte bygger på begrepp som dotterdotterbolag, är dessutom avräkning av skatt som betalats vid utdelningar möjlig endast för det bolag som mottagit utdelningarna i fråga. Det franska systemet skiljer sig alltså från det brittiska systemet med skatteavdrag på utdelningar (*advance corporation tax*), som det var fråga om i dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), och dom av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). Till skillnad från det brittiska systemet, som var aktuellt i de mål som avgjordes genom dessa domar, tar det franska systemet, som nu är i fråga, inte hänsyn till beskattningen av dotterdotterbolag, vare sig de har hemvist i Frankrike eller ej. Systemet är grundat på tanken att beskattningen ska vara i balans på varje särskild nivå och inte på att det ska ske en beskattning av hela bolagsgruppen.

2. Bedömning

29. Som svar på den första tolkningsfrågan som ställts av Conseil d'État i det mål som avgjordes genom domen av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), fann EU-domstolen att "artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF utgör hinder för en sådan lagstiftning som en medlemsstat ... har infört i syfte att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar och som innebär att ett moderbolag har rätt att från den förskottsskatt som det har att erlägga vid vidareutdelning till sina aktieägare av utdelning som det erhållit från sina dotterbolag, avräkna den skattegottgörelse som medges när nämnda utdelning lämnas av dotterbolag med hemvist i denna medlemsstat, men inte när den lämnas av ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat, eftersom denna lagstiftning inte i det senare fallet ger rätt till någon skattegottgörelse för den utdelning som det dotterbolaget lämnar".

30. Eftersom unionsrätten på sitt nuvarande stadium inte innehåller några allmänna kriterier för fördelning av befogenheter mellan medlemsstaterna vid undanröjande av dubbelbeskattning inom unionen,¹⁷ har Republiken Frankrike föreslagit en formalistisk, restriktiv och enligt min mening felaktig tillämpning av svaret på den första frågan i målet som ledde fram till domen av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

31. Det är klart att en medlemsstat inte är skyldig att anpassa sitt eget skattesystem till de andra medlemsstaternas olika skattesystem för att, bland annat, undanröja dubbelbeskattning, under förutsättning att dess bestämmelser inte är diskriminerande.¹⁸ Likväl kan, i den helt nationella situationen i förevarande fall, dubbelbeskattning hos moderbolaget undvikas endast om det successivt på alla "nivåer" i kedjan av deltagande bolag med hemvist i Frankrike beviljas en skattegottgörelse som är avsedd att kompensera hela det skatteförskott som utgått i samband med vidareutdelning av samma inkomster.

32. Följaktligen, även om det är riktigt att det inte heller är tillåtet att direkt avräkna de skatter som betalats av dotterdotterbolag i Frankrike på bolagsskatt som betalats av ett moderbolag, är en sådan avräkning i alla fall onödig om man ser till hela det tillämpliga skattesystemet.

¹⁷ Se, bland annat, dom av den 11 september 2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 68).

¹⁸ Se, för ett liknande synsätt, dom av den 8 december 2011, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, punkt 39), och dom av den 26 maj 2016, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 47).

33. Frånvaron av diskriminering, som åberopats av Republiken Frankrike, är därför helt enkelt resultatet av en konstlad eller åtminstone formalistisk syn – eftersom den uteslutande koncentreras till det sista ledet i beskattningsskedjan – på det skattesystem som kritiserats av domstolen i domen av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

34. Dessutom framgår det tydligt av domstolens praxis att en medlemsstat inte är skyldig att kompensera den skattebörda som följer av en annan medlemsstats eller en tredje stats utövande av sin beskattningsrätt, under förutsättning att den inte utövar sin beskattningsrätt på inkommande utdelningar genom att beskatta dem eller genom att behandla dem på annat sätt som är av betydelse för det utdelningsmottagande bolaget. Om däremot samma medlemsstat väljer att beskatta dessa utdelningar, måste den, inom gränsen för sin egen beskattning, ta hänsyn till den skattebörda som följer av den andra medlemsstats utövande av sin beskattningsrätt.¹⁹

35. Det är inte möjligt att följa Republiken Frankrike i detta hänseende, när den hävdar att domstolen, i domen av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), begränsade sig till att konstatera förekomsten av diskriminering i den brittiska lagstiftningen utan att uppställa krav på att beskattning av dotterdotterbolag ska beaktas i varje system för undanröjande av dubbelbeskattning.

36. I själva verket, som Republiken Frankrike själv framhållit, följde denna dom på en första dom, i vilken domstolen hade, på ett allmänt och abstrakt sätt och utan hänvisning till den brittiska lagstiftningen i fråga, erinrat om att ”oavsett vilken mekanism som antas för att förhindra eller minska kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning utgör den fria rörlighet som säkerställs i fördraget hinder för att en medlemsstat behandlar utländska utdelningar sämre än inhemska sådana om inte denna skillnad i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller är motiverad av tvingande skäl till allmänintresset”.²⁰

37. Den omständigheten att det brittiska skattesystemet, som dessa mål gällde, innefattade ett system av skattebefrielse för utdelningar som betalats av bolag med hemvist inom landet och ett system med avräkning för utdelningar som betalats av bolag utan sådant hemvist, medan den franska ordningen innefattar ett system med avräkning, oavsett utdelningarnas ursprung, och full beskattning av utdelningarna, jämte viss skattegottgörelse, vid varje utdelning och varje vidareutdelning, är utan betydelse.

38. I själva verket är principen i domen av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), som senare ytterligare bekräftats, helt enkelt en skyldighet att på likartat sätt behandla utdelningar som betalas till rättssubjekt med hemvist inom landet av bolag utan sådant hemvist, varvid medlemsstaten ska tillämpa ett system som hindrar eller mildrar kedjebeskattning eller dubbelbeskattning av utdelningar som betalats till rättssubjekt med hemvist inom landet av bolag med sådant hemvist.²¹

¹⁹ Se, för ett liknande synsätt, bland annat dom av den 11 september 2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, punkterna 85 och 86).

²⁰ Dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 46).

²¹ Se, för ett likartat synsätt, dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 72), dom av den 30 juni 2011, *Meilicke m.fl.* (C-262/09, EU:C:2011:438, punkt 29), och dom av den 11 september 2014, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 65).

39. Under dessa förhållanden ansåg domstolen att "[a]rtiklarna [49 FEUF] och [63 FEUF] utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett annat i landet hemmahörande bolag, mot den bolagsskatt det har att erlagga i förskott får kvitta den bolagsskatt som det senare bolaget har fått erlagga i förskott medan det, när det gäller i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett i landet ej hemmahörande bolag, inte medges någon sådan kvittning för den motsvarande skatt som sistnämnda bolag har erlagt i sin hemviststat på vinstutdelning".²²

40. Domstolen har varit särskilt tydlig i sin motivering och i svaret på den andra och den fjärde frågan som ställts i det mål som avgjordes genom domen av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, uttalat att artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat vilken, enbart beträffande utdelning från utlandet, inte rymmer några hänsyn till den inkomstskatt som redan erlagts på den utdelade vinsten.²³ Det viktiga är i detta hänseende beskattningen av denna vinst och inte den omständigheten att det utländska bolaget, som betalar utdelningarna till sitt moderbolag, självt är skyldigt att betala bolagsskatt.²⁴

3. Bedömning av den första anmärkningen

41. Det framgår av det föregående att Republiken Frankrike, genom att vägra att beakta beskattningen för dotterdotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat än Frankrike, medan den ordning som gällde för dotterdotterbolag med hemvist i Frankrike tillät dessa bolag att till ett mellanliggande bolag betala utdelningar befriade från den skattebörda som åvilade dem, fortsätter att utöva sådan diskriminering som domstolen fann föreligga i domen av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

B. Den andra anmärkningen rörande oproportionerliga beviskrav för rätt till återbetalning av felaktigt uppburen förskottsskatt

1. Parternas argument

42. Kommissionen har delat upp sin andra anmärkning i tre delar.

43. I den första delen har kommissionen gjort gällande att domarna från Conseil d'État kräver överensstämmelse mellan, å ena sidan, bokföringshandlingarna rörande de utbetalade utdelningarna och, å andra sidan, protokollen från dotterbolagens bolagsstämmor rörande de värden som skulle frigöras och delas ut. För de flesta av dotterbolagen som inte hade hemvist i Frankrike konstaterades emellertid i bolagsstämmoprotokoll att ett "utdelningsbart belopp" grundat på bokföringsuppgifter om alla tidigare vinstmedel som inte delats ut och på resultatet av det senaste verksamhetsåret skulle ställas till förfogande för utdelning. Under dessa förhållanden skulle det vara mycket svårt, eller rentav omöjligt, att avgöra om utdelningen härrörde från ett visst bokföringsmässigt resultat.

²² Dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 2 i domslutet).

²³ Se, för ett likartat synsätt, dom av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 71).

²⁴ Se, för ett likartat synsätt, dom av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 73). Domstolen fann att "[s]varen på den andra och den fjärde frågan som ställdes i det ovannämnda målet [dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774)] [alltså inte] påverkas ... av att den utländska inkomstskatt för juridiska personer som påförts den vinst ur vilken utdelningen lämnats inte erlagts, eller inte erlagts i sin helhet, av det bolag utan hemvist i landet som lämnat utdelningen till bolaget med hemvist i landet, utan av ett av dess direkta eller indirekta dotterbolag med hemvist i en medlemsstat" (punkt 74).

44. I den andra delen har kommissionen kritiserat domarna från Conseil d'État för att de gjort rätten till återbetalning av förskottsskatt beroende av ingivande av en förhandsdeklaration om sådan skatt i vilken de belopp som betalats som förskottsskatt i samband med vidareutdelningar kunde identifieras. Men eftersom bolagen med hemvist i Frankrike inte kunde få skattegottgörelse på grund av förskottsskatt som betalats i samband med utdelningar från ett dotterbolag med hemvist utanför Frankrike, kunde det inte krävas att dessa bolag skulle redovisa sådana utdelningar i sin deklaration om förskottsskatt. Genom att grunda sig på hur ett moderbolag valt att betala förskottsskatten respekterade domarna från Conseil d'État inte de skyldigheter som grundade sig på principerna om likvärdighet och effektivitet, vilka styrde de nationella förfarandena för återbetalning av nationella skatter som uppburits i strid med unionsrätten.

45. I den tredje delen riktade kommissionen invändningar mot den begränsning som grundade sig på att handlingar skulle framläggas även efter det att den lagstadgade fristen för att spara sådana handlingar löpt ut. Domarna från Conseil d'État stred enligt kommissionens uppfattning mot effektivitetsprincipen genom att de angav att det förhållandet att den lagstadgade tiden för att spara handlingar hade löpt ut inte befriade det bolag som krävde återbetalning av felaktigt uppburen förskottsskatt från skyldigheten att framlägga allt underlag som kunde visa att dess begäran var välgrundad.

46. Inledningsvis framhöll den franska regeringen att domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), uttryckligen angett att återbetalningar av förskottsskatt var beroende av att de ansökande bolagen visade, med vilka medel som helst, vilka betalningar av skatter som gjorts av deras dotterbolag i den medlemsstat där de hade sin hemvist. I det sammanhanget utmärkte sig de domar som meddelats av Conseil d'État genom en särskilt öppen hållning, eftersom de accepterade alla slags dokument som gjorde det möjligt för bolagen att visa vilken skattesats som tillämpats på deras dotterbolag utanför Frankrike.

47. När det gällde den första delen av den andra anmärkningen erinrade den franska regeringen om att domarna från Conseil d'État inte krävde bevis om att den beskattning för vilken avräkning begärdes hade belastat utdelningar under en särskild räkenskapsperiod. Sålunda ansågs skatt ha betalats på utdelningar i deras helhet oavsett till vilka räkenskapsperioder de hänförde sig.

48. Att Conseil d'État dessutom, i de mål som avgjorts genom domar av denna domstol, hade stött sig på bolagsstämmoprotokoll från dotterbolag med hemvist utanför Frankrike framgick av att sådana handlingar framlades av de berörda bolagen för att visa vilken skattesats som hade belastat de utbetalade utdelningarna.

49. I fråga om den andra delen av den andra anmärkningen framhöll den franska regeringen att samtliga verkställda utdelningar, oavsett om de var utdelningar från franska eller icke-franska dotterbolag, skulle anges i deklarationerna om förskottsskatt. Eftersom betalning av förskottsskatt endast blev aktuell i händelse av vidareutdelning, var dessutom de utdelningar för vilka det krävdes bevis om skattebeloppet med nödvändighet sådana som varit föremål för vidareutdelning.

50. I fråga om den tredje delen av den andra anmärkningen hade det i domarna från Conseil d'État inte krävts framläggande av bevisdokument efter utgången av den tid under vilken de enligt lag skulle sparas. Conseil d'État hade grundat sin bedömning på de handlingar som framlagts av de berörda bolagen, bland vilka det fanns sådana bevisdokument.

51. I vart fall ankom det på en skattskyldig som gett in ett krav mot skattemyndigheten att, oavsett de lagstadgade förvaringstiderna, spara de dokument som var nödvändiga för att visa att kravet var välgrundat fram till dess att förvaltningsförfarandet och förfarandet vid domstol avslutats.

2. Bedömning

a) Användning av bolagsstämmoprotokoll från de utdelande dotterbolagen

52. Enligt kommissionen krävde domarna från Conseil d'État att det förelåg överensstämmelse mellan räkenskapshandlingarna rörande de utdelningar som förekommit och bolagsstämmoprotokollen från dotterbolag jämte uppgifter om vilka belopp som skulle utbetalas som utdelning.

53. Jag kan inte ansluta mig till denna tolkning av domarna i fråga. Det är visserligen sant att Conseil d'État hänvisar till att det är omöjligt att bygga på skatter som inte kan förknippas med de belopp som förekommer i dotterbolagens bolagsstämmoprotokoll, vilket är den position som försvarats av ministern.²⁵ Det framgår inte heller av domarna från Conseil d'État att framläggande av sådana dokument skulle vara resultatet av en förpliktande begäran från denna domstol.

54. Om protokoll från bolagsstämmor har använts av Conseil d'État, förefaller det i vart fall vara tillsammans med en mängd annat material.²⁶ Beslut från förvaltningsdomstolarna, som anförts som exempel av Republiken Frankrike i dess duplik, utgör stöd för denna tolkning av domarna från Conseil d'État. Den första delen av den andra anmärkningen förefaller därför inte välgrundad.

b) Kravet på deklaration om förskottsskatt

55. Kommissionen har ansett att domarna från Conseil d'État, genom att rikta invändningar mot de val som gjorts av ett moderbolag vid betalning av förskottsskatt i samband med deklarationen om denna betalning, inte respekterar de skyldigheter som följer av principerna om likvärdighet och effektivitet.

56. Det har inte bestritts att moderbolagen med hemvist i Frankrike inte fick skattegottgörelse på grund av utdelningar från deras dotterbolag med hemvist i en annan stat. Däremot framgår det inte endast av Republiken Frankrikes svar på kommissionens formella underrättelse av den 26 november 2014 utan också av specialrapportörens förslag till domarna från Conseil d'État innebärande att moderbolagen med hemvist i Frankrike helt enkelt i sina deklarationer om förskottsskatt skulle uppgi de utdelningar som härrörde från deras dotterbolag med hemvist utanför Frankrike. Om det finns en rättslig osäkerhet, så rör den enligt specialrapportörens slutsatser inte deklarationsskyldigheten utan endast rättsreglerna för de utbetalade utdelningarna.

57. Någon återbetalning kan inte ske om inte förskottsskatt har erlagts vid utbetalning av utdelningar. Under dessa omständigheter har Conseil d'État, eftersom varje utbetalad utdelning måste deklarerats, inte åsidosatt principerna om likvärdighet och effektivitet, när den ansett att moderbolagen inte hade grund för att hävda att deklarationerna om förskottsskatt som de hade undertecknat inte kunde åberopas mot dem.

58. Den andra delen av den andra anmärkningen förefaller därför inte vara välgrundad. Domen av den 8 mars 2001, Metallgesellschaft m.fl. (C-397/98 och C-410/98, EU:C:2001:134), som åberopats av kommissionen, har inte sådant innehåll att den ändrar denna bedömning, eftersom yrkandena bakom denna dom var skadeståndskrav mot vilka det gjordes invändningar om de skattskyldigas passivitet och bristande omsorg.

²⁵ Se, bland annat, domar av den 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 47), och Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 41).

²⁶ Se, bland annat, domar av den 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 49) och Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkterna 43 och 50). I domen Accor hänvisas det för övrigt inte till något särskilt protokoll. Om Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) har grundat sin inställning på vissa bolagsstämmoprotokoll i det mål som avslutades med domen Accor, var det både för att ta avstånd från en del av den anknytning som åberopades av klaganden och för att opponera sig mot ett påstående av ministern (se dom av den 10 december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkterna 43, 50 och 56).

c) Betydelsen av att den lagstadgade tiden för att spara handlingar löpt ut

59. Kommissionen har slutligen kritiserat Republiken Frankrike för att den begränsat återbetalningar av förskottsskatt genom att kräva att handlingar skulle ges in efter utgången av den lagstadgade tiden för att spara handlingar.

60. I domarna från Conseil d'État ansågs att "det ankommer på ett bolag som har framfört ett krav på återbetalning av förskottsskatt att, under hela den tid förfarandet pågår, tillhandahålla allt underlag som kan visa att kravet är välgrundat och att utgången av den lagstadgade tiden för sparande av sådana dokument inte kan befria bolaget från denna skyldighet".²⁷

61. Denna uppfattning förefaller inte överskrida de gränser som domstolen fastlagt i domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

62. I denna dom angav domstolen att den skattskyldige skulle tillhandahålla upplysningar om typen av skatt och den skattesats som faktiskt tillämpats på de värden som låg till grund för de utbetalade utdelningarna.²⁸ I det hänseendet framhöll domstolen att "[b]egäran om ingivande av dessa uppgifter ska dessutom framställas inom den tid då skyldighet föreligger enligt lagstiftningen i dotterbolagets hemviststat att spara administrativa handlingar eller bokföring".²⁹ Domstolen tillade på den punkten att det inte kunde begäras av bolaget, "för att det ska beviljas en skattegottgörelse, att det inkommer med handlingar som omfattar en period som konsekvent överskrider den tid då skyldighet föreligger enligt lag att spara administrativa handlingar och bokföring".

63. Som Republiken Frankrike med fog har påpekat i sitt svaromål, ingår emellertid dessa preciseringar i den bedömning som domstolen har att göra av effektivitetsprincipen som främst berör de administrativa myndigheterna i beskattningsmedlemsstaten. Enligt domstolen ska "den erforderliga bevisningen ... ge *skattemyndigheterna i beskattningsmedlemsstaten* möjlighet att på ett klart och precist sätt kontrollera huruvida villkoren för erhållande av en skattefördel är uppfyllda".³⁰

64. Jag anser därför att i en administrativ tvist ska utgången av den lagstadgade gränsen för sparande av relevanta dokument beräknas per den dag då förfarandet som föregick hänvändelsen till domstol inleddes och inte per dagen för en eventuell begäran från den domstol som senare fick handlägga målet. Detta är för övrigt det enda sättet man kan förstå den andra preciseringen som domstolen gjorde i fråga om utgången av den lagstadgade fristen för sparande av administrativa handlingar och bokföring, enligt vilken det inte kunde begäras av en skattskyldig att han skulle "inkomma med handlingar som omfattar en period som konsekvent överskrider den tid då skyldighet föreligger enligt lag att spara administrativa handlingar och bokföring".³¹ Om perioden för sparande enligt lag var en strikt gräns som gällde även för domstolar, hur skulle man då kunna beakta dokument avseende en period som överskrider, låt vara inte konsekvent, tidslängden på den lagstadgade skyldigheten att spara handlingar?

²⁷ Dom av den 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 35), och dom av den 10 december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 31).

²⁸ Se dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 92).

²⁹ Dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 101).

³⁰ Dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 99); min kursivering.

³¹ Dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 101).

65. Jag noterar även att det uttryckligen framhålls i domarna från Conseil d'État att, "när den skattskyldige tillhandahåller underlag eller åberopar att det är materiellt omöjligt att tillhandahålla dem, ankommer det på förvaltningen att tillhandahålla underlag i motsatt riktning [och i detta fall] på skattedomstolen att fatta beslut på grundval av utredningen och att därvid bedöma, med hänsyn till parternas argument, om den skattskyldige har anfört tillräckligt stöd för återbetalning med avseende på den omtvistade utdelningen".³²

66. Lika lite som de första två delarna förefaller den tredje delen av den andra anmärkningen vara välgrundad.

3. Bedömning av den andra anmärkningen

67. Med hänsyn till det föregående anser jag att kommissionen inte har visat att Republiken Frankrike, i fråga om återbetalning till ett moderbolag av belopp som ska garantera tillämpning av samma skattesystem på utdelningar som betalas av dess dotterbolag i Frankrike och utdelningar som betalas av dess dotterbolag i andra medlemsstater utanför Frankrike, har tillämpat ett prövningsförfarande som strider mot principerna om likvärdighet och effektivitet.

C. Den tredje anmärkningen avseende en maximigräns på en tredjedel av utdelningsbeloppet för det belopp som ska kunna återbetalas av förskottsskatt som uppburits i strid med lag

1. Parternas argument

68. Enligt kommissionens mening framgår det klart av domarna från Conseil d'État att det belopp som återbetalas som skattegottgörelse till de franska moderbolag som har mottagit utdelningar från sina dotterbolag utanför Frankrike är strikt begränsat till en tredjedel av utdelningarna. Däremot är skattegottgörelsen för utdelningar från ett dotterbolag med hemvist i Frankrike schablonmässigt fastställd till halva utdelningsbeloppet.

69. Genom att återbetalningen av förskottsskatt begränsas till en tredjedel av de utdelningar som betalats av ett dotterbolag som inte har hemvist i Frankrike hamnar, enligt domarna från Conseil d'État, de bolag som får sådana utdelningar i ett mindre gynnsamt läge än de bolag som får utdelningar från ett dotterbolag med hemvist i Frankrike, vilket enligt kommissionens mening skulle leda till att den diskriminering som EU-domstolen konstaterat i domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), alltså bestod.

70. Den franska regeringen har emellertid hävdatt att begränsningen av återbetalningen av förskottsskatten till en tredjedel av de mottagna utdelningarna motsvarar den förskottsskatt som faktiskt betalats. Likabehandling av de utdelningar som uppburits från dotterbolag med hemvist i och utanför Frankrike skulle därmed vara helt säkerställd.

71. Dessutom skulle en sådan gräns för återbetalning av förskottsskatten göra det möjligt att på samma sätt beakta beskattningen av utbetalade utdelningar som härrör från den medlemsstat där dotterbolaget har sin hemvist och beskattningen av utdelningar som utbetalats av ett dotterbolag med hemvist i Frankrike. På så sätt kan denna begränsning i praktiken leda till en återbetalning av förskottsskatt som är lägre än den skatt som faktiskt betalats av det utdelande dotterbolaget i den medlemsstat där

³² Domar av den 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 37) och Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 33).

dotterbolaget har sin hemvist, men denna återbetalning överensstämmer helt med beloppet av förskottsskatt som faktiskt erlagts av bolaget med hemvist i Frankrike. Detta gör det möjligt att undvika att utdelningar från utlandet ges en mera förmånlig behandling än utdelningar från moderbolagets medlemsstat.

2. Bedömning

72. I huvudsak skulle enligt den franska regeringens uppfattning de tillämpliga bestämmelserna i CGI ge moderbolag med hemvist i Frankrike, som mottar utdelningar från dotterbolag med hemvist där, en skattegottgörelse motsvarande halva de belopp som faktiskt erlagts. Dessa moderbolag var skyldiga att betala en förskottsskatt av samma storlek som denna skattegottgörelse.

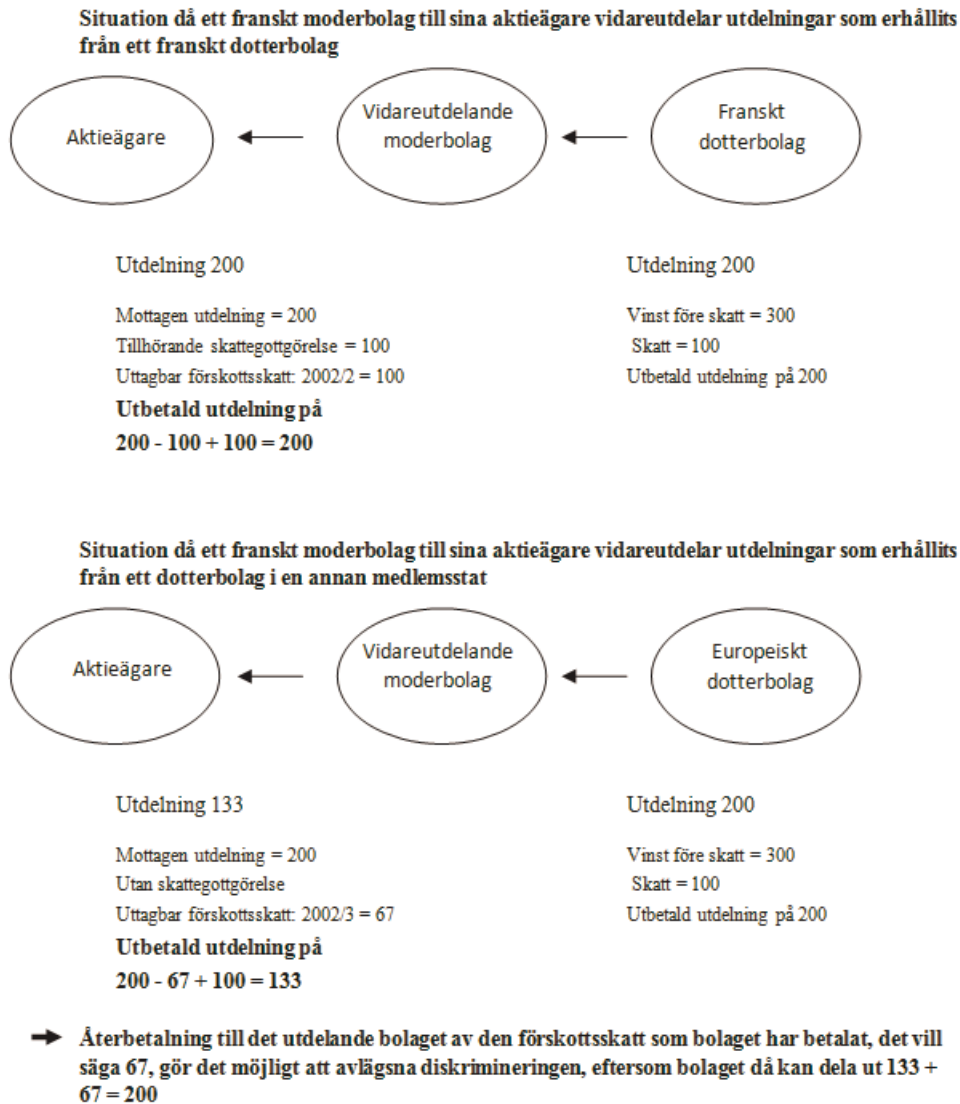
73. I domarna från Conseil d'État anges att "när ett utdelande bolag i sin medlemsstat har fått betala skatt efter en högre skattesats än den som normalt gäller för fransk skatt, det vill säga 33,33 procent, ska den skattegottgörelse som bolaget kan göra anspråk på begränsas till en tredjedel av de utdelningar som bolaget har mottagit och vidareutdelat".³³ Denna begränsning skulle göra det möjligt att tillämpa ett förbehåll av EU-domstolen som innebär att när ett utdelande bolags vinst i den stat där bolaget har sin hemvist belastas med högre skatt än den som uttas i den medlemsstat där det mottagande bolaget har sin hemvist, är sistnämnda stat inte skyldig att bevilja skattegottgörelse som är högre än den bolagsskatt som gäller för det mottagande bolaget.³⁴

74. Vad Republiken Frankrike har anfört i detta hänseende förefaller övertygande. När ett dotterbolag hemmahörande i Frankrike gör en vinst på 300, uppgår de disponibla medlen för moderbolaget, efter det att dotterbolaget har betalat bolagsskatt efter den normala skattesatsen om 33,33 procent, till 200. Moderbolaget, som har hemvist i Frankrike, lyfter således en utdelning på 200, befriad från bolagsskatt, och får vid detta tillfälle en skattegottgörelse som uppgår till hälften av detta belopp, det vill säga 100. Eftersom detta belopp överensstämmer med förskottsskatten som bolaget ska betala vid utbetalning av utdelningen, är det saldo som kan komma aktieägarna till godo alltså 200. När en utdelning av motsvarande belopp har betalats till moderbolaget av ett dotterbolag med hemvist utanför Frankrike, uppgår den förskottsskatt som kan utkrävas till en tredjedel av den utdelningsbara vinsten utan att en skattegottgörelse kan användas som compensation. Tillgängligt saldo är därför i denna situation 133. Genom att begränsa det belopp som ska återbetalas till en tredjedel av den utdelning som mottagits från dotterbolaget med hemvist utanför Frankrike – ett belopp som motsvarar den skattegottgörelse

³³ Domar av den 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 44), och Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 40).

³⁴ Se dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 90).

som aktieägaren uppburit i samband med utdelningen – uppnår det utdelande bolaget återbetalning av det belopp som bolaget erlagt som förskottsskatt. Balansen har på så sätt återställts, eftersom det på nytt uppkommit ett disponibelt saldo om 200.³⁵ Republiken Frankrike har illustrerat sin framställning med följande tabell:



75. Om däremot Republiken Frankrike skulle återbetala en förskottsskatt som var lika stor som hela den skatt som det utdelande dotterbolaget betalat i bolagets hemviststat – det vill säga i det hypotetiska fallet i föregående punkt ett belopp om 100 eller ett belopp överstigande den skatt som moderbolaget betalat där i samband med att utdelningen mottogs – skulle det belopp som mottogs av aktieägarna vara högre än det belopp som mottogs av en aktieägare i en rent intern situation.³⁶

³⁵ Det kan hända att moderbolaget har använt sina reservtillgångar för att "kompensera" den betalade förskottsskatten och till sin aktieägare betala en utdelning utan avräkning av skatt. Det eventuella skatteproblem som kunde uppkomma härigenom omfattas emellertid varken av domarna från Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) eller av förevarande talan om underlåtenhet att fullgöra förpliktelser, som endast gäller villkoren för återbetalning av förskottsskatt.

³⁶ Det belopp som slutligen skulle betalas var 133 (utdelning mottagen av dotterbolaget minus förskottsskatten som betalats av moderbolaget) + 100 (återbetald belopp) = 233.

76. Den maximala förskottsskatten som återbetalas till en tredje person av utdelningarna som vidareutdelas (före skatt) är således inte lika stor som den skatt som faktiskt betalas av dotterbolaget i dess hemviststat. Däremot motsvarar det återbetalade beloppet – som inte är föremål för förskottsskatt och som därför kan delas ut i sin helhet – den förskottsskatt som faktiskt betalats av det utdelande moderbolaget och som bolaget begär att få återbetalad. Den kritiserade diskrimineringen har således undanröjts.

77. I sin replik medgav kommissionen att den inte hade beaktat att de återbetalningar som gjorts efter domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), inte hade lett till beskattning eller till beviljande av skattegottgörelse. Kommissionen ansåg ändå att det fanns en ”risk” för att maximeringen av återbetalningen inte skulle helt utplåna den diskriminering som den beskattningsordning som befunnits oförenlig med unionsrätten gett upphov till. Så skulle vara fallet om beloppet av den skatt på bolagens vinster som slutligen skulle betalas var högre än den förskottsskatt som uttagits eller om den skatt som ålades aktieägaren översteg tidigare inkrävd förskottsskatt. Denna nya inställning innefattar alltså en skillnad i behandling av de slutliga aktieägarna. Det är emellertid inte denna hypotes som behandlas i de mål som avgjordes genom domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581)³⁷ och inte heller i målet vid skattedomstolen som prövade en begäran om återbetalning av förskottsskatt från moderbolaget som lämnat utdelningar.

78. Dessutom är kommissionens nya inställning endast resultatet av en teoretisk analys. Inget konkret exempel har åberopats för att visa att den svarar mot något reellt problem, och ”det åligger kommissionen att i mål om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF bevisa det påstådda fördragsbrottet och förse domstolen med de uppgifter som den behöver för att kunna kontrollera huruvida fördragsbrottet föreligger, och den får därvidlag inte stödja sig på någon presumtion”.³⁸

3. Bedömning av den tredje anmärkningen

79. Med stöd av föregående överväganden anser jag att kommissionen inte har visat att den diskriminering som konstaterats av domstolen i domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), skulle fortsätta genom att Republiken Frankrike begränsar återbetalningen av förskottsskatt på utdelningar som betalas av ett dotterbolag med hemvist utanför Frankrike till en tredjedel.

D. Den fjärde anmärkningen avseende underlåtenhet att fråga EU-domstolen om inskränkningarna i rätten till återbetalning av felaktigt uppburen förskottsskatt överensstämmer med unionsrätten

1. Parternas argument

80. Enligt kommissionens uppfattning borde Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) ha begärt ett förhandsavgörande innan den fastställde villkoren för återbetalning av förskottsskatt som uttagits i strid med unionsrätten enligt domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). I egenskap av domstol som avgör mål i sista instans ålåg det den domstolen enligt artikel 267 tredje stycket FEUF att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen på grund av svårigheterna att fastställa den nämnda domens räckvidd.

³⁷ Som svar på den andra frågan har EU-domstolen uttryckligen skilt mellan moderbolagets och dess aktieägars situation. Domstolen förklarade att ”den ordning som ... är i fråga, vilken för övrigt rör den förskottsskatt som ett moderbolag har erlagt i samband med att det lämnat utdelning, och inte en skatt som uppburits med anledning av försäljning av produkter, inte leder till någon övervärträng av nämnda förskottsskatt på tredje man” (dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 75).

³⁸ Dom av den 26 april 2018, kommissionen/Bulgarien (C-97/17, EU:C:2018:285, punkt 69). Se även dom av den 16 juli 2015, kommissionen/Slovenien (C-140/14, ej publicerad, EU:C:2015:501, punkt 38).

81. Osäkerhet om huruvida eventuella inskränkningar i rätten till återbetalning av förskottsskatt var förenliga med unionsrätten borde enligt kommissionens mening ha kommit till uttryck i specialrapportörens förslag till avgörande och i parternas önskan att Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) skulle göra en ny framställning om ett förhandsavgörande.

82. Vidare kunde risken för en motstridig rättspraxis inom unionen inte uteslutas med hänsyn till domen av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707).

83. Den franska regeringen har först erinrat om domstolens praxis, enligt vilken nationella domstolar inte är skyldiga att begära ett förhandsavgörande i en tolkningsfråga enbart därför att en part i målet så önskar.

84. Regeringen har därefter framhållit att kommissionen inte närmare har angett vilka svårigheter som skulle ha uppkommit för Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) i målen som avgjordes genom domarna i fråga och som skulle ha krävt en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 tredje stycket FEUF. Dessutom var den domstolen konfronterad med svårigheter av faktisk natur och inte med problem rörande tolkningen av unionsrätten.

85. I vart fall hade Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) enligt regeringens uppfattning haft skäl att anse att svaren på de frågor som uppkommit var tillräckligt tydliga för att det inte skulle föreligga en skyldighet att begära ett nytt förhandsavgörande.

2. Bedömning

a) Principen om brott mot artikel 267 tredje stycket FEUF

86. Den fjärde anmärkningen kan endast vara berättigad om en (eller flera) av de andra anmärkningarna är välgrundad. Som kommissionen själv har angett, är denna sista anmärkning begränsad till att Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) skulle ha försummat sin skyldighet "under omständigheterna i målet",³⁹ det vill säga som en följd av domen av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581). Den gäller alltså inte ett strukturellt brott mot den skyldighet att begära ett förhandsavgörande som åvilar Conseil d'État enligt artikel 267 tredje stycket FEUF.

87. I vart fall är det, som jag har påpekat i inledningen till detta förslag till avgörande, första gången som domstolen har haft anledning att uttala sig om en anmärkning av detta slag i ett mål om fördragsbrott. Det förefaller emellertid klart att det finns en teoretisk möjlighet att en stat begår ett fördragsbrott grundat på artikel 267 tredje stycket FEUF.

³⁹ Se punkt 118 i kommissionens ansökan.

88. Det är å ena sidan klart att "en medlemsstat är ansvarig enligt artikel [258 FEUF], oavsett vilket statsorgans handlande eller underlåtenhet att handla som utgör ett fördragsbrott och att detta gäller även om det rör sig om en konstitutionellt självständig institution".⁴⁰ Å andra sidan har domstolen inte godtagit argumentet att det skulle vara svårt att komma till rätta med ett fördragsbrott som grundar sig på en dom av en domstol i sista instans.⁴¹

89. Att det ska finnas en sådan möjlighet sammanhänger inte endast med ändamålet med skyldigheten i artikel 267 tredje stycket FEUF att inhämta ett förhandsavgörande utan också med medlemsstaternas ansvar för brott mot unionsrätten.

90. Skyldigheten i artikel 267 tredje stycket FEUF att begära förhandsavgöranden syftar bland annat till att förhindra att det i en medlemsstat utvecklas en rättspraxis som inte överensstämmer med unionsrättens bestämmelser.⁴² Som generaladvokat Bot har framhållit, medför den omständigheten att nationella domstolar, mot vilkas avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, inte iakttar sin skyldighet att hänskjuta en begäran om förhandsavgörande, att EU-domstolen inte kan utföra den grundläggande uppgift som tillerkänts den enligt artikel 19.1 första stycket FEU, nämligen att säkerställa "att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördragen".⁴³

91. Det framgår dessutom av fast rättspraxis att underlåtenheten att fullgöra skyldigheten att begära ett förhandsavgörande enligt artikel 267 tredje stycket FEUF är en av de omständigheter som ska beaktas vid prövningen av en medlemsstats ansvar på grund av ett avgörande av en nationell domstol som dömer i sista instans.⁴⁴

92. Det är så mycket mer berättigat att erkänna en medlemsstats fördragsbrott genom försummelse av skyldigheten att begära ett förhandsavgörande, om försummelsen kommer till stånd efter det att EU-domstolen meddelat en första dom. Domstolen har förklarat att en stats skyldighet enligt artikel 260.1 FEUF innebär att "alla organ i en medlemsstat är skyldiga att säkerställa att domstolens dom följs inom deras respektive kompetensområden. [Vidare] är den berörda statens domstolar å sin sida skyldiga att vid fullgörandet av sina uppgifter säkerställa att domen följs".⁴⁵ Detta gäller inte endast verkställigheten av en dom med konstaterande av fördragsbrott utan också i förhållande till de domstolar som begärt ett förhandsavgörande, eftersom domstolens tolkningsdomar har "generell" verkan i unionens rättsordning⁴⁶. När en bestämmelse en gång har tolkats av EU-domstolen, är tolkningen alltså bindande för alla domstolar.⁴⁷ Den anger innebörden och räckvidden av bestämmelsen i unionsrätten så som den bör eller hade bort förstås och tillämpas alltsedan den trädde i kraft.⁴⁸

40 Dom av den 5 maj 1970, kommissionen/Belgien (77/69, EU:C:1970:34, punkt 15). För bekräftelser av principen i samband med nationell rättspraxis, se dom av den 9 december 2003, kommissionen/Italien (C-129/00, EU:C:2003:656, punkt 29), och dom av den 12 november 2009, kommissionen/Spanien (C-154/08, ej publicerad, EU:C:2009:695, punkt 125).

41 Se, för ett likartat synsätt, dom av den 12 november 2009, kommissionen/Spanien (C-154/08, ej publicerad, EU:C:2009:695, punkterna 124–127). Vid det tillfället var domstolen för övrigt angelägen om att påpeka att "även om enstaka domstolsavgöranden eller domstolsavgöranden som utgör en minoritet i ett sammanhang med rättspraxis som präglas av ett annat synsätt, liksom en tolkning som dementeras av den högsta nationella domstolen, inte kan beaktas, förhåller det sig annorlunda med en signifikant tolkning i rättspraxis som inte dementeras utan som kanske till och med bekräftats av nämnda högsta domstol" (punkt 126, varvid domstolen hänvisade till punkt 32 i domen av den 9 december 2003, kommissionen/Italien, C-129/00, EU:C:2003:656).

42 Se, för ett likartat synsätt, dom av den 15 mars 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, punkt 33).

43 Se generaladvokat Bots förslag till avgörande i målet Ferreira da Silva e Brito m.fl. (C-160/14, EU:C:2015:390, punkt 102).

44 Se, för ett likartat synsätt, domar av den 30 september 2003, Köbler (C-224/01, EU:C:2003:513, punkt 55), av den 13 juni 2006, Traghetti del Mediterraneo (C-173/03, EU:C:2006:391, punkt 32), och av den 28 juli 2016, Tomášová (C-168/15, EU:C:2016:602, punkt 25).

45 Dom av den 14 december 1982, Waterkeyn m.fl. (314/81–316/81 och 83/82, EU:C:1982:430, punkt 14).

46 Se, för ett likartat synsätt, Wildemeersch, J., "Une loi inconstitutionnelle et contraire au droit de l'Union: et alors? Une déference erronée vis-à-vis du législateur", *Journal des tribunaux*, 2018, s. 256 och 257, särskilt s. 257. Författaren hänvisar själv till Lenaerts, K., "Form and Substance of the Preliminary Ruling Procedure", i Curtin, D. och Heukels, T., (dir.), *Institutional Dynamics of European Integration, Essays in Honor of Henry G. Schermers*, vol. II, Kluwer Academic Publishers, 1994, s. 355–380, särskilt s. 376.

47 Se, för ett likartat synsätt, Soulard, S, Rigaux, A., och Munoz, R., *Contentieux de l'Union européenne/3 – Renvoi préjudiciel – Recours en manquement*, coll. Axe Droit, Paris, Lamy, 2011, nr 59.

48 Se, för ett likartat synsätt, dom av den 27 mars 1980, Meridionale Industria Salumi m.fl. (66/79, 127/79 och 128/79, EU:C:1980:101, punkt 9).

93. Om den domstol som begärt ett förhandsavgörande i en tolkningsfråga fortfarande hyser tvivel om den rätta innebörden av en bestämmelse och den dömer i sista instans, är den skyldig att på nytt ställa en fråga till EU-domstolen. Under sådana omständigheter förefaller domstolens svar vara nödvändigt för att lösa tvisten på ett sådant sätt att det, enligt domen av den 6 oktober 1982, Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335),⁴⁹ föreligger en skyldighet att hänskjuta frågan.⁵⁰

94. När det gäller räckvidden av denna förpliktelse har domstolen bekräftat att det nu framgår ”av fast praxis sedan domen Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335) meddelades att när en unionsrättslig fråga uppkommer vid en domstol mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, ska den domstolen fullgöra sin skyldighet att hänskjuta frågan till EU-domstolen, om den inte har funnit att den uppkomna frågan saknar relevans [– det vill säga ’om svaret på frågan *inte under några omständigheter kan inverka* på utgången av målet’⁵¹ –], att den aktuella unionsbestämmelsen redan har tolkats av EU-domstolen eller att den korrekta tolkningen av unionsrätten är så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel”.⁵²

b) Tillämpning av principen på förevarande mål

95. Vid slutet av min analys av de andra och tredje anmärkningarna kom jag fram till att Conseil d’État inte hade misstagit sig om innehållet och räckvidden av domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), när det gällde det föreskrivna prövningsförfarandet och uppskattningen av det belopp i förskottsskatt som ska återbetalas. Inget brott mot skyldigheten att inhämta ett förhandsavgörande kan läggas Conseil d’État till last i detta hänseende. Det kan i själva verket medges att de aktuella rättsfrågorna hade fått sitt svar, på sätt som avsågs i domen av den 6 oktober 1982, Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335, punkt 14), genom domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

96. Däremot är lösningen i domarna från Conseil d’État i fråga om skatten som betalats av dotterdotterbolagen mera problematisk, eftersom det inte kan bestridas att det framstod som nödvändigt att grunda sig på unionsrätten för att nå fram till en lösning i de tvister som Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen) hade att pröva.

97. Visserligen ankommer det enbart på den nationella domstolen att ta ställning till om en korrekt tillämpning av unionsrätten är så uppenbar att det inte finns utrymme för något rimligt tvivel och följaktligen att bestämma sig för att avstå från att till EU-domstolen hänskjuta en fråga om tolkningen av unionsrätten som har uppkommit vid den nationella domstolen.⁵³ Med andra ord ankommer det ”på de nationella domstolar, mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, att ensamma och på eget ansvar göra en oberoende bedömning av huruvida det är fråga om en *acte clair*”.⁵⁴

49 Punkt 11 i denna dom.

50 Uttrycket är lånat från Lekkou, E., kommentar nr 24, i Karpenschif, M. och Nourissat, C. (dir.), *Les grands arrêts de la jurisprudence de l’Union européenne*, 3 uppl., PUF, 2016, s. 131–136, särskilt nr 24–4. Se, för likartad bedömning, dom av den 28 juli 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 47).

51 Dom av den 6 oktober 1982, Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335, punkt 10); min kursivering. Se även dom av den 18 juli 2013, Consiglio Nazionale dei Geologi (C-136/12, EU:C:2013:489, punkt 26), och dom av den 15 mars 2017, Aquino (C-3/16, EU:C:2017:209, punkt 42).

52 Dom av den 9 september 2015, Ferreira da Silva e Brito m.fl. (C-160/14, EU:C:2015:565, punkt 38). Se även, för ett likartat synsätt, dom av den 15 september 2005, Intermodal Transports (C-495/03, EU:C:2005:552, punkt 33), dom av den 9 september 2015, X och van Dijk (C-72/14 och C-197/14, EU:C:2015:564, punkt 55), samt dom av den 1 oktober 2015, Doc Generici (C-452/14, EU:C:2015:644, punkt 43).

53 Se, för ett likartat synsätt, dom av den 9 september 2015, Ferreira da Silva e Brito m.fl. (C-160/14, EU:C:2015:565, punkt 40).

54 Dom av den 9 september 2015, X och van Dijk (C-72/14 och C-197/14, EU:C:2015:564, punkt 59).

98. Det är emellertid tydligt alltsedan domen av den 6 oktober 1982, Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335), att för att dra slutsatsen att det föreligger en sådan situation måste den nationella domstolen vara övertygad om "att saken är lika uppenbar för domstolarna i de övriga medlemsstaterna och för EU-domstolen".⁵⁵ Som EU-domstolen har framhållit är det endast "om dessa villkor är uppfyllda som denna nationella domstol får underlåta att föra frågan vidare till EU-domstolen och i stället avgöra den på eget ansvar".⁵⁶

99. Det är i detta fall ostridigt att frågan om betydelsen av den skatt som betalats av moderbolagets dotterdotterbolag inte hade berörts av domstolen i domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), men den hade behandlats i domen av den 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). Därför kunde Conseil d'État, genom att välja att bortse från den domen av det enda skälet att det brittiska systemet var ett annat än det franska, vilket innefattade skattegottgörelse och förskottsskatt, inte vara säker på att dess resonemang skulle övertyga EU-domstolen. Skillnaden mellan de lösningar som föreslagits av klagandebolagen och specialrapportören visade dessutom att det ingalunda var säkert vilken lösning som skulle väljas.

100. I vart fall skapade Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen), genom att inte ställa en fråga till EU-domstolen, en *risk* för en motstridig rättspraxis inom unionen i strid med den skyldighet att begära ett förhandsavgörande som åvilade Conseil d'État enligt artikel 267 tredje stycket FEUF i dess egenskap av domstol mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning.

101. Inte heller är det möjligt att följa Republiken Frankrike som hävdar att nödvändigheten av att ta hänsyn till dotterdotterbolagen inte krävde en rättslig tolkning utan endast en bedömning av faktiska förhållanden. För att beräkna vilket belopp som skulle återbetalas – vilket är en bedömning av faktisk art – var frågan huruvida den skatt som betalats av dotterdotterbolagen skulle beaktas en fråga som man först måste ta ställning till och som måste besvaras med ledning av den tillämpliga rättsregeln.⁵⁷

3. Bedömning av den fjärde anmärkningen

102. På grund av föregående överväganden anser jag att Republiken Frankrike har åsidosatt den skyldighet som åvilade Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) enligt artikel 267 tredje stycket FEUF.

103. I själva verket valde Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) att inte hänskjuta denna fråga till EU-domstolen, trots att det framgick klart av domen av den 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), att hänsynstagande till den skatt som betalats av dotterdotterbolag med hemvist utanför Frankrike var en fråga i unionsrätten som kunde vara av betydelse för lösningen av de tvister som Conseil d'État behandlade och trots att en korrekt tolkning av unionsrätten inte var så uppenbar att det inte fanns utrymme för något rimligt tvivel.

V. Rättegångskostnader

104. Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats.

⁵⁵ Dom av den 28 juli 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 48); min kursivering. Se även, för ett likartat synsätt, dom av den 6 oktober 1982, Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335, punkt 16), och dom av den 15 september 2005, Intermodal Transports (C-495/03, EU:C:2005:552, punkt 39).

⁵⁶ Dom av den 28 juli 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 48). Se även dom av den 6 oktober 1982, Cilfit m.fl. (283/81, EU:C:1982:335, punkt 16).

⁵⁷ Jag noterar i detta hänseende att Olivier Fouquet, som är avdelningsordförande i Conseil d'État, avslutar sin kommentar till de domar som meddelats av Conseil d'État genom att ange att "tvisten gällde andra intressanta frågor, såsom hänsynstagandet till de utdelningar som betalats av dotterdotterbolagen. Men det rör sig om rena rättsfrågor och inte om domstolsteknik" (FOUQUET, O., "Conseil d'État, précompte et fléchage: 'non possumus'", *Revue de droit fiscal*, nr 1, januari 2013, s. 1 och 2, särskilt s. 2; min kursivering).

105. I detta fall har kommissionen och Republiken Frankrike båda yrkat att motparten ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

106. Om parterna ömsom tappar målet på en eller flera punkter, får domstolen enligt artikel 138.3 i domstolens rättegångsregler besluta att en part ska ersätta en del av den andra partens rättegångskostnader, om det framstår som skäligt med hänsyn till omständigheterna i målet. Eftersom jag i detta fall föreslår att kommissionens talan endast ska bifallas i fråga om de första och fjärde anmärkningarna, anser jag att det finns skäl att med tillämpning av denna bestämmelse ålägga Republiken Frankrike att, utöver sina egna rättegångskostnader, ersätta hälften av kommissionens rättegångskostnader.

VI. Förslag till avgörande

107. Med hänsyn till föregående resonemang föreslår jag att domstolen beslutar följande:

- 1) Genom att vägra att ta hänsyn till beskattningen av de dotterdotterbolag som hade hemvist i en annan medlemsstat än Frankrike, fastän den ordning som gällde för dotterdotterbolag med hemvist i Frankrike tillät dessa att till ett mellanliggande bolag betala utdelningar som inte belastades av skatten på utdelningarna, har Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) i sin rättspraxis hållit fast vid den diskriminering som EU-domstolen funnit föreligga i domen av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), och till följd härav har Republiken Frankrike åsidosatt sina förpliktelser enligt artiklarna 49 och 63 FEUF.
- 2) Eftersom Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) inte hänskjutit någon fråga till EU-domstolen, trots att beaktandet av den skatt som betalats av de dotterdotterbolag som inte hade hemvist i Frankrike gällde en fråga om unionsrätten som kunde få betydelse för avgörandet av den tvist som behandlades av Conseil d'État, och eftersom en korrekt tolkning av unionsrätten inte var så uppenbar att det inte fanns utrymme för något rimligt tvivel, har Republiken Frankrike åsidosatt sin förpliktelse enligt artikel 267 tredje stycket FEUF.
- 3) Kommissionens talan ogillas i övriga delar.
- 4) Republiken Frankrike ska bära sina egna rättegångskostnader och ersätta hälften av Europeiska kommissionens rättegångskostnader. Europeiska kommissionen ska bära hälften av sina egna rättegångskostnader.