



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 4 oktober 2018*

”Fördragsbrott – Artiklarna 49, 63 och 267 tredje stycket FEUF – Kedjebeskattning – Olika behandling beroende på dotterdotterbolags hemvist – Återbetalning av felaktigt uppburen förskottsskatt – Beviskrav för en sådan återbetalning – Begränsning av rätten till återbetalning – Diskriminering – Nationell domstol som dömer i sista instans – Skyldighet att inhämta förhandsavgörande”

I mål C-416/17,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 10 juli 2017,

Europeiska kommissionen, företrädd av J.-F. Brakeland och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

sökande,

mot

Republiken Frankrike, företrädd av E. de Moustier, A. Alidière och D. Colas, samtliga i egenskap av ombud,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. L. da Cruz Vilaça, domstolens ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad domare på femte avdelningen, samt domarna E. Levits (referent), M. Berger och F. Biltgen,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: biträdande justitiesekreterare M.-A. Gaudissart,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 20 juni 2018,

och efter att den 25 juli 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: franska.

Dom

- 1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49, 63 och 267 tredje stycket FEUF samt principerna om likvärdighet och effektivitet, genom att bibehålla en diskriminerande och oproportionerlig behandling av franska moderbolag som erhåller utdelning från utländska dotterbolag, när det gäller rätten till återbetalning av skatt som uppburits i strid med unionsrätten, såsom den tolkats av domstolen i dess dom av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581).

Nationell rätt

- 2 Artikel 146.2 i code général des impôts (allmänna skattelagen, nedan kallad skattelagen), i den lydelse som var gällande 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), hade följande lydelse:

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

- 3 I artikel 158 bis I i skattelagen, i den lydelse som var gällande 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) föreskrevs följande:

”Personer som erhåller utdelning från franska bolag uppbär inkomst i form av

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

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

Den får endast användas i den mån inkomsten ingår i underlaget för den inkomstskatt som utdelningsmottagaren har att betala.

Avräkningen erhålls vid erläggande av denna skatt.

Den återbetalas till fysiska personer i den mån den till sitt belopp överstiger den skatt som dessa personer har att betala.”

- 4 I artikel 223 sexies punkt 1 första stycket i skattelagen, i den lydelse som var tillämplig på utdelningar som lämnades till utbetalning från och med den 1 januari 1999, föreskrevs följande:

”... [N]är den vinst som ett bolag delar ut tas från belopp för vilka bolaget inte har påförts bolagsskatt efter normal skattesats ... ska bolaget erlägga förskottsskatt motsvarande den avräkning som beräknats enligt villkoren i artikel 158 bis I. ... Förskottsskatten ska erläggas på utdelning som ger rätt till den avräkning som föreskrivs i artikel 158 bis, oavsett vem som är utdelningsmottagare.”

Bakgrund till tvisten

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

- 5 Under år 2001 ansökte Accor, ett bolag bildat enligt fransk rätt, hos den franska skattemyndigheten om återbetalning av den förskottsskatt som erlagts vid vidareutdelningen av den utdelning som bolaget erhållit från sina dotterbolag i andra medlemsstater. Anledningen till denna ansökan om återbetalning var att ett moderbolag, från den förskottsskatt bolaget skulle betala i samband med vidareutdelningen, endast fick räkna av den skattegottgörelse som var hänförlig till den utdelning som lämnats till moderbolaget från i landet hemmahörande dotterbolag. Skatteförvaltningen avslog ansökan, varefter Accor överklagade till de franska förvaltningsdomstolarna.
- 6 Conseil d'Etat (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) begärde ett förhandsavgörande från EU-domstolen. I punkt 49 i sin dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), konstaterade EU-domstolen att det, till skillnad mot vad som gällde för utdelning som lämnades av dotterbolag med hemvist i Frankrike, enligt fransk lagstiftning inte var möjligt att förhindra den beskattning som skett av utdelningen på det utdelande dotterbolagets nivå om detta hade hemvist utanför Frankrike. Däremot påfördes utdelning från såväl dotterbolag med hemvist i landet som dotterbolag utan hemvist i landet förskottsskatt vid vidareutdelningen.
- 7 EU-domstolen slog, i punkt 69 i den domen, fast att en sådan skillnad i behandlingen mellan utdelning som lämnas av ett dotterbolag med hemvist i landet och utdelning som lämnas av ett dotterbolag utan hemvist i landet stred mot artiklarna 49 och 63 FEUF.
- 8 Domstolen slog vidare, i punkt 92 i den domen, fast att en medlemsstat ska ha möjlighet att beräkna den bolagsskatt som erlagts i det utdelande bolagets hemvistmedlemsstat och som skulle ligga till grund för den skattegottgörelse som det utdelningsmottagande moderbolaget beviljades, och att det därför inte räckte att bevisa att det utdelande bolaget hade beskattats i sin hemvistmedlemsstat för den vinst som delats ut, utan att uppge vilken slags skatt som faktiskt tagits ut på vinsten och vilken faktisk skattesats som tillämpats därvid.
- 9 EU-domstolen tillade, i punkterna 99 och 101 i samma dom, att den erforderliga bevisningen ska ge skattemyndigheterna i beskattningsmedlemsstaten möjlighet att på ett klart och precist sätt kontrollera huruvida villkoren för att erhålla en skattefördel är uppfyllda och att en begäran om att förete dessa uppgifter ska framställas inom den tid då det enligt lagstiftningen i dotterbolagets hemvistmedlemsstat föreligger en lagenlig skyldighet att spara administrativa handlingar eller bokföring, utan att det kan krävas att bolaget inkommer med handlingar som omfattar en period som väsentligen överskrider denna tid.
- 10 EU-domstolen beslutade således 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 förvarande mål, 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 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 det 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, bland annat med hänsyn till bestämmelserna i dessa medlemsstaters lagstiftningar om undvikande av dubbelbeskattnings 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.”

De domar som meddelats av Conseil d'État

- 11 Efter det att domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) meddelats, fastställde Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) i sina domar av den 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), och av den 10 december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210) (nedan kallade de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen)) de villkor som skulle gälla för återbetalning av förskottsskatt som tagits ut i strid med unionsrätten.
- 12 Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) angav, för det första, följande med avseende på omfattningen av återbetalning av förskottsskatt:
- Om den utdelning som vidareutdelas till ett franskt moderbolag av ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat inte har beskattats på detta sistnämnda bolags nivå, ska den skatt som betalats av det dotterdotterbolag som realiserat den vinst som ligger till grund för utdelningen inte beaktas när den förskottsskatt som ska återbetalas till moderbolaget bestäms (de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) den 10 december 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 29, och den 10 december 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 24).
 - 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 avräkning som bolaget kan göra anspråk på begränsas till en tredjedel av den utdelning som bolaget har mottagit och vidareutdelat (de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) den 10 december 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 44, och den 10 december 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 40).
- 13 Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) angav, för det andra, följande med avseende på den bevisning som krävs till stöd för en begäran om återbetalning:
- Deklarationer om förskottsskatt kan åberopas till grund för fastställandet av vilka belopp som mottagits i utdelning från dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat (de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) den 10 december 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkterna 24 och 25, och den 10 december 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkterna 19 och 20).

- Det är nödvändigt att, så länge förfarandet pågår, förfoga över samtliga uppgifter som kan visa att en begäran om återbetalning är välgrundad. Utgången av den lagstadgade tiden för att spara handlingar medför inte befrielse från denna skyldighet (de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) den 10 december 2012, Rhodia, FR:CESSR:2012:317074.20121210, punkt 35, och den 10 december 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, punkt 31).

Det administrativa förfarandet

- 14 Till följd av de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) mottog kommissionen flera klagomål beträffande villkoren för återbetalning av förskottsskatt som betalats av franska bolag som erhållit utdelning från ett annat land.
- 15 Eftersom informationsutbytet mellan kommissionen och Republiken Frankrike inte hade lett till ett resultat som tillfredsställde kommissionen, skickade denna, den 27 november 2014, en formell underrättelse till de franska myndigheterna. I denna formella underrättelse påpekade kommissionen att vissa villkor för återbetalning av förskottsskatt som följde av de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) kunde stå i strid med unionsrätten.
- 16 I sitt svar av den 26 januari 2015 bestred Republiken Frankrike de framförda klagomålen. Kommissionen överlämnade därför, 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.
- 17 Eftersom Republiken Frankrike vidhöll sin inställning i sitt svar av den 28 juni 2016, väckte kommissionen med stöd av artikel 258 FEUF förevarande talan om fördragsbrott.

Prövning av talan

- 18 Kommissionen har åberopat fyra anmärkningar till stöd för sin talan. De tre första anmärkningarna avser ett åsidosättande av artiklarna 49 och 63 FEUF, såsom de tolkats av EU-domstolen i domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), samt av principerna om likvärdighet och effektivitet. Den fjärde anmärkningen avser ett åsidosättande av artikel 267 tredje stycket FEUF.

Den första anmärkningen: Åsidosättande av artiklarna 49 och 63 FEUF, på grund av den begränsning av rätten till återbetalning av förskottsskatt som följer av underlåtenheten att beakta den skatt som erlagts av dotterdotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat än Republiken Frankrike

Parternas argument

- 19 Kommissionen anser att de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) inte undanröjt den franska lagstiftningens bristande förenlighet med artiklarna 49 och 63 FEUF, vilken EU-domstolen konstaterat i sin dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581). Enligt de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) ska den skatt som erlagts av dotterdotterbolag utan hemvist i landet, från vilka den utdelning härrör som ligger till grund för den utdelning som ett dotterbolag utan hemvist i landet lämnar till moderbolaget med hemvist i landet, inte beaktas i samband med frågan om återbetalning av den förskottsskatt som betalats av moderbolaget vid en eventuell vidareutdelning. Däremot neutraliseras den ekonomiska dubbelbeskattningen när det föreligger en rent intern ägarkedja, eftersom utdelningen från dotterdotterbolaget till dotterbolaget ger rätt till en skattegottgörelse som uppgår till ett belopp som motsvarar den förskottsskatt som ska betalas till följd av denna vidareutdelning.

- 20 Denna skillnad i behandling beroende på var det utdelande dotterdotterbolaget har sin hemvist är enligt kommissionen inte motiverad av sakliga skäl.
- 21 Att begreppet "dotterdotterbolag" saknas i fransk lagstiftning kan inte tjäna som grund för att underlåta att beakta den beskattning som görs av den vinst som ligger till grund för den utdelning som lämnas av ett dotterdotterbolag utan hemvist i landet, via ett dotterbolag, till moderbolaget. Detta skulle innebära en alltför stelbent tillämpning av systemet med skattegottgörelse. Det är dessutom fråga om hur utdelningen behandlas på grund av dess ursprung och inte vilka enheter som ingår i en ägarkedja. Det förhållandet att dotterbolaget har åtnjutit en skattebefrielse saknar i detta avseende betydelse, eftersom utdelningen från dotterdotterbolaget beskattades i första ledet.
- 22 Eftersom skyldigheten att betala förskottsskatt i samband med att utdelning lämnas utgör en skyldighet som föreskrivs i fransk rätt, finns det vidare inte fog för argumentet att den extra skattebördan som gäller för utdelning som lämnas av ett bolag med hemvist i landet men som härrör från en tidigare utdelning mellan bolagets dotterbolag och dotterdotterbolag utan hemvist i landet beror på lagstiftningen i de medlemsstater där dessa är etablerade.
- 23 Kommissionen har slutligen gjort gällande att Republiken Frankrike inte kan undandra sig skyldigheten att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning som härrör från den vinst som uppkommit i ett dotterdotterbolag utan hemvist i landet under förevändning av att det inte åligger Republiken Frankrike att anpassa sitt skattesystem till de olika skattesystemen i andra medlemsstater. Det krävs nämligen inte att Republiken Frankrike ska anpassa sitt skattesystem, utan endast att det ska tillämpas likvärdigt oberoende av varifrån utdelningen kommer.
- 24 Republiken Frankrike har inte bestritt att villkoren för att återbetala förskottsskatten, sådana de definierats i de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen), inte gör det möjligt att neutralisera den beskattning som skett av utdelning som lämnats av ett dotterdotterbolag utan hemvist i landet. Republiken Frankrike har påpekat att det franska systemet endast säkerställer att en dubbelbeskattning förhindras på varje utdelande bolags nivå. En medlemsstat kan själv fritt organisera sitt skattesystem, under förutsättning att det inte ger upphov till någon diskriminering. Detta innebär att en medlemsstat inte har någon skyldighet att anpassa sitt eget skattesystem till systemen i de andra medlemsstaterna.
- 25 Det är enligt fransk skattelagstiftning inte möjligt att från den skatt ett moderbolag ska betala räkna av den skatt som erlagts av dess dotterdotterbolag med hemvist i landet. Ett moderbolag medges nämligen endast skattegottgörelse för den skatt som tagits ut på det utdelande dotterbolagets vinst. Det finns därför ingen skyldighet för Republiken Frankrike att se till att det, vid beräkningen av den erlagda förskottsskatt som ska återbetalas, tas hänsyn till den skatt som erlagts av de dotterdotterbolag utan hemvist i landet som lämnat utdelningarna.
- 26 Det förhållandet att utdelning som ett dotterdotterbolag lämnat till ett dotterbolag har beskattats beror i det fallet på skattebestämmelser som är främmande för Republiken Frankrike och som det inte ankommer på Republiken Frankrike att korrigera.
- 27 Eftersom det franska systemet för att undanröja dubbelbeskattning inte bygger på begrepp som dotterdotterbolag, gäller möjligheten att räkna av den skatt som betalats i samband med att utdelning lämnats endast för det bolag som mottagit denna utdelning. Med andra ord rör det sig om ett tvåpartsförhållande mellan två enheter, den utdelande och den mottagande enheten, varvid det ska preciseras att dotterdotterbolaget, i det fall det sker en vidareutdelning via ett mellanliggande bolag, betraktas som dotterbolaget till det mellanliggande bolaget.
- 28 Det franska systemet ska under dessa omständigheter skiljas från det brittiska systemet med förskottsbetalning av bolagsskatt (*Advance Corporation Tax*), som det var fråga om i de mål som avgjordes genom domarna av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*

(C-446/04, EU:C:2006:774), och av den 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707). Det franska systemet tar nämligen inte hänsyn till den skatt som ska betalas av dotterdotterbolagen, vare sig de har hemvist i Frankrike eller ej. Systemet bygger nämligen på en tanke om skattelindring och inte koncernbeskattning.

Domstolens bedömning

- 29 Kommissionen anser genom sin första anmärkning att det förhållandet att det till följd av de domar som meddelats av Conseil d'Etat (Högsta förvaltningsdomstolen) inte är möjligt att – med avseende på återbetalningen av den förskottsskatt som ett moderbolag med hemvist i Frankrike ska betala i samband med en utdelning – göra gällande den skatt som tagits ut på den vinst som ligger till grund för denna utdelning och som realiserats i ett dotterdotterbolag till detta bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, när utdelningen har lämnats vidare till moderbolaget via ett dotterbolag utan hemvist i landet, inte innebär att den oförenlighet mellan det franska systemet för att undvika dubbelbeskattning och artiklarna 49 och 63 FEUF som konstaterades av domstolen i dess dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), har åtgärdats.
- 30 I punkt 69 i den domen slog domstolen fast att artiklarna 49 och 63 FEUF utgör hinder för en 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 erlægga 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 en sådan utdelning, i det fallet, inte ger rätt till någon skattegottgörelse för den utdelning som dotterbolaget lämnar.
- 31 Såsom kommissionen har påpekat innebär Conseil d'États (Högsta förvaltningsdomstolens) verkställighet av domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), att när ett moderbolag, som har hemvist i landet och som har mottagit utdelning från ett dotterbolag som är etablerat i en annan medlemsstat, beviljas återbetalning av den förskottsskatt som ska betalas till följd av att denna utdelning lämnas vidare till moderbolagets aktieägare, så beaktas endast den skatt som tagits ut på denna utdelning på dotterbolagsnivå. Den skatt som tidigare tagits ut på samma utdelning, i ett tidigare led i ägarkedjan i form av ett dotterdotterbolag, beaktas däremot inte vid beräkningen av det belopp som ska återbetalas.
- 32 Republiken Frankrike har i detta hänseende inte bestritt att det franska systemet för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning, i det fall ägarkedjan är rent nationell, automatiskt medför att beskattningen av utdelningen på varje led i ägarkedjan beaktas. Varje utdelning från ett dotterbolag utlöser nämligen en rätt till skattegottgörelse som moderbolaget kan avräkna från den förskottsskatt det ska betala, i sin egenskap av dotterbolag, i samband med vidareutdelningen av denna utdelning till sitt eget moderbolag, det vill säga en förskottsskatt som motsvarar skattegottgörelsen. Det ifrågavarande systemet förhindrar således att den vinst som delas ut dubbelbeskattas ekonomiskt, i och med att moderbolaget beviljas avräkning med ett belopp som motsvarar den förskottsskatt som ska betalas på den vinst som detta bolag vidareutdelar.
- 33 När det är fråga om en gränsöverskridande utdelning innebär däremot begränsningen – vid beräkningen av det belopp som ska återbetalas av den förskottsskatt som det mottagande moderbolaget med hemvist i landet ska erlægga för det fall det lämnar denna utdelning vidare – till den skatt som tagits ut på denna utdelning hos det utdelande dotterbolaget utan hemvist i landet, i det fall då den vinst som ligger till grund för denna utdelning har realiserats av ett dotterdotterbolag, att denna utdelning behandlas mindre förmånligt än i det fall det föreligger en rent intern ägarkedja.

- 34 Om den utdelning som lämnats av ett dotterbolag utan hemvist i landet till dess moderbolag med hemvist i landet har varit undantagen från skatteplikt i den medlemsstat där dotterbolaget är etablerat, är det belopp som ska återbetalas av den förskottsskatt som ska erläggas för det fall vidareutdelning sker lika med noll, eftersom denna utdelning inte har beskattats på dotterbolagsnivå. Underlåtenheten att beakta den beskattning som faktiskt skett av den vinst som ligger till grund för den utdelning som lämnats tidigare, i ett tidigare led i ägarkedjan, nämligen av dotterbolagets dotterbolag, innebär således att den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelad vinst bibehålls.
- 35 Såsom Republiken Frankrike har gjort gällande innehåller den gällande unionsrätten inte några allmänna kriterier för behörighetsfördelningen mellan medlemsstaterna vad gäller avskaffandet av dubbelbeskattning inom unionen. Varje medlemsstat får därför själv utforma sitt system för beskattning av vinstutdelningar, dock under förutsättning att det ifrågasatt systemet inte medför någon diskriminering som är förbjuden enligt EUF-fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 40).
- 36 Domstolen erinrar om att situationen för ett aktieägarbolag som erhåller utdelning från utlandet är jämförbar – med avseende på en sådan skattelagstiftning som den vars tillämpningsvillkor ifrågasätts av kommissionen, som införts i syfte att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av utdelade vinster – med situationen för ett aktieägarbolag som erhåller inhemsk utdelning, i den mån som de vinster som realiserats i båda fallen i princip kan bli föremål för kedjebeskattnings (dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 62, dom av den 15 september 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 45, och dom av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 37).
- 37 Artiklarna 49 och 63 FEUF innebär att en medlemsstat som tillämpar ett system för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning när det gäller utdelning som lämnas till personer med hemvist i landet från bolag med hemvist i landet är skyldig att tillämpa en likvärdig behandling när det gäller utdelning som lämnas till personer med hemvist i landet från bolag utan hemvist i landet (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 10 februari 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 60, och dom av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 38), om inte en skillnad i behandling är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse (dom av den 15 september 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 44, och dom av den 11 september 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 69).
- 38 Dessutom är det argument som åberopats av Republiken Frankrike och som avser att begreppet ”dotterdotterbolag” inte finns i det franska systemet för att undvika dubbelbeskattning inte relevant, med hänsyn till syftet med den ifrågasatt lagstiftningen och det system som antagits för dess genomförande.
- 39 Även om skattegottgörelsen endast beviljas inom ramen för det tvåpartsförhållande som föreligger mellan ett moderbolag och dess dotterbolag, är det nämligen ändå så att det ifrågasatt skattesystemet förhindrar en ekonomisk dubbelbeskattning även av de vinster som delas ut av dotterdotterbolag med hemvist i landet, eftersom den aktuella skattefördelen beviljas successivt i alla led i ägarkedjan av företaget med hemvist i Frankrike.
- 40 Republiken Frankrike har anfört att de nackdelar som kan uppstå på grund av att olika medlemsstaters beskattningsrätt tillämpas parallellt inte utgör en inskränkning av den fria rörligheten förutsatt att denna tillämpning inte är diskriminerande.
- 41 Det är riktigt att den omständigheten att en medlemsstat är hemviststat för det utdelningsmottagande bolaget inte kan medföra någon skyldighet för denna medlemsstat att kompensera för en skattemässig nackdel som följer av en kedjebeskattnings som skett helt och hållet i den medlemsstat där det bolag

som lämnar denna utdelning hör hemma, då den förstnämnda medlemsstaten, vid beskattningen av de bolag som är etablerade i landet, varken beskattar eller på annat sätt beaktar den utdelning som erhållits (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 september 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 84).

- 42 Såsom framgår av punkt 39 i denna dom är den aktuella skattemässiga nackdelen emellertid ett resultat av den franska skattelagstiftningen. Denna lagstiftning beskattar nämligen, i form av en förskottsskatt, vidareutdelningen av vinst som redan har beskattats, men undanröjer denna ekonomiska dubbelbeskattning när de vinster som vidareutdelas ursprungligen har beskattats hos ett dotterdotterbolag med hemvist i landet. Samma lagstiftning beskattar vidareutdelningen av vinster som ursprungligen härrör från ett dotterdotterbolag utan hemvist i landet, även om dessa vinster redan har beskattats i den medlemsstat i vilken detta dotterdotterbolag är etablerat, utan att däremot tillåta att denna sistnämnda beskattning beaktas i syfte att undanröja den ekonomiska dubbelbeskattning som följer av den franska lagstiftningen.
- 43 Republiken Frankrike var därför, för att sätta stopp för den diskriminerande behandling som konstaterats följa av tillämpningen av nämnda skattesystem, som syftade till att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning av lämnad utdelning, skyldig att beakta den skatt som tidigare erlagts för den utdelade vinsten till följd av att de behöriga skattemyndigheterna i den medlemsstat som utdelningen härrörde från hade utövat sin beskattningsrätt, inom de gränser som gällde för denna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 september 2014, *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, punkt 86), oberoende av i vilket led i ägarkedjan denna beskattning skett, det vill säga hos ett dotterbolag eller ett dotterdotterbolag.
- 44 Det framgår nämligen av punkt 82 i domstolens dom av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), jämförd med domslutet i domen av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), att det ankommer på den medlemsstat som ger ett bolag med hemvist i landet, som erhåller utdelning från ett annat bolag med hemvist i landet, rätt att från det belopp som det förstnämnda bolaget har att erlægga i bolagsskatt räkna av det skattebelopp som det andra bolaget har erlagt, att tillerkänna ett bolag med hemvist i landet, som erhåller utdelning från ett bolag utan hemvist i landet, en sådan rätt med avseende på den skatt som motsvarar den utdelade vinsten, oavsett om den har betalats av ett direkt eller indirekt dotterbolag till det förstnämnda bolaget.
- 45 Skillnaden mellan det franska systemet, som grundar sig på att en skattegottgörelse beviljas och som är aktuellt i förevarande mål, och systemet i Förenade kungariket, vilket var aktuellt i de mål som ledde till domarna av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), och av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), påverkar inte den princip som det redogjorts för i föregående punkt. Denna skillnad avser nämligen enbart den skatteteknik som använts för att uppnå ett och samma mål, det vill säga att undanröja den ekonomiska dubbelbeskattningen av den utdelning som lämnats. Varje medlemsstat får emellertid själv utforma sitt system för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av vinstutdelningar, under förutsättning att det ifrågavarande systemet inte medför någon diskriminering som är förbjuden enligt EUF-fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 40).
- 46 Av dessa överväganden följer att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49 och 63 FEUF, genom att – vid beräkningen av det belopp som ska återbetalas av den förskottsskatt som ett moderbolag med hemvist i landet har erlagt med avseende på utdelning som lämnats av ett dotterdotterbolag utan hemvist i landet via ett dotterbolag utan hemvist i landet – underlåta att beakta den skatt som detta dotterdotterbolag utan hemvist i landet har erlagt med avseende på den vinst som ligger till grund för denna utdelning i den medlemsstat där detta bolag är

etablerat, trots att det enligt det nationella systemet för att undvika dubbelbeskattning är möjligt att, för det fall det föreligger en rent intern ägarkedja, neutralisera den beskattning som skett av den utdelning ett bolag har lämnat i varje led av denna ägarkedja.

Den andra anmärkningen: De beviskrav som ställs för att styrka rätten till återbetalning av den rättsstridigt uppburna förskottsskatten är oproportionerliga

Parternas argument

- 47 Kommissionens andra anmärkning består av tre delar.
- 48 Genom den första delen av denna anmärkning har kommissionen gjort gällande att kravet på att bokföringshandlingarna avseende lämnad utdelning ska överensstämma med protokollen från bolagsstämmorna i dotterbolagen i vilka det fastställs vilken vinst som kan utdelas gör det mycket svårt, om inte omöjligt, att bevisa att utdelningen är knuten till ett särskilt resultat, eftersom protokollen från bolagsstämmorna ofta avser en aggregerad redovisning, som omfattar överföringar från tidigare år.
- 49 Genom den andra delen av denna anmärkning har kommissionen gjort gällande att de domar som meddelats av Conseil d'Etat (Högsta förvaltningsdomstolen) i praktiken undanröjer en rätt till återbetalning av förskottsskatten, genom att det som villkor för en sådan återbetalning krävs att det inges en förhandsdeklaration om sådan skatt i vilken de belopp som betalats som förskottsskatt i samband med vidareutdelningar kan identifieras. Detta gäller särskilt bolag som inte hade ansökt om skattegottgörelse för utdelning som härrör från dotterbolag utan hemvist i landet innan domen av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) meddelades.
- 50 Eftersom bolag med hemvist i landet, enligt fransk rätt, inte kunde få skattegottgörelse på grundval av förskottsskatt som betalats i samband med utdelning som lämnats av ett dotterbolag utan hemvist i landet, kunde det inte krävas att dessa bolag skulle redovisa sådana utdelningar i sina deklarerationer om förskottsskatt.
- 51 Den tredje delen av denna anmärkning avser att de domar som meddelats av Conseil d'Etat (Högsta förvaltningsdomstolen) innebar att det blev mycket svårt, om inte omöjligt, att styrka att ett dotterbolag utan hemvist i landet hade betalat skatt för den utdelning som lämnats, eftersom det i dessa domar angavs att det förhållandet att den lagstadgade tiden för att bevara handlingar hade löpt ut inte befriade det bolag som ansökte om återbetalning av den förskottsskatt som rättsstridigt tagits ut från dess skyldighet att lägga fram alla handlingar som kunde motivera att ansökan var välgrundad.
- 52 Republiken Frankrike har inledningsvis påpekat att det i domen av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) uttryckligen angavs att återbetalningar av förskottsskatt var beroende av att de ansökande bolagen visade, med vilka medel som helst, vilka skattebetalningar som gjorts av deras dotterbolag i den medlemsstat där de var etablerade.
- 53 I det sammanhanget utmärkte sig de domar som meddelats av Conseil d'Etat (Högsta förvaltningsdomstolen) genom en särskilt öppen hållning, eftersom den domstolen accepterade alla slags dokument som gjorde det möjligt för bolagen att visa vilken skattesats som tillämpats på deras dotterbolag utan hemvist i landet.
- 54 Republiken Frankrike har, för det första, påpekat att det enligt de domar som meddelats av Conseil d'Etat (Högsta förvaltningsdomstolen) inte krävs att det bevisas att den beskattning för vilken avräkning begärs har belastat utdelningar under en särskild räkenskapsperiod. Sålunda ansågs skatt ha betalats på utdelningar i deras helhet oavsett till vilka räkenskapsperioder de hänförde sig.

- 55 Att Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen), i de mål som avgjordes genom domar som meddelades av denna domstol, stödde sig på bolagsstämmoprotokoll från dotterbolag utan hemvist i landet berodde dessutom på att sådana handlingar hade lagts fram av de berörda bolagen för att visa vilken skattesats som hade belastat den utdelning som lämnats.
- 56 Republiken Frankrike har, för det andra, gjort gällande att det med hjälp av deklARATIONER om förskottsskatt tekniskt sett är möjligt att identifiera vilka belopp som betalats i form av förskottsskatt i samband med en vidareutdelning av en utdelning som härrör från dotterbolag utan hemvist i landet. Eftersom en inbetalning av förskottsskatt endast är aktuell för det fall det sker en vidareutdelning, är de utdelningar för vilka det krävs bevis om skattebeloppet dessutom med nödvändighet sådana som har varit föremål för vidareutdelning.
- 57 För det tredje krävs det inte enligt de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) att det läggs fram bevishandlingar efter utgången av den lagstadgade tiden för att bevara dessa handlingar. Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) grundade sin bedömning på de handlingar som lagts fram av de berörda bolagen. Under alla omständigheter ankommer det på en skattskyldig som ger in ett krav mot skattemyndigheten att, oavsett de lagstadgade förvaringstiderna, spara de dokument som är nödvändiga för att visa att kravet är välgrundat fram till dess att förvaltningsförfarandet och förfarandet vid domstolen har avslutats.

Domstolens bedömning

– Inledande anmärkningar

- 58 Domstolen erinrar om att en medlemsstats skattemyndigheter har rätt att av den skattskyldige kräva den bevisning som de anser vara nödvändig för att avgöra huruvida de villkor som uppställs för en skattefördel enligt den ifrågasatt lagstiftningen är uppfyllda och, följaktligen, huruvida nämnda fördel ska beviljas eller ej (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2002, Danner, C-136/00, EU:C:2002:558, punkt 50, dom av den 26 juni 2003, Skandia och Ramstedt, C-422/01, EU:C:2003:380, punkt 43, dom av den 27 januari 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 54, dom av den 10 februari 2011 Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 95, dom av den 30 juni 2011 Meilicke m.fl., C-262/09, EU:C:2011:438, punkt 45, och dom av den 15 september 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 82).
- 59 För att i praktiken åtgärda den franska lagstiftningens oförenlighet med artiklarna 49 och 63 FEUF, sådana de tolkats av EU-domstolen i dess dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), slog EU-domstolen fast att en medlemsstat ska ha möjlighet att beräkna den bolagsskatt som erlagts i det utdelande bolagets hemviststat och som ska ligga till grund för den skattegottgörelse som det utdelningsmottagande moderbolaget beviljas. Domstolen tillade att det inte räcker att bevisa att det utdelande bolaget har beskattats i sin hemviststat för den vinst som delats ut, utan att uppge vilken slags skatt som faktiskt tagits ut på vinsten och vilken faktisk skattesats som tillämpats därvid (dom av den 15 september 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 92).

– Den första delgrunden

- 60 Det ska konstateras att kommissionen i sin ansökan har hänvisat till punkterna 43 och 56 i den dom som meddelades av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) den 10 december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), avseende undersökningen av återbetalda belopp för åren 1999–2001, för att visa att Republiken Frankrike ställer alltför höga beviskrav när den kräver att räkenskapshandlingarna avseende lämnad utdelning ska överensstämma med protokollen från dotterbolagens bolagsstämmor i vilka det fastställs vilken vinst som kan delas ut.

- 61 Av detta följer att kommissionen inte ifrågasätter att det är nödvändigt att ett moderbolag som vill erhålla återbetalning av rättstridigt uttagen förskottsskatt ska lägga fram bevisuppgifter avseende, för varje utdelning, den skattesats som faktiskt har tillämpats och det skattebelopp som faktiskt har erlagts med avseende på vinst som realiserats av dotterbolag utan hemvist i landet.
- 62 Det framgår emellertid inte av den dom som meddelades av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) den 10 december 2012, *Accor*, (FR:CESSR:2012:317075.20121210) att denna domstol avsåg att den bevisning som kan krävas för att visa att det belopp för vilket återbetalning begärs faktiskt avser lämnad utdelning skulle begränsas till sådana protokoll från dotterbolagens bolagsstämmor i vilka en sådan utdelning anges.
- 63 Även om det i denna dom hänvisas till sådana handlingar finns det inget stöd för att det krävs att sådana handlingar läggs fram för att en rätt till återbetalning av rättstridigt uttagen förskottsskatt ska medges.
- 64 Domstolen erinrar i detta hänseende om att kommissionen, i mål om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, har bevisbördan för det påstådda fördragsbrottet och ska förse domstolen med de uppgifter som den behöver för att kunna kontrollera huruvida detta fördragsbrott föreligger (dom av den 28 januari 2016, kommissionen/Portugal, C-398/14, EU:C:2016:61, punkt 47).
- 65 Det kan mot bakgrund av det ovan anförda slås fast att kommissionen inte har uppfyllt sin bevisbörda. Talan kan därför inte bifallas på den första delen av den andra grunden.

– *Den andra delgrunden*

- 66 Kommissionen anser att den franska lagstiftningen som tillämpades i de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen), och särskilt den begränsning som följer av kravet på att lägga fram deklARATIONER om förskottsskatt och möjligheten att mot ett moderbolag göra gällande de val detta bolag gör vid inbetalningen av förskottsskatten i samband med dessa deklARATIONER, utgör ett åsidosättande av principerna om likvärdighet och effektivitet.
- 67 Det är i detta avseende ostridigt att det, i syfte att åtgärda den franska lagstiftningens oförenlighet med artiklarna 49 och 63 FEUF, såsom de tolkades av domstolen i dess dom av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), ankom på Republiken Frankrike att – vid återbetalningen av den förskottsskatt som bolag med hemvist i landet har erlagt i samband med att de vidareutdelat den utdelning som härrör från deras dotterbolag utan hemvist i landet – beakta den skatt som tagits ut på den vinst som låg till grund för denna utdelning i den stat där dessa dotterbolag är etablerade, inom ramen för den skattesats som är tillämplig i Frankrike.
- 68 Eftersom en ansökan om återbetalning med nödvändighet förutsätter att det tidigare betalats in en förskottsskatt och eftersom den utlösande faktorn för att betala in förskottsskatten är att det sker en utdelning, kan en sådan ansökan inte beviljas om det inte inbetalats någon förskottsskatt.
- 69 Det är därför deklARATIONERNA om förskottsskatt rör all utdelning som lämnas, oavsett var den härrör från, och därmed gör det möjligt att identifiera vilka belopp som inbetalats i förskottsskatt på grund av utdelning som härrör från dotterbolag utan hemvist i landet.
- 70 Republiken Frankrike har i detta avseende bevisat att det krävs att det i blanketterna för att deklarerat förskottsskatt anges vilken utdelning som härrör från utländska dotterbolag, vilket kommissionen inte längre bestred i repliken.

71 Att mot ett moderbolag göra gällande de val detta bolag gör vid inbetalningen av förskottsskatten i samband med att denna skatt deklarerats utgör således inte något åsidosättande av principerna om likvärdighet och effektivitet.

72 Under dessa omständigheter och med beaktande av att kommissionen, såsom angetts i punkt 64 i denna dom, har bevisbördan, kan talan inte bifallas på den andra delen av den andra grunden.

– *Den tredje delgrunden*

73 Enligt kommissionen innebär de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) att det är mycket svårt, eller omöjligt, att styrka att ett dotterbolag utan hemvist i landet har betalat skatt på den utdelning som lämnats. Genom dessa domar befrias nämligen inte det moderbolag som ansöker om återbetalning av förskottsskatten från skyldigheten att lägga fram bevishandlingar avseende denna betalning efter utgången av den lagstadgade tiden för att bevara dessa handlingar enligt nationell rätt i en annan medlemsstat.

74 När det gäller iakttagandet av effektivitetsprincipen kan det påpekas att den erforderliga bevisningen ska ge skattemyndigheterna i beskattningsmedlemsstaten möjlighet att på ett klart och precist sätt kontrollera huruvida villkoren för att erhålla en skattefördel är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 99).

75 Ett krav på att för varje utdelning lämna bevisuppgifter avseende den faktiskt tillämpade skattesatsen och den faktiskt erlagda skatten på den vinst som realiserats av dotterbolag i andra medlemsstater kan endast gälla om det inte i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att förelägga bevisning om den skatt som betalats av dotterbolag som är etablerade i andra medlemsstater, bland annat med hänsyn till bestämmelserna i dessa medlemsstaters lagstiftningar om undvikande av dubbelbeskattning och om registrering av den bolagsskatt som ska erläggas, samt bevarandet av administrativa handlingar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 100).

76 Begäran om att inge dessa uppgifter ska framställas inom den tid då det enligt lagstiftningen i den medlemsstat där dotterbolaget har sin hemvist föreligger en skyldighet att spara administrativa handlingar eller bokföring. En sådan begäran kan således inte avse handlingar som omfattar en period som väsentligen överskrider den tid då det föreligger en skyldighet enligt lag att spara administrativa handlingar och bokföring (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punkt 101).

77 Det följer således av domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), att skattemyndigheterna i en medlemsstat inte får kräva att administrativa handlingar ges in till stöd för en ansökan om återbetalning efter en period som väsentligen överstiger den lagstadgade perioden för att spara handlingar i dessa handlingars ursprungsmedlemsstat.

78 Det framgår i detta hänseende av punkt 35 i den dom som meddelades av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) den 10 december 2012, Rhodia, (FR:CESSR:2012:317074.20121210), och punkt 31 i den dom som meddelades av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) den 10 december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), att ett bolag som framställt ett krav ska förfoga över alla bevisuppgifter till stöd för sitt krav under hela den tid förfarandet pågår, utan att utgången av den lagstadgade perioden för att bevara handlingarna befriar bolaget från denna skyldighet.

- 79 Under dessa omständigheter är den relevanta tidpunkten för att bedöma huruvida effektivitetsprincipen har åsidosatts på grund av att skattemyndigheterna i en medlemsstat har begärt att en administrativ handling ska företas för att styrka vissa omständigheter, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 64 i sitt förslag till avgörande, den dag då det administrativa förfarandet inleddes.
- 80 Skyldigheten att tillhandahålla bevisuppgifter till stöd för en ansökan om återbetalning, i samband med ett kravförfarande, kan inte medföra ett åsidosättande av effektivitetsprincipen, förutsatt att denna skyldighet inte omfattar en period som väsentligen överskrider den tid då det föreligger en lagstadgad skyldighet att spara administrativa handlingar och bokföring.
- 81 De domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) innebär inte något åsidosättande av denna princip, när det i dessa anges att utgången av den lagstadgade bevarandeperioden inte inverkar på ett bolags skyldighet att förfoga över alla uppgifter till stöd för ansökan, "under hela den tid förfarandet pågår" och särskilt under domstolsförfarandet. Ett bolag kan nämligen inte med framgång göra gällande att utgången av denna period medför en automatisk rätt till återbetalning av den förskottsskatt som erlagts.
- 82 Vad gäller påståendet om åsidosättande av principen om likvärdighet har kommissionen inte åberopat några argument till stöd för denna anmärkning.
- 83 Det saknas fog för den tredje delen av den andra anmärkningen. Talan kan således inte bifallas på den andra anmärkningen.

Den tredje anmärkningen: Begränsningen av det belopp som kan återbetalas av den rättsstridigt uppburna förskottsskatten till högst en tredjedel av det utdelade beloppet

Parternas argument

- 84 Kommissionen har påpekat att det i de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) fastställdes en begränsning av det belopp som kan återbetalas till moderbolag av den förskottsskatt som inbetalats med avseende på den utdelning som mottagits av ett dotterbolag utan hemvist i landet. Denna begränsning motsvarar en tredjedel av den utdelning som lämnats.
- 85 Eftersom skattegottgörelsen för utdelning som lämnats av ett dotterbolag med hemvist i landet alltid motsvarar halva utdelningsbeloppet har de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen), enligt kommissionens mening, inte undanröjt den diskriminering som EU-domstolen konstaterade i domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), mellan utdelning från ett bolag med hemvist i landet och utdelning från ett bolag utan hemvist i landet.
- 86 Republiken Frankrike har gjort gällande att begränsningen av det belopp som återbetalas av förskottsskatten till högst en tredjedel av den mottagna utdelningen motsvarar den förskottsskatt som faktiskt har betalats. På så sätt säkerställs det fullt ut att utdelning som mottagits från dotterbolag med hemvist i landet och från dotterbolag utan hemvist i landet behandlas lika.
- 87 En sådan begränsning av den förskottsskatt som återbetalas medför dessutom att den beskattning av lämnad utdelning som sker i den medlemsstat där dotterbolaget är etablerat kan beaktas på samma sätt som den beskattning som sker av utdelning som lämnas av ett dotterbolag med hemvist i landet.
- 88 På så sätt är det riktigt att denna begränsning i praktiken kan leda till en återbetalning av förskottsskatt som är lägre än den skatt som faktiskt betalats av det utdelande dotterbolaget i den medlemsstat där dotterbolaget är etablerat. Beloppet av denna återbetalning motsvarar emellertid exakt det belopp som

bolaget med hemvist i landet faktiskt har erlagt i form av förskottsskatt, och därmed undviks att utdelningar med utländskt ursprung ges en mera förmånlig behandling än utdelningar från ett bolag med hemvist i landet.

Domstolens bedömning

- 89 I punkt 87 i domen av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) slog domstolen fast att även om det av rättspraxis framgår att unionsrätten tvingar en medlemsstat, som har ett system för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning som bolag med hemvist i landet lämnar till personer med hemvist i landet, att ge utdelning som bolag utan hemvist i landet lämnar till personer med hemvist i landet en likvärdig behandling, så innebär inte denna rätt någon skyldighet för medlemsstaterna att gynna de skattskyldiga personer som har investerat i utländska bolag i förhållande till dem som har investerat i inhemska bolag.
- 90 Det är i förevarande fall ostridigt att det belopp som ska återbetalas till ett moderbolag av den förskottsskatt som detta bolag har erlagt i samband med att det mottagit utdelning som lämnats av ett dotterbolag utan hemvist i landet, enligt de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen), är begränsat till högst en tredjedel av den utdelning som mottagits.
- 91 Kommissionen anser – mot bakgrund av att den skattegottgörelse som beviljas ett bolag som vidareutdelar den utdelning det mottagit från ett dotterbolag med hemvist i landet alltid är lika med ett belopp som motsvarar hälften av denna utdelning – att den begränsning som gäller för återbetalningen av den förskottsskatt som inbetalats, för det fall utdelningen härrör från ett dotterbolag utan hemvist i landet, till ett belopp som motsvarar högst en tredjedel av denna utdelning utgör diskriminering.
- 92 En sådan argumentation kan emellertid inte godtas.
- 93 Såsom generaladvokaten har angett i punkt 74 i sitt förslag till avgörande leder den tillämpning som gjorts av bestämmelserna i skattelagen, i den lydelse som var gällande under de beskattningsår som var aktuella i de domar som meddelats av Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen), till att utdelning som vidareutdelas av ett moderbolag till detta bolags egna aktieägare behandlas skattemässigt lika oavsett om det dotterbolag som ursprungligen realiserat denna vinst hade eller inte hade hemvist i landet.
- 94 Det framgår i detta hänseende av själva lydelsen av artikel 223 sexies punkt 1 första stycket i skattelagen att den förskottsskatt som ett moderbolag ska erlägga i samband med vidareutdelningen av utdelningen till sina egna aktieägare motsvarar den skattegottgörelse som beräknats enligt de villkor som föreskrivs i artikel 158 bis i skattelagen, varvid denna avräkning motsvarar hälften av den utdelning som moderbolaget tidigare mottagit. Genom denna avräkning gottgörs moderbolaget för skyldigheten att betala förskottsskatt och därigenom undanröjs den ekonomiska dubbelbeskattningen av den utdelade vinsten.
- 95 Såsom Republiken Frankrike har påpekat i sitt svaromål, utan att kommissionen har invänt mot detta, uppgår den förskottsskatt som ska betalas av moderbolaget emellertid till ett belopp som motsvarar en tredjedel av den utdelning som lämnas i det fall då den utdelning som lämnas av ett dotterbolag inte åtföljs av någon skattegottgörelse, vilket är fallet då dotterbolaget inte har hemvist i landet. Av detta följer att begränsningen av den förskottsskatt som återbetalas till moderbolaget till högst en tredjedel av utdelningsbeloppet också innebär att en ekonomisk dubbelbeskattning av den utdelade vinsten förhindras.

- 96 Under dessa omständigheter är det genom denna begränsning möjligt att avhjälpa den skillnad i behandling mellan denna utdelning och den utdelning som härrör från ett dotterbolag med hemvist i landet som domstolen konstaterade i domen av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581). Enligt de principer som slogs fast i den domen, bland annat i punkt 88 i domen, är en medlemsstat nämligen inte skyldig att medge avräkning för den skatt som tagits ut på utdelningen i en annan medlemsstat till den del denna överstiger det skattebelopp som tillämpningen av den egna skattelagstiftningen ger upphov till.
- 97 Kommissionen har vidare, i sin replik, gjort gällande att när moderbolaget, efter det att det fått tillbaka den förskottsskatt som rättsstridigt uppburits, delar ut detta belopp till sina egna aktieägare, så riskerar dessa aktieägare att vidkännas en ”utebliven vinst” i förhållande till en rent nationell utdelning.
- 98 Det räcker i detta avseende att påpeka att de fall som avgjordes genom de domar som meddelats av Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen) inte avsåg situationen för utdelande bolags slutliga aktieägare, då moderbolagens talan i dessa fall avsåg återbetalningen av den förskottsskatt de erlagt.
- 99 Den tredje anmärkningen kan följaktligen inte godtas.

Den fjärde anmärkningen: Överträdelse av artikel 267 tredje stycket FEUF

Parternas argument

- 100 Enligt kommissionen borde Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen) ha begärt ett förhandsavgörande från EU-domstolen innan den fastställde villkoren för att återbetala den förskottsskatt som enligt domen av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) hade tagits ut i strid med artiklarna 49 och 63 FEUF.
- 101 Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen) är nämligen en domstol mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, i den mening som avses i artikel 267 tredje stycket FEUF, och som är skyldig att begära ett förhandsavgörande när talan har väckts vid den i en tvist som rör en fråga om tolkningen av unionsrätten.
- 102 Vidare förefaller det som om att de begränsningar som följer av de domar som meddelats av Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen) åtminstone kan ifrågasättas, bland annat mot bakgrund av den rättspraxis som bygger på domen av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707). I alla händelser visar redan den omständigheten att kommissionen har tolkat de principer som fastställdes i domen av den 15 september 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581) på ett annat sätt än det som Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen) redogjorde för, att det inte kan presumeras att de lösningar som lämnades i dessa domar är förenliga med unionsrätten.
- 103 Republiken Frankrike har gjort gällande att kommissionen inte närmare har angett vilka svårigheter Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen) stod inför i de mål som avgjordes genom de domar som denna institution hänvisat till och som skulle ha krävt en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 tredje stycket FEUF. De enda svårigheter som Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen) stod inför var i själva verket svårigheter som avsåg de faktiska omständigheterna och inte svårigheter med anledning av tolkningen av unionsrätten.
- 104 Under alla omständigheter hade Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen), enligt Republiken Frankrike, fog för att anse att svaren på de frågor den hade att avgöra klart kunde utläsas av rättspraxis.

Domstolens bedömning

- 105 Det ska påpekas att kommissionens fjärde anmärkning grundar sig på antagandet att Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen), i egenskap av domstol som dömer i sista instans, inte kunde tolka unionsrätten, sådan den följer av den domstolens dom av den 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), och dom av den 10 december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), utan att först ställa frågor till EU-domstolen genom en begäran om förhandsavgörande.
- 106 EU-domstolen påpekar i detta hänseende att medlemsstaternas skyldighet att respektera EUF-fördragets bestämmelser gäller för alla deras myndigheter, även domstolarna, inom ramen för deras behörighet.
- 107 Det kan således i princip slås fast att en medlemsstat har gjort sig skyldig till fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF oavsett vilket av denna stats organ som genom sitt handlande eller sin underlåtenhet har givit upphov till fördragsbrottet, även om det rör sig om en myndighet som enligt grundlag är självständig (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).
- 108 EU-domstolen erinrar vidare om att en nationell domstol, om det inte finns något rättsmedel mot ett avgörande från denna domstol, i princip är skyldig att, när en fråga om tolkningen av EUF-fördraget uppkommer vid denna, föra frågan vidare till EU-domstolen enligt artikel 267 tredje stycket FEUF (dom av den 15 mars 2017, Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, punkt 42).
- 109 Domstolen har slagit fast att den skyldighet att föra en fråga vidare till EU-domstolen som föreskrivs i denna bestämmelse bland annat syftar till att förhindra att det i någon medlemsstat uppstår en inhemsk rättspraxis som inte står i överensstämmelse med de unionsrättsliga bestämmelserna (dom av den 15 mars 2017, Aquino, C-3/16, EU:C:2017:209, punkt 33 och där angiven rättspraxis).
- 110 Den domstolen har emellertid inte en sådan skyldighet om den funnit att den uppkomna frågan saknar relevans, 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, varvid frågan huruvida så är fallet ska bedömas med beaktande av unionsrättens särdrag, de särskilda svårigheter som dess tolkning medför samt risken för skillnader i rättspraxis inom unionen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 oktober 1982, Cilfit m.fl., 283/81, EU:C:1982:335, punkt 21, dom av den 9 september 2015, Ferreira da Silva e Brito m.fl., C-160/14, EU:C:2015:565, punkterna 38 och 39, och dom av den 28 juli 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, punkt 50).
- 111 Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) valde, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 99 i sitt förslag till avgörande, när det gäller den fråga som prövats inom ramen för den första anmärkningen i förevarande talan om fördragsbrott, eftersom denna fråga inte berördes i domen av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), att avvika från domen av den 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), med motiveringen att det brittiska system som var aktuellt i det målet var annorlunda än det franska systemet med skattegottgörelse och förskottsskatt, trots att den domstolen inte kunde vara säker på att EU-domstolen uppfattade detta lika tydligt.
- 112 Det följer dessutom av vad som slagits fast i punkterna 29–46 i förevarande dom, i samband med prövningen av kommissionens första anmärkning, att det förhållandet att Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) underlät att begära ett förhandsavgörande i de mål som avgjordes genom domen av den 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), och domen av den 10 december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), medförde att den domstolen, i dessa

domar, slog fast en lösning som grundades på en tolkning av artiklarna 49 och 63 FEUF som strider mot den som slagits fast i förevarande dom. Detta innebär att det inte kunde uteslutas att det förelåg rimligt tvivel med avseende på denna tolkning vid den tidpunkt då Conseil d'État meddelade sina domar.

- 113 Det kan följaktligen, och utan att det är nödvändigt att pröva de övriga argument som framförts av kommissionen inom ramen för denna anmärkning, konstateras att det ankom på Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen), i egenskap av en domstol mot vars avgöranden det inte finns något rättsmedel enligt nationell lagstiftning, att begära ett förhandsavgörande från domstolen på grundval av artikel 267 tredje stycket FEUF i syfte att undvika risken för en felaktig tolkning av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 september 2015, Ferreira da Silva e Brito m.fl., C-160/14, EU:C:2015:565, punkt 44).
- 114 Eftersom Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) underlät att, enligt det förfarande som föreskrivs i artikel 267 tredje stycket FEUF, vända sig till EU-domstolen för att få fastställt huruvida det var riktigt att, vid beräkningen av det belopp som ska återbetalas av den förskottsskatt som erlagts av ett bolag med hemvist i landet med avseende på den utdelning som lämnats av ett bolag utan hemvist i landet via ett dotterbolag utan hemvist i landet, inte beakta den skatt som detta andra bolag erlagt med avseende på den vinst som låg till grund för denna utdelning, trots att den tolkning som Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) gjorde av de unionsrättsliga bestämmelserna i domen av den 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) och domen av den 10 december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), inte var så uppenbar att den inte lämnade något utrymme för rimligt tvivel, ska talan bifallas såvitt avser den fjärde anmärkningen.

Rättegångskostnader

- 115 Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Frankrike ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Frankrike endast delvis har tappat målet, ska vardera parten bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

- 1) **Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 49 och 63 FEUF, genom att – vid beräkningen av det belopp som ska återbetalas av den förskottsskatt som ett bolag med hemvist i landet har erlagt med avseende på utdelning som lämnats av ett bolag utan hemvist i landet via ett dotterbolag utan hemvist i landet – underlåta att beakta den skatt som det förstnämnda bolaget utan hemvist i landet har erlagt med avseende på den vinst som ligger till grund för denna utdelning i den medlemsstat där detta bolag är etablerat, trots att det enligt det nationella systemet för att undvika dubbelbeskattning är möjligt att, för det fall det föreligger en rent intern ägarkedja, neutralisera den beskattning som skett av den utdelning ett bolag har lämnat i varje led av denna ägarkedja.**
- 2) **Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 267 tredje stycket FEUF eftersom Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) underlät att, enligt det förfarande som föreskrivs i artikel 267 tredje stycket FEUF, vända sig till Europeiska unionens domstol för att få fastställt huruvida det var riktigt att, vid beräkningen av det belopp som ska återbetalas av den förskottsskatt som erlagts av ett bolag med hemvist i landet med avseende på den utdelning som lämnats av ett bolag utan hemvist i landet via ett dotterbolag utan hemvist i landet, inte beakta den skatt som detta andra bolag erlagt med avseende på den vinst som låg till grund för denna utdelning, trots att den tolkning som Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) gjorde av de unionsrättsliga**

bestämmelserna i domen av den 10 december 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210) och domen av den 10 december 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), inte var så uppenbar att den inte lämnade något utrymme för rimligt tvivel.

- 3) Talan ogillas i övrigt.**
- 4) Europeiska kommissionen och Republiken Frankrike ska bära sina rättegångskostnader.**

Underskrifter