

Sag C-310/09

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

mod

Accor SA

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Conseil d'État (Frankrig))

»Frie kapitalbevægelser – skattemæssig behandling af udbytte – national lovgivning, som tildeler skattegodtgørelse for udbytte, som udloddes af et moderselskabs hjemmehørende datterselskaber – afslag på ansøgning om skattegodtgørelse for udbytte, som udloddes af ikke-hjemmehørende datterselskaber – moderselskabets videreudlodning af udbytte til sine aktionærer – modregning af skattegodtgørelse i forskudsskat, som skal betales af moderselskabet i forbindelse med videreudlodningen – afslag på ansøgning om tilbagebetaling af forskudsskat betalt af moderselskabet – uberettiget berigelse – krav om dokumentation for beskatning af ikke-hjemmehørende datterselskaber«

Sammendrag af dom

1. *Fri bevægelighed for personer – etableringsfrihed – frie kapitalbevægelser – skattelovgivning – selskabsskat*

(Art. 49 TEUF og 63 TEUF)

2. *EU-ret – direkte virkning – nationale skatter, der er uforenelige med EU-retten – tilbagebetaling – afslag – betingelse – skat direkte overvæltet på køberen*

3. *Frie kapitalbevægelser – restriktioner – skattelovgivning – beskatning af udbytte*

(Art. 63 TEUF)

1. Artikel 49 TEUF og 63 TEUF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som har til formål at afskaffe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, og som tillader et moderselskab at modregne den skattegodtgørelse, som er tilknyttet udbytte udloddet af datterselskaber, hvis det hidrører fra et datterselskab i den pågældende medlemsstat, i den forskudsskat, som moderselskabet skal betale, når det til sine aktionærer videreudlodder dette udbytte, men som ikke giver en tilsvarende modregningsadgang, hvis udbyttet stammer fra et datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat, eftersom denne lovgivning i dette tilfælde ikke giver ret til en skattegodtgørelse i anledning af udbytte fra dette datterselskab.

(jf. præmis 69 og domskonkl. 1)

2. EU-retten er til hinder for, at en medlemsstat, når en national skatteordning, som har til formål at afskaffe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, ikke i sig selv indebærer, at den af den skattepligtige med urette betalte afgift overvæltes på en tredjemand, afslår at tilbagebetale de beløb, som et moderselskab har indbetalt, med den begrundelse, at dels vil en tilbagebetaling udgøre en ugrundet berigelse for moderselskabet, dels belaster det af moderselskabet indbetalte beløb ikke moderselskabet bogføringsmæssigt eller skattemæssigt, men modregnes i det samlede beløb, som kan videreudloddet til aktionærerne.

Den eneste undtagelse til retten til tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med EU-retten vedrører tilfælde, hvor den afgiftspligtige har væltet en afgift, som er opkrævet med urette, direkte over på køberen.

(jf. præmis 74 og 76 samt domskonkl. 2)

3. Ækvivalens- og effektivitetsprincippet er ikke til hinder for, at der som betingelse for tilbagebetaling til et moderselskab af beløb, som kan sikre anvendelsen af den samme skattemæssige ordning på udbytte, der udloddes af moderselskabets datterselskaber med hjemsted i en medlemsstat, og på udbytte, der udloddes af dette selskabs datterselskaber med hjemsted i andre medlemsstater, og som giver anledning til moderselskabets videreudlodning, kræves, at den skattepligtige fremlægger oplysninger, som kun denne har adgang til, for hver enkelt udlodning, som er genstand for en tvist, vedrørende bl.a. den skattesats, som faktisk er anvendt, og det skattebeløb, der faktisk er betalt af overskuddet i datterselskaber i andre medlemsstater, selv om de samme oplysninger ikke kræves for de datterselskaber, som er etableret i nævnte medlemsstat, da myndighederne har adgang til dem. Fremlæggelsen af disse oplysninger kan imidlertid kun kræves under forudsætning af, at det ikke er praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at dokumentere, hvilken skat datterselskaber i andre medlemsstater har betalt, navnlig henset til disse medlemsstaters lovgivning om undgåelse af dobbeltbeskatning og registrering af den selskabsskat, som skal betales, samt om opbevaring af administrative dokumenter. Det påhviler den nationale ret at efterprøve, om disse betingelser er opfyldt.

(jf. præmis 102 og domskonkl. 3)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

15. september 2011 (*)

»Frie kapitalbevægelser – skattemæssig behandling af udbytte – national lovgivning, som tildeler skattegodtgørelse for udbytte, som udloddes af et moderselskabs hjemmehørende datterselskaber – afslag på ansøgning om skattegodtgørelse for udbytte, som udloddes af ikke-hjemmehørende datterselskaber – moderselskabets videreudlodning af udbytte til sine aktionærer – modregning af skattegodtgørelse i forskudsskat, som skal betales af moderselskabet i forbindelse med videreudlodningen – afslag på ansøgning om tilbagebetaling af forskudsskat betalt af moderselskabet – uberettiget berigelse – krav om dokumentation for beskatning af ikke-hjemmehørende datterselskaber«

I sag C-310/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Conseil d'État (Frankrig) ved afgørelse af 3. juli 2009, indgået til Domstolen den 4. august 2009, i sagen:

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique

mod

Accor SA,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne M. Ilešič, E. Levits (refererende dommer), M. Safjan og M. Berger,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: kontorchef M.-A. Gaudissart,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 27. oktober 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Accor SA ved avocats J.-P. Hordies, B. Boutemy og C. Smits
- den franske regering ved E. Belliard, G. de Bergues, J.-S. Pilczer og B. Beaupère-Manokha, som befuldmægtigede
- Det Forenede Kongeriges regering ved S. Hathaway, som befuldmægtiget, bistået af barrister K. Bacon
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og J.-P. Keppenne, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 22. december 2010, afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 43 EF og 56 EF.
- 2 Denne anmodning er indgivet under en sag mellem ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministeren for budget, offentlige regnskaber og offentlig forvaltning) og Accor SA (herefter »Accor«) vedrørende en ansøgning, som sidstnævnte har indgivet med henblik på tilbagebetaling af forskudsskat, som var betalt for årene 1999-2001.

Retsforskrifter

- 3 Artikel 145 i code général des impôts (herefter »CGI«), som affattet ved finansloven for 1989 nr. 88-1149 af 23. december 1988 (JORF af 28.12.1988, s. 16320), som var gældende indtil den 31. december 2000, bestemmer:

»1. Beskatningsordningen for moderselskaber, som den er defineret i artikel 146 og 216, finder anvendelse på selskaber og andre organer, som er underlagt den normale selskabsskattesats, og som besidder kapitalinteresser, som opfylder følgende betingelser:

[...]

b) Når kostprisen på en andel af det udstedende selskab er mindre end 150 mio. FRF, skal kapitalandelene udgøre mindst 10% af kapitalen i det udstedende selskab, denne kostpris og denne procentdel vurderes på datoen for betaling af indtægter af kapitalandele. [...]

[...]«

4 Finansloven for 2001 nr. 2000-1352 af 30. december 2000 (JORF af 31.12.2000, s. 21119) ændrede den tærskel, der var fastsat i CGI's artikel 145, stk. 1, litra b), som i den version, der var i kraft i perioden fra den 1. januar 2001 til den 31. december 2005, fastsætter, at kapitalandelene skal udgøre mindst 5% af kapitalen i det udstedende selskab.

5 CGI's artikel 146, stk. 2, bestemmer i den affattelse, som var gældende i indkomstskatteårene i hovedsagen:

»Når udlodningen fra et moderselskab indebærer, at der skal betales forskudsskat ifølge artikel 223e, skal forskudsskatten i givet fald nedsættes med et beløb svarende til den skattecredit, som er knyttet til indtægter fra kapitalandelene [...], som er oppebåret inden for de seneste fem afsluttede regnskabsår.«

6 CGI's artikel 158a, stk. 1, i den affattelse, som var gældende i de i sagen omhandlede skatteår, har følgende ordlyd:

»Personer, som modtager udbytte fra franske selskaber, får heraf en indkomst bestående af:

- a) de beløb, som modtages fra selskabet
- b) en skattegodtgørelse, som udgør et skattecredit hos Trésor (finansministeriet).

Denne skattecredit svarer til halvdelen af de beløb, som faktisk er betalt af selskabet.

Skattecreditten kan kun udnyttes i det omfang indkomsten medregnes i beregningsgrundlaget for den indkomstskat, som modtageren skal betale af indkomsten.

Skattecreditten modtages ved betaling af denne skat.

Skattecreditten tilbagebetales til fysiske personer, i det omfang beløbet overstiger det skattebeløb, som de skal betale.«

7 CGI's artikel 216, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Den nettoindtægt fra kapitalandele, som medfører en ret til anvendelse af skatteordningen for moderselskaber [...], som et moderselskab oppebærer i løbet af et regnskabsår, kan fradrages i moderselskabets samlede nettofortjeneste [...]«

8 CGI's artikel 223e, stk. 1, første afsnit, i den udgave, som fandt anvendelse på udlodninger, der blev betalt fra den 1. januar 1999, bestemmer:

»[...] når de overskud, som udloddes af et selskab, udbetales af beløb, hvoraf selskabet ikke er

blevet pålagt selskabsskat til normal skattesats [...], skal selskabet betale forskudsskat svarende til skatte kreditten beregnet efter den fremgangsmåde, der er angivet i artikel 158a, stk. 1. Forskudsskatten skal betales i forbindelse med udlodninger, som giver ret til skatte kredit ifølge artikel 158a, uanset hvem modtager udbyttet. «

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Accor i perioden 1998-2000 modtog udbytte fra sine datterselskaber i andre medlemsstater, og at Accor i forbindelse med videreudlodning af dette udbytte i henhold til CGI's artikel 146, stk. 2, jf. samme lovs artikel 158a og 223e, betalte forskudsskat, som for årene 1999, 2000 og 2001 beløb sig til 323 279 053 FRF, 359 183 404 FRF respektive 341 261 380 FRF.

10 Accor ansøgte ved klage af 21. december 2001 om tilbagebetaling af forskudsskatten under henvisning til, at de pågældende bestemmelser i CGI er uforenelige med fællesskabsretten. Da ansøgningen blev afslået, anlagde selskabet sag ved tribunal administratif de Versailles, som fuldt ud gav selskabet medhold ved dom af 21. december 2006.

11 Ved dom af 20. maj 2008 forkastede cour administrative d'appel de Versailles ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publiques anke af tribunal administratifs dom, og nævnte minister har indbragt denne dom for Conseil d'État med henblik på kassation.

12 Conseil d'État fastslår, at det følger af CGI's artikel 216, at et fransk moderselskab med undtagelse af en andel af omkostninger og afgifter ikke er undergivet selskabsskat af udbytte, som det modtager fra sine datterselskaber, uanset hvor disse datterselskaber er beliggende. Desuden skal et fransk moderselskab ifølge CGI's artikel 223e betale forskudsskat, når det videreudlodder dette udbytte til sine egne aktionærer, uanset hvorfra det af selskabet modtagne og videreudloddede udbytte hidrører. Ifølge Conseil d'État berører ordningen med forskudsskat i sig selv således hverken principperne om etableringsfriheden eller frie kapitalbevægelser.

13 Den skattegodtgørelse, som i henhold til CGI's artikel 158a tilkommer moderselskabet på grund af udbytte udloddet af et datterselskab, der er etableret i Frankrig, skal i henhold til CGI's artikel 146, stk. 2, modregnes i den forskudsskat, som skal betales ved videreudlodning af dette udbytte til dets aktionærer. Ifølge CGI's artikel 158a er det imidlertid ikke muligt for et moderselskab at få tildelt en skattegodtgørelse på grund af udbytte fra datterselskaber, der er etableret i en anden medlemsstat, og moderselskabet kan derfor ikke foretage modregning i forskudsskatten, når det videreudlodder dette udbytte. Da der ved udbytte fra et datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat, ikke er nogen skattegodtgørelse, der kan nedsætte forskudsskatten, nedsætter den forskudsskat, som moderselskabet skal betale, i samme forhold det udbytte, som bliver videreudloddet, idet forskudsskatten modregnes i de midler, som kan udloddes.

14 Conseil d'État har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) a) Skal artikel 56 [EF] og 43 [EF] fortolkes således, at de er til hinder for en skatteordning, som har til formål at afskaffe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte ved

– at tillade et moderselskab at modregne den skattegodtgørelse, som tilkommer moderselskabet i anledning af udbytte fra datterselskaber i Frankrig, i forskudsskatten, når det til sine aktionærer udlodder udbytte betalt af dets datterselskaber, men

– som ikke giver en tilsvarende modregningsadgang, hvis udbyttet kommer fra et

datterselskab i en anden medlemsstat [...], eftersom ordningen i dette tilfælde ikke giver ret til en skattegodtgørelse i anledning af udbytte fra dette datterselskab, fordi en sådan skatteordning i sig selv kræver principperne om de frie kapitalbevægelser og etableringsfriheden i forhold til moderselskabet?

b) Hvis [det foreliggende delspørgsmål a)] skal besvares benægtende, skal artikel 56 EF og 43 EF da fortolkes således, at de alligevel er til hinder for en sådan ordning, aktionærernes situation taget i betragtning, da udbyttet fra datterselskaber, som moderselskabet udlodder til aktionærerne, på grund af betalingen af forskudsskatten beror på, hvor datterselskaberne er beliggende (i Frankrig eller i en anden medlemsstat [...]), hvilket indebærer, at ordningen derved kommer til at virke afskrækkende på de aktionærer, som vil investere i moderselskabet, og derfor skader dette selskabs mulighed for at skaffe kapital og også afholder moderselskabet fra at overføre kapital til datterselskaber i andre medlemsstater end i Frankrig og fra at oprette datterselskaber i andre medlemsstater end i Frankrig?

2) Hvis [det første spørgsmåls delspørgsmål a) og b)] skal besvares bekræftende, er fællesskabsretten – hvis artikel 56 [EF] og 43 [EF] skal fortolkes således, at de er til hinder for en ordning med forskudsskat som beskrevet ovenfor, således at myndighederne i princippet skal tilbagebetale de beløb, som er blevet indbetalt i henhold til ordningen, for så vidt som skatten er opkrævet i strid med fællesskabsretten – da, inden for rammerne af en ordning, som ikke indebærer, at den skattepligtige overvælter skatten på en tredjemand, til hinder for:

a) tilbagebetaling af de beløb, som moderselskabet har indbetalt ifølge ordningen, da en tilbagebetaling ville udgøre en ugrundet berigelse, og

b) hvis dette spørgsmål skal besvares benægtende, med hensyn til tilbagebetalingen af det af moderselskabet indbetalte beløb at indvende, at dette beløb ikke belaster moderselskabet skattemæssigt eller bogføringsmæssigt, da det kun er en modregning i det samlede beløb, som kan udloddes til aktionærerne?

3) Under hensyn til besvarelsen af [det første og det andet spørgsmål] er fællesskabsrettens ækvivalens- og effektivitetsprincipper til hinder for, at der, for at de beløb, som betales for at sikre anvendelsen af den samme skattemæssige behandling af et moderselskabs videreudlodning af udbytte fra henholdsvis datterselskaber i Frankrig og i en anden medlemsstat [...], skal kunne tilbagebetales, kræves – i givet fald med forbehold af bestemmelser i den gældende bilaterale overenskomst mellem [Den Franske Republik] og den medlemsstat, hvor datterselskaber er etableret, om udveksling af oplysninger – at den skattepligtige fremlægger oplysninger, som kun denne har adgang til, for hver enkelt udlodning, som er genstand for en tvist, bl.a. den skattesats, som er blevet anvendt, det faktisk indbetalte skattebeløb for udbytte fra datterselskaber i andre medlemsstater [...] end Frankrig, selv om sådanne oplysninger ikke kræves for franske datterselskaber, da myndighederne har adgang til dem?«

Begæringer om genåbning af den mundtlige forhandling

15 Ved skrivelser indleveret henholdsvis den 7. januar 2011 og 2. februar 2011 har Accor og den franske regering fremsat begæring om genåbning af den mundtlige forhandling.

16 Accor har gjort gældende, at generaladvokaten i punkt 73 ff. i sit forslag til afgørelse har lagt argumenter til grund, som følger af dom af 12. december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (sag C-446/04, Sml. I, s. 11753), som ikke har været genstand for drøftelse mellem parterne.

17 Den franske regering har for sin del udtrykt ønske om inden for rammerne af et yderligere

forhandlingsmøde at vende tilbage til spørgsmålet om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede skattegodtgørelsesordning kombineret med forskudsskatteordningen kun kunne skabe en restriktion for de frie kapitalbevægelser for aktionærerne, et argument, som er indeholdt i punkt 82 i dens skriftlige indlæg og behandlet i generaladvokatens forslag til afgørelse.

18 Denne regering har desuden gjort gældende, at generaladvokatens forslag til afgørelse indeholder en angivelse, som ikke på en fuldstændig måde tager national fransk ret i betragtning. For det første har den franske regering navnlig, i modsætning til generaladvokatens svar på det andet spørgsmål, hvorefter forskudsskattens tilbagebetaling til et selskab indirekte kommer selskabets aktionærer til gavn, gjort gældende, at et selskabs formue er adskilt fra aktionærernes. For det andet har den franske regering gjort indsigelse imod påstanden om, at aktionærerne i henhold til fransk procesret ikke har adgang til søgsmål med påstand om tilbagebetaling, og har anført, at et sådant retsmiddel, som følger sig til erstatningssøgsmål, følger af medlemsstaternes forpligtelse i henhold til Domstolens faste retspraksis til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med EU-retten.

19 I den forbindelse følger det af retspraksis, at Domstolen efter at have hørt generaladvokaten eller på parternes begæring i overensstemmelse med artikel 61 i Domstolens procesreglement ex officio kan træffe bestemmelse om genåbning af den mundtlige forhandling, såfremt den finder, at sagen er utilstrækkeligt oplyst, eller at den skal afgøres på grundlag af et argument, som ikke har været drøftet af parterne (jf. dom af 26.6.2008, sag C-284/06, Burda, Sml. I, s. 4571, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis, og af 16.12.2010, sag C-266/09, Stichting Natuur en Milieu m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 27).

20 Derimod er der ikke i statuten for Den Europæiske Unions Domstol og i dens procesreglement fastsat bestemmelser om parternes mulighed for at indgive skriftlige bemærkninger til generaladvokatens forslag til afgørelse (jf. dommen i sagen Stichting Natuur en Milieu m.fl., præmis 28).

21 I det foreliggende tilfælde finder Domstolen, at den har kendskab til alle de omstændigheder, som er nødvendige for at besvare de forelagte præjudicielle spørgsmål, og at de indlæg, som er afgivet for Domstolen, vedrørte disse omstændigheder.

22 Herefter skal begæringerne om genåbning af den mundtlige forhandling forkastes.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

23 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF og 63 TEUF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som har til formål at afskaffe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, som den i hovedsagen omhandlede, som tillader et moderselskab at modregne den skattegodtgørelse, som tilkommer moderselskabet i anledning af udbytte fra datterselskaber, i forskudsskatten, når det til sine aktionærer udlodder udbytte betalt af dets datterselskaber i den pågældende medlemsstat, men som ikke giver en tilsvarende modregningsadgang, hvis udbyttet stammer fra et datterselskab i en anden medlemsstat, eftersom denne lovgivning i sidstnævnte tilfælde ikke giver ret til en skattegodtgørelse i anledning af udbytte fra dette datterselskab.

24 Med punkt a) i første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om en sådan lovgivning kan udgøre en restriktion for moderselskabets frie bevægelighed.

25 Med punkt b) i første spørgsmål ønsker den forelæggende ret, hvis punkt a) i samme

spørgsmål besvares benægtende, oplyst, om artikel 49 TEUF og 63 TEUF alligevel er til hinder for en sådan lovgivning, da aktionærernes situation også skal tage i betragtning.

26 Selv om punkt b) i første spørgsmål kun stilles, hvis punkt a) i samme spørgsmål besvares benægtende, må det imidlertid konstateres, at spørgsmålet om muligheden for at tage aktionærernes situation i betragtning er fremsat med henblik på at undersøge, om der foreligger en restriktion for selve moderselskabet.

27 Den forelæggende ret ønsker således oplyst, om artikel 49 TEUF og 63 TEUF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som den i hovedsagen omhandlede, fordi den vil afskrække aktionærer fra at investere i moderselskabet og derfor skader dette selskabs mulighed for at skaffe kapital og således også kan afholde moderselskabet fra at overføre kapital til datterselskaber, der er etableret i andre medlemsstater, og fra at oprette sådanne datterselskaber i disse medlemsstater.

28 De to punkter i første spørgsmål skal derfor besvares samlet.

Om den frihed, som finder anvendelse

29 Da den forelæggende rets første spørgsmål drejer sig om såvel artikel 49 TEUF som 63 TEUF, skal det først undersøges, i hvilket omfang en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede kan påvirke de ved disse artikler garanterede friheder.

30 Det bemærkes herved, at den skattemæssige behandling af udbytte kan henhøre under artikel 49 TEUF om etableringsfriheden og artikel 63 TEUF om de frie kapitalbevægelser (jf. dom af 10.2.2011, forenede sager C-436/08 og C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

31 Hvad angår spørgsmålet, om en national lovgivning henhører under den ene eller anden bestemmelse om fri bevægelighed, følger det af en nu fast retspraksis, at det er nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning (jf. dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

32 Det er herved allerede blevet fastslået, at en national lovgivning, som kun finder anvendelse på kapitalinteresser, som giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører under traktatens bestemmelser om etableringsfriheden (jf. dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 37, og dom af 21.10.2010, sag C-81/09, Idryma Typou, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 47). Nationale bestemmelser, som finder anvendelse på andele erhvervet med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, skal derimod alene vurderes på baggrund af de frie kapitalbevægelser (jf. dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

33 I denne sag fandt den beskatningsordning for moderselskaber, der er tvist om i hovedsagen, dog i henhold til CGI's artikel 145 i 1999 og 2000 anvendelse på selskaber, som besad minimum 10% af kapitalen i deres datterselskaber. For året 2001 blev denne minimumsandel nedsat til 5% af datterselskabets kapital.

34 Det følger heraf, at den nationale lovgivning i hovedsagen ikke alene fandt anvendelse på selskaber, som modtager udbytte på baggrund af en kapitalandel, som giver en klar indflydelse på beslutningerne i det udloddende datterselskab og giver dem mulighed for at træffe afgørelse om dets drift, mens ligeledes på dem, som modtager udbytte på grundlag af en minoritetsandel, som

ikke giver en sådan indflydelse.

35 For så vidt angår de i hovedsagen omhandlede omstændigheder skal det på den ene side bemærkes, at forelæggelseskendelsen ikke indeholder oplysninger om karakteren af Accors andel i kapitalen i de datterselskaber, som udloddede udbytte.

36 På den anden side har Accor i sine indlæg for Domstolen gjort gældende, at hovedsagen drejer sig om udbyttet fra datterselskaber i andre medlemsstater end Republikken Frankrig, og som er under dets kontrol, hvorimod den franske regering endvidere har anført kapitalandele, som ikke giver Accor en klar indflydelse på beslutningerne i det udloddende datterselskab, og som ikke giver mulighed for at træffe afgørelse om dets drift.

37 Hertil bemærkes, at det inden for rammerne af samarbejdet i henhold til artikel 267 TEUF ikke tilkommer Domstolen, men den nationale ret at fastslå de faktiske omstændigheder, som har givet anledning til sagen, og at fastslå, hvilke konsekvenser disse har for den afgørelse, som retten skal træffe (jf. bl.a. dom af 16.9.1999, sag C-435/97, WWF m.fl., Sml. I, s. 5613, præmis 32, af 23.10.2001, sag C-510/99, Tridon, Sml. I, s. 7777, præmis 28, og af 11.12.2007, sag C-291/05, Eind, Sml. I, s. 10719, præmis 18).

38 Under disse omstændigheder og som følge af hensigten med den i hovedsagen omhandlede lovgivning, skal det første forelagte spørgsmål besvares i lyset af artikel 49 TEUF og 63 TEUF.

Om etableringsfriheden

39 Den ret til frit at etablere sig, som Unionens statsborgere har i henhold til artikel 49 TEUF, og som indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere, omfatter i henhold til artikel 54 TEUF en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Den Europæiske Union, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (jf. bl.a. dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 35, af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107, præmis 29, og af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 41).

40 Selv om traktatbestemmelserne om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det (jf. bl.a. dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 21, og dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 42).

41 I hovedsagen er det ubestridt, at den omhandlede lovgivning medfører en forskellig behandling mellem udbytte udloddet af et hjemmehørende datterselskab og udbytte udloddet af et ikke-hjemmehørende datterselskab.

42 Et moderselskab, som modtager udbytte fra et hjemmehørende datterselskab, modtager således på grund af dette udbytte en skattegodtgørelse, som svarer til halvdelen af de beløb, der betales i udbytte fra dette hjemmehørende datterselskab, hvorimod der ikke indrømmes en sådan skattegodtgørelse i anledning af udbytte udloddet af et ikke-hjemmehørende datterselskab.

43 I den forbindelse bemærkes, at det følger af retspraksis, at medlemsstaterne, når de

indretter deres skattesystem, og navnlig når de indfører en mekanisme med henblik på at undgå eller lempe kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning, skal overholde de krav, som følger af EU-retten, og i særdeleshed de krav, som er fastsat i traktatens bestemmelser om fri bevægelighed (jf. dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 45).

44 Det fremgår således af retspraksis, at uanset hvilken mekanisme der anvendes for at undgå eller lempe kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning, er den frie bevægelighed, som er sikret ved traktaten, til hinder for, at en medlemsstat behandler udbytte af udenlandsk oprindelse mindre fordelagtigt end udbytte af indenlandsk oprindelse, medmindre den forskellige behandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller den er begrundet i tvingende almene hensyn (jf. i denne retning dom af 15.7.2004, sag C-315/02, *Lenz*, Sml. I, s. 7063, præmis 20-49, og af 7.9.2004, sag C-319/02, *Manninen*, Sml. I, s. 7477, præmis 20-55, samt dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 46).

45 For så vidt angår en beskatningsregel, hvormed det tilsigtes at undgå eller lempe beskatningen af udloddet udbytte, er situationen for et moderselskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, sammenlignelig med situationen for et moderselskab, som modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, eftersom det opnåede overskud i begge tilfælde principielt vil kunne blive genstand for kædebeskatning (jf. dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 62).

46 Ganske vist er et moderselskab, som anført af den franske regering, dels fritaget for selskabsskat både for udbytte modtaget fra dets hjemmehørende datterselskaber og for udbytte, som stammer fra ikke-hjemmehørende datterselskaber, dels kan dette selskab ikke modregne den skattegodtgørelse, som er knyttet til udbytte, der udloddes af dets hjemmehørende datterselskaber, i den selskabsskat, som det i øvrigt skulle betale.

47 Ikke desto mindre er skattegodtgørelserne, således som denne regering også har erkendt, anvendelige i forhold til videreudlodningen af det modtagne udbytte. Et moderselskab kan således modregne disse skattegodtgørelser i den forskudsskat, som selskabet skal betale, når det videreudlodder udbytte.

48 Som følge heraf fritages udbytte udloddet af ikke-hjemmehørende datterselskaber for beskatning hos moderselskabet, samtidig med at medlemsstaten underkaster udbyttet en mindre gunstig behandling end udbytte fra hjemmehørende datterselskaber.

49 Til forskel fra udbytte udloddet af hjemmehørende datterselskaber gør den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning det således ikke muligt at imødegå den beskatning, som er pålagt på det udloddende datterselskabs plan, mens der i forbindelse med videreudlodning af udbytte skal betales forskudsskat af udbytte udloddet af såvel hjemmehørende som ikke-hjemmehørende datterselskaber. For så vidt angår udbytte fra hjemmehørende datterselskaber modregnes skattegodtgørelse således i den forskudsskat, som skal betales, når udbyttet udloddes, uden at denne forskudsskat formindsker det samlede beløb, der udloddes i udbytte. For så vidt angår udbytte fra ikke-hjemmehørende datterselskaber medfører anvendelsen af forskudsskatten, for så vidt som moderselskabet ikke modtager en skattegodtgørelse for dette udbytte, derimod en forminskelse af det beløb, der udloddes i udbytte.

50 Under disse omstændigheder er et moderselskab, som modtager udbytte fra et datterselskab i en anden medlemsstat, foranlediget til enten at udlodde udbytte fraregnet forskudsskatten, hvis beløb er mindre end ved videreudlodning af udbytte fra datterselskaber i Frankrig, eller, således som generaladvokaten anfører i præmis 48 i sit forslag til afgørelse, at hente et beløb svarende til det, som skal betales i forskudsskat, fra sine reserver og således forhøje det beløb, der udloddes i udbytte.

51 I betragtning af denne ugunstige behandling af udbytte fra datterselskaber i en anden medlemsstat sammenlignet med den, som udbytte fra hjemmehørende datterselskaber er undergivet, kan et moderselskab blive afholdt fra at udøve sin virksomhed gennem datterselskaber med hjemsted i andre medlemsstater (jf. i denne retning dom af 18.9.2003, sag C-168/01, Bosal, Sml. I, s. 9409, præmis 27, og Keller Holding-dommen, præmis 35).

52 Den franske regering, som medgiver, at denne forskellige behandling mellem udbytte udloddet fra et datterselskab i Frankrig og udbytte udloddet fra et datterselskab i en anden medlemsstat for så vidt angår det modtagende moderselskabs mulighed for at modregne skattegodtgørelsen i den forskudsskat, som sidstnævnte skal betale i forbindelse med videreudlodning af udbyttet til sine aktionærer, finder sted, er imidlertid af den opfattelse, at denne forskelsbehandling ikke udgør en restriktion for moderselskabet.

53 Regeringen har for det første anført, at anvendelsen af skattegodtgørelsen følger af en selvstændig beslutning, som træffes af de kompetente organer i et moderselskab, og ikke af den omhandlede lovgivning, eftersom det er dette moderselskabs beslutning om at videreudlodde udbytte fra et fransk datterselskab, der gør, at skattegodtgørelsen af det omhandlede udbytte kan modregnes i forskudsskatten. Med særlig henvisning til dom af 27. januar 2000, Graf (sag C-190/98, Sml. I, s. 493, præmis 24 og 25), har den franske regering således gjort gældende, at den eventuelle negative virkning af de omtvistede bestemmelser afhænger af en beslutning truffet af moderselskabets kompetente organer, som er så hypotetisk, at disse bestemmelser ikke kan antages at udgøre en hindring for den frie bevægelighed.

54 For det andet ville moderselskabets udgift uafhængig af udbyttets oprindelse efter den franske regerings opfattelse være det samme, for så vidt som forskudsskatten modregnes i det resultat, som udloddes til aktionærerne.

55 Ikke-hjemmehørende aktionærer kan således i henhold til de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Den Franske Republik har indgået med samtlige Unionens medlemsstater, få refunderet den forskudsskat, som moderselskabet har indeholdt i det udloddede udbytte, således at deres situation ikke er berørt af den i hovedsagen omtvistede lovgivning.

56 For så vidt angår det udloddende moderselskabs hjemmehørende aktionærer er den franske regering af den opfattelse, at såfremt dette moderselskabs manglende mulighed for at modregne en skattegodtgørelse i den forskudsskat, som skal betales ved selskabets videreudlodning af udbytte fra dets ikke-hjemmehørende datterselskaber, skulle anses for en hindring for fremskaffelse af kapital fra de franske aktionærer, omfatter denne restriktion under alle omstændigheder en fuldstændig intern kapitalbevægelse mellem et fransk moderselskab og dets franske aktionærer, som ikke frembyder et internationalt element og ikke er omfattet af EU-retten.

57 Disse argumenter kan ikke tiltrædes.

58 Selv om det er rigtigt, at den skattegodtgørelse, som er knyttet til udbytte fra hjemmehørende datterselskaber, kun kan udnyttes i forbindelse med moderselskabets

videreudlodning af det pågældende udbytte, er det for det første ubestridt, at såvel den forskellige behandling i forhold til det udbytteudloddende datterselskabs hjemsted som muligheden for at modregne en eventuel skattegodtgørelse i den forskudsskat, som skal erlægges i forbindelse med videreudlodning af det pågældende udbytte, følger direkte af den i hovedsagen omtvistede franske lovgivning.

59 Muligheden for at få en skattegodtgørelse, som kan modregnes i den forskudsskat, som skal erlægges ved videreudlodning af udbytte, afhænger således ikke af en for moderselskabet fremtidig og usikker begivenhed, men af en omstændighed, som pr. definition er forbundet med udøvelsen af etableringsfriheden, nemlig dets datterselskabs hjemsted.

60 Selv om den i hovedsagen omhandlede lovgivning, således som den franske regering har hævdet, ikke har indflydelse på de ikke-hjemmehørende aktionærs situation, er den omstændighed, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning kan udgøre en hindring for moderselskabets fremskaffelse af kapital fra de hjemmehørende aktionærer, for det andet tilstrækkeligt til at bekræfte den pågældende lovgivnings restriktive karakter.

61 Den omstændighed, at hjemmehørende aktionærer kan afholdes fra at erhverve kapitalandele i et moderselskab på grund af, at udbytte udloddet fra dets datterselskaber i en anden medlemsstat end Republikken Frankrig vil være mindre end udbytte udloddet fra hjemmehørende datterselskaber, kan på sin side afholde dette moderselskab fra at udøve sin virksomhed gennem ikke-hjemmehørende datterselskaber.

62 Det bemærkes, at en sådan situation, for så vidt som den har sammenhæng med samhandelen inden for Fællesskabet, kan være omfattet af traktatens bestemmelser om de grundlæggende friheder (jf. Keller Holding-dommen, præmis 24), og at de i hovedsagen omhandlede bestemmelser i CGI, for så vidt som de i skattemæssig henseende stillede fællesskabssituationer ugunstigt i forhold til rent interne situationer, således udgjorde en restriktion, som principielt er forbudt i medfør af traktatens bestemmelser om etableringsfrihed (jf. dom af 27.11.2008, sag C-418/07, Papillon, Sml. I, s. 8947, præmis 32).

63 Det følger af Domstolens praksis, at en hindring for etableringsfriheden kun vil være tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn (jf. bl.a. dom af 18.6.2009, sag C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, Sml. I, s. 5145). Hverken den forelæggende ret eller de parter, som har afgivet indlæg, har gjort forhold gældende, som kan begrunde en sådan lovgivning. Det må herefter fastslås, at artikel 49 TEUF er til hinder for en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede.

Om de frie kapitalbevægelser

64 De betragtninger, som er anført i de foregående præmisser, finder på tilsvarende måde anvendelse i tilfælde, hvor et moderselskab har modtaget udbytte på baggrund af en kapitalandel, som ikke giver det en klar indflydelse på beslutningerne i det udloddende datterselskab og mulighed for at træffe afgørelse om dets drift.

65 Den forskellige behandling, som anføres i denne doms præmis 41, kan have til følge at afholde moderselskaber med hjemsted i Frankrig fra at investere deres kapital i selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat og kan også indebære en restriktiv virkning for selskaber med hjemsted i andre medlemsstater, idet den udgør en hindring for, at de kan rejse kapital i Frankrig.

66 I det omfang kapitalindkomst af udenlandsk oprindelse i skattemæssig henseende behandles mindre fordelagtigt end udbytte, som udloddes af datterselskaber med hjemsted i Frankrig, er aktier i selskaber med hjemsted i andre medlemsstater mindre attraktive for de

moderselskaber, som er hjemmehørende i Frankrig, end aktier i selskaber, som har hjemsted i denne medlemsstat (jf. dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 35, Manninen-dommen, præmis 22 og 23, og dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 64).

67 Det følger heraf, at den forskellige behandling, som den i hovedsagen omhandlede lovgivning opererer med, udgør en restriktion for frie kapitalbevægelser, som principielt er forbudt i medfør af artikel 63 TEUF.

68 Hverken den forelæggende ret eller de parter, som har afgivet indlæg, har henvist til de grunde, som er anført i artikel 65 TEUF, eller til tvingende almene hensyn, som kan begrunde en sådan restriktion.

69 På baggrund af det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF og 63 TEUF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som har til formål at afskaffe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte som den i hovedsagen omhandlede, som tillader et moderselskab at modregne den skattegodtgørelse, som er knyttet til udbytte udloddet af datterselskaber, hvis det hidrører fra et datterselskab i den pågældende medlemsstat, i den forskudsskat, som moderselskabet skal betale, når det til sine aktionærer videreudlodder dette udbytte, men som ikke giver en tilsvarende modregningsadgang, hvis udbyttet stammer fra et datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat, eftersom denne lovgivning i dette tilfælde ikke giver ret til en skattegodtgørelse i anledning af udbytte fra dette datterselskab.

Det andet spørgsmål

70 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten, når den i hovedsagen omhandlede skatteordning ikke i sig selv indebærer, at den skat, som den skattepligtige skal betale, overvælttes på en tredjemand, er til hinder for, at myndighederne afslår at tilbagebetale de beløb, som moderselskabet har indbetalt, med den begrundelse, at dels vil en tilbagebetaling udgøre en ugrundet berigelse for moderselskabet, dels belaster det af moderselskabet indbetalte beløb ikke moderselskabet bogføringsmæssigt eller skattemæssigt, men modregnes i det samlede beløb, som kan videreudloddet til aktionærerne.

71 Det skal i den forbindelse bemærkes, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-rettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved EU-rettens bestemmelser efter den fortolkning, som Domstolen har givet af disse (jf. bl.a. dom af 9.11.1983, sag 199/82, San-Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 12, og af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 84). Medlemsstaten er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, som er opkrævet i strid med EU-retten (dom af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 – C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 20, dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 84, dom af 2.10.2003, sag C-147/01, Weber's Wine World m.fl., Sml. I, s. 11365, præmis 93, og dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 202).

72 Ifølge fast retspraksis er EU-retten imidlertid ikke til hinder for, at et nationalt retssystem nægter tilbagebetaling af afgifter opkrævet med urette, såfremt dette måtte føre til en ugrundet berigelse (dom af 24.3.1988, sag 104/86, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 1799, præmis 6, af 9.2.1999, sag C-343/96, Dillexport, Sml. I, s. 579, præmis 47, af 21.9.2000, forenede sager C-441/98 og C-442/98, Michailidis, Sml. I, s. 7145, præmis 31, og af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 41). Beskyttelsen af de rettigheder, som på dette område er indrømmet ved EU-retten, indebærer således ikke, at skatter, told og afgifter opkrævet i strid med EU-retten skal tilbagebetales, når det er godtgjort, at den afgiftspligtige faktisk har overvæltet dem

på andre (jf. dommen i sagen Comateb m.fl., præmis 21, og dom af 6.9.2011, sag C-398/09, Lady & Kid m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 18).

73 Det fremgår imidlertid af retspraksis, at et sådant afslag på tilbagebetaling er en begrænsning af en subjektiv ret, som følger af Unionens retsorden, som skal fortolkes restriktivt (jf. dommen i sagen Weber's Wine World m.fl., præmis 95, og i sagen Lady & Kid m.fl., præmis 20).

74 Det fremgår således af præmis 20 og 25 i dommen i sagen Lady & Kid m.fl., at den eneste undtagelse til retten til tilbagebetaling af afgifter opkrævet i strid med EU-retten vedrører tilfælde, hvor den afgiftspligtige har væltet en afgift, som er opkrævet med urette, direkte over på køberen.

75 I det foreliggende tilfælde har den forelæggende ret selv anført, at den i hovedsagen omhandlede ordning, som i øvrigt vedrører en forskudsskat, som et moderselskab betaler i forbindelse med udlodning af udbytte, og ikke en afgift, som opkræves ved salg af produkter, ikke indebærer, at den pågældende forskudsskat overvælttes på tredjemand såsom køberen, som er omhandlet i ovennævnte retspraksis.

76 Under disse omstændigheder må det andet spørgsmål besvares med, at EU-retten er til hinder for, at en medlemsstat, når en national skatteordning som den i hovedsagen omhandlede ikke i sig selv indebærer, at den af den skattepligtige med urette betalte afgift overvælttes på en tredjemand, afslår at tilbagebetale de beløb, som moderselskabet har indbetalt, med den begrundelse, at dels vil en tilbagebetaling udgøre en ugrundet berigelse for moderselskabet, dels belaster det af moderselskabet indbetalte beløb ikke moderselskabet bogføringsmæssigt eller skattemæssigt, men modregnes i det samlede beløb, som kan videreudloddet til aktionærerne.

Det tredje spørgsmål

77 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om ækvivalens- og effektivitetsprincipperne er til hinder for, at der som betingelse for tilbagebetaling til et moderselskab af beløb, som kan sikre anvendelsen af den samme skattemæssige ordning på udbytte, der udloddes af moderselskabets datterselskaber med hjemsted i Frankrig, og på udbytte, der udloddes af dette selskabs datterselskaber med hjemsted i andre medlemsstater, og som giver anledning til moderselskabets videreudlodning, kræves, at den skattepligtige fremlægger oplysninger, som kun denne har adgang til, for hver enkelt udlodning, som er genstand for en tvist, vedrørende bl.a. den skattesats, som faktisk er anvendt, det skattebeløb, der faktisk er betalt af overskuddet i datterselskaber i de andre medlemsstater, selv om sådanne oplysninger ikke kræves for franske datterselskaber, da myndighederne har adgang til dem.

78 I overensstemmelse med fast retspraksis tilkommer det i denne henseende medlemsstaternes domstole, i medfør af det i traktatens artikel 4 TEU angivne princip om loyalt samarbejde, at sikre retsbeskyttelsen af borgernes rettigheder i henhold til EU-retten (jf. i denne retning domme af 16.12.1976, sag 33/76, Rewe-Zentralfinanz og Rewe-Zentral, Sml. s. 1989, præmis 5, og sag 45/76, Comet, Sml. s. 2043, præmis 12, samt dom af 19.6.1990, sag C-213/89, Factortame m.fl., Sml. I, s. 2433, præmis 19, og af 13.3.2007, sag C-432/05, Unibet, Sml. I, s. 2271, præmis 38).

79 Når der således ikke findes EU-retlige bestemmelser, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne, men disse regler må dog ikke være mindre gunstige end dem, som gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, som tillægges i henhold til Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) (jf. dommen i sagen Test Claimants in the

FII Group Litigation, præmis 203 og den deri nævnte retspraksis).

80 Det tilkommer desuden den forelæggende ret at bestemme, på hvilken måde en tilsidesættelse af forbuddet mod indskrænkninger i etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser i praksis skal afhjælpes.

81 Det tredje spørgsmål indebærer imidlertid ifølge den forelæggende ret, at det, såfremt det konstateres, at der foreligger restriktioner for etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser, for at sikre, at modtagere af udbytte, der udloddes af datterselskaber med hjemsted i Frankrig, og modtagere af udbytte, der udloddes af et datterselskab i en anden medlemsstat, behandles lige, kræver, at sidstnævnte indrømmes den skattegodtgørelse, som førstnævnte modtager.

82 Det skal bemærkes, at skattemyndighederne i en medlemsstat har ret til at kræve, at den skattepligtige fremlægger de beviser, som de finder nødvendige for at kunne bedømme, om de i den omhandlede lovgivning fastsatte betingelser for en skattefordel er opfyldt, og dermed afgøre, om den krævede fordel skal godkendes (jf. i denne retning dom af 3.10.2002, sag C-136/00, Danner, Sml. I, s. 8147, præmis 50, af 26.6.2003, sag C-422/01, Skandia og Ramstedt, Sml. I, s. 6817, præmis 43, og af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, præmis 54, dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, præmis 95, og dom af 30.6.2011, sag C-262/09, Meilicke m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 45).

83 Accor har i den forbindelse gjort gældende, at skattegodtgørelsesordningen alene er baseret på det udloddende datterselskabs forpligtelse til at betale selskabsskat, for så vidt som skattegodtgørelsen altid udgør 50% af det udloddede udbytte. Accor er derfor af den opfattelse, at det er tilstrækkeligt at godtgøre, at det udloddende datterselskab har været selskabsskattepligtigt i den medlemsstat, hvor det har hjemsted.

84 Kommissionen, som er af den opfattelse, at det er lovligt at tage hensyn til den skat, som datterselskabet har betalt i den medlemsstat, hvor det har hjemsted, finder, at der inden for rammerne af den i hovedsagen omhandlede ordning ikke er nøje sammenhæng mellem det beløb, som er betalt i skat, og skattegodtgørelsen, og at det er tilstrækkeligt at henvise til den lovbestemte skattesats i den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted.

85 Den franske regering og Det Forenede Kongeriges regering er af den opfattelse, at det for at afhjælpes den i hovedsagen omhandlede ordnings påståede diskriminerende virkning vil være hensigtsmæssigt at anvende en skattegodtgørelse, hvis beløb gør det muligt at ophæve den skat, som er betalt i den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted, og som bør udregnes i forhold til det skattebeløb, som de overskud, der ligger til grund for udbyttet fra datterselskabet, er blevet pålagt i denne stat. Den franske regering har anført, at ordningen med skattegodtgørelse og forskudsskat består i at mindske den økonomiske dobbeltbeskatning af udloddet udbytte under overholdelse af den skattemæssige neutralitetsforpligtelse, og at formindskelsen af den økonomiske dobbeltbeskatning tager højde den selskabsskattesats, som de franske datterselskaber faktisk er underlagt. Denne regering har anført, at skattegodtgørelsen således ikke kan overstige den selskabsskat, der er opkrævet til normal sats af de overskud, som ligger til grund for det udloddede udbytte, og at der, såfremt de overskud, som ligger til grund for udlodningen, er omfattet af en nedsat skattesats, således at skattegodtgørelsen vil overstige den selskabsskat, som er erlagt i det tidligere led, opkræves forskudsskat svarende det beløb, hvormed skattegodtgørelsen overstiger selskabsskatten.

86 Det tilkommer den forelæggende ret, der som den eneste har kompetence til at fortolke national ret, at afklare spørgsmålet om, i hvilket omfang den i hovedsagen omhandlede ordning baserer sig på en nøje sammenhæng mellem det beløb, som er betalt i skat af de overskud, som ligger til grund for udbytteudlodningen, og skattegodtgørelsen.

87 Det bemærkes imidlertid, at selv om det fremgår af retspraksis, at EU-retten pålægger en medlemsstat, som anvender en ordning til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, som udbetales til hjemmehørende af hjemmehørende selskaber, at behandle udbytte, som udbetales til hjemmehørende af ikke-hjemmehørende selskaber, på tilsvarende måde (jf. dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 72), pålægger denne ret ikke medlemsstaterne at stille de skattepligtige, som har investeret i udenlandske selskaber, bedre end dem, som har investeret i nationale selskaber (jf. i denne retning dom af 6.12.2007, sag C-298/05, *Columbus Container Services, Sml. I*, s. 10451, præmis 39 og 40, og dommen i sagen *Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen*, præmis 89).

88 Det er således blevet fastslået, at EU-retten ikke forbyder en medlemsstat at undgå kædebeskatning af udbytte, som modtages af et hjemmehørende selskab, ved at anvende regler, hvorefter udbyttet er fritaget for beskatning, hvis det udbetales af et hjemmehørende selskab, og samtidig undgå kædebeskatning af udbytte ved hjælp af en creditmetode, hvis det udbetales af et ikke-hjemmehørende selskab, for så vidt som den skattesats, som anvendes på udenlandsk udbytte, ikke er højere end den skattesats, som anvendes på indenlandsk udbytte, og skattecreditten mindst svarer til det beløb, som er betalt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, op til et maksimum svarende til det beløb, som beskatningen udgør i den medlemsstat, hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende (jf. dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 48 og 57, og i sagen *Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen*, præmis 86, samt kendelse af 23.4.2008, sag C-201/05, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Sml. I*, s. 2875, præmis 39).

89 Domstolen har fastslået, at hvis det overskud, som ligger til grund for det udenlandske udbytte, beskattes med et lavere beløb i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, end i den medlemsstat, hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende, skal den sidstnævnte medlemsstat således give en samlet skattecredit svarende til den skat, som det udloddende selskab har betalt i den medlemsstat, hvor det har hjemsted (dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 51, og i sagen *Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen*, præmis 87).

90 Hvis derimod dette overskud beskattes med et højere beløb i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, end i den medlemsstat, hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende, er den sidstnævnte medlemsstat kun forpligtet til at give en skattecredit op til det beløb, som det udbyttmodtagende selskab skal betale i selskabsskat. Den er ikke forpligtet til at dække differencen, dvs. det beløb, som er betalt i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, som overstiger det beløb, som skal betales i skat i den medlemsstat, hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende (jf. dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 52, og i sagen *Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen*, præmis 88).

91 For så vidt angår den i hovedsagen omhandlede omordning ville det, hvis en medlemsstat skulle tildele modtagerne af udbytte fra et selskab, som er etableret i en anden medlemsstat, en skattegodtgørelse, som altid udgjorde halvdelen af beløbet af dette udbytte, således som Accor kræver, imidlertid indebære en mere gunstig behandling af dette udbytte end den for udbytte fra den første medlemsstat, når den skattesats, som det udloddende selskab blev pålagt i sin etableringsstat, er lavere end den skattesats, som anvendes i den første medlemsstat.

92 Som følge heraf bør en medlemsstat kunne beregne den selskabsskat, som er erlagt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab har hjemsted, og som skal gøres til genstand for den skattegodtgørelse, som indrømmes det moderselskab, som modtager udbyttet. I modsætning til hvad Accor har gjort gældende, er det ikke tilstrækkeligt at godtgøre, at det udloddende selskab i den medlemsstat, hvor det har hjemsted, er blevet beskattet af det overskud, som ligger til grund for det udloddede udbytte, uden at fremlægge oplysninger om karakteren af og satsen for den selskabsskat, som faktisk har belastet det pågældende overskud.

93 På denne baggrund kan den administrative byrde og navnlig den omstændighed, at de nationale skattemyndigheder stiller krav om oplysninger om den skat, der faktisk har belastet overskuddet i det udbytteudloddende selskab i den stat, hvor det har hjemsted, hverken anses for for vidtgående eller for at krænke ækvivalens- og effektivitetsprincipperne.

94 Hvad angår ækvivalensprincippet har den forelæggende ret på den ene side selv i ordlyden af det tredje spørgsmål anført, at myndighederne for så vidt angår udbytte udloddet af datterselskaberne med hjemsted i Frankrig er bekendt med oplysningerne om den skattesats, som faktisk er anvendt, og om det faktisk indbetalte skattebeløb.

95 På den anden side følger det, således som generaladvokaten har anført i punkt 102 i forslaget til afgørelse, af den retspraksis, som er nævnt i denne doms præmis 82, at EU-retten ikke er til hinder for, at det i første omgang påhviler det omhandlede moderselskab at fremlægge den nødvendige dokumentation.

96 Hvis det udbyttemodtagende moderselskab ikke selv er i besiddelse af alle de oplysninger vedrørende den selskabsskat, som har påvilet det udbytte, som er udloddet af dets datterselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, er disse oplysninger i princippet kendt af sidstnævnte selskab. Under disse omstændigheder er de vanskeligheder, som et moderselskab måtte have med at fremlægge de krævede oplysninger vedrørende den skat, som det udbytteudloddende datterselskab har betalt, ikke knyttet til den kompleksitet, som er forbundet med disse oplysninger, men til det eventuelle manglende samarbejde fra det datterselskab, som er i besiddelse af oplysningerne. Følgelig er denne manglende informationsstrøm på moderselskabssiden ikke et problem, som den pågældende medlemsstat skal afbøde (jf., i denne retning, dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, præmis 98).

97 Desuden indebærer den omstændighed, at skattemyndighederne kan benytte ordningen for gensidig bistand i Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter (EFT L 336, s. 15), som ændret ved Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 (EFT L 76, s. 1, herefter »direktiv 77/799«), i modsætning til, hvad Accor har anført, ikke, at skattemyndighederne har pligt til at fritage udbyttemodtagende moderselskaber for at fremlægge bevis for den skat, som er betalt af det udloddende selskab i en anden medlemsstat (jf. dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, præmis 100, og i sagen Meilicke m.fl., præmis 50).

98 Da direktiv 77/799 giver de nationale skattemyndigheder mulighed for at anmode om de oplysninger, som de ikke selv kan opnå, har Domstolen fastslået, at anvendelsen af ordet »kan« i

direktivets artikel 2, stk. 1, viser, at myndighederne har mulighed for at anmode den kompetente myndighed i en anden medlemsstat om oplysninger, men ikke er forpligtet hertil. Det tilkommer den enkelte medlemsstat at vurdere de særlige tilfælde, hvor der mangler oplysninger om transaktioner, som er foretaget af skattepligtige etableret på dennes område, og at afgøre, om disse tilfælde gør det berettiget at anmode en anden medlemsstat om oplysninger (jf. dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, præmis 101, og i sagen Meilicke m.fl., præmis 51).

99 For så vidt angår effektivitetsprincippet bemærkes for det første, at den påkrævede dokumentation skal gøre det muligt for skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten klart og præcist at kontrollere, om betingelserne for at opnå en skattefordel er opfyldt, men den skal ikke antage en bestemt form, idet bedømmelsen ikke må foretages på en for formalistisk måde (jf. i denne retning dommen i sagen Meilicke m.fl., præmis 46).

100 For det andet påhviler det den forelæggende ret at kontrollere, at oplysningerne vedrørende den skattesats, som er blevet anvendt, og det skattebeløb, som faktisk er betalt af de overskud, som ligger til grund for udlodningen af udbytte, ikke er umulige eller uforholdsmæssigt vanskelige at fremskaffe i praksis, navnlig henset til lovgivningen i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab har hjemsted, om undgåelse af dobbeltbeskatning og registrering af den selskabsskat, der skal betales, samt om opbevaring af administrative dokumenter eller regnskaber.

101 Anmodningen om fremlæggelse af de pågældende oplysninger skal desuden gøres gældende i den periode, hvor det er lovpligtigt at opbevare administrative dokumenter eller regnskaber, som fastsat i lovgivningen i den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted. Som Accor har anført, kan det ikke forlanges af selskabet, at det skal fremlægge dokumenter, som dækker en periode, som væsentligt overskrider varigheden af den lovmæssige forpligtelse til at opbevare administrative dokumenter eller regnskaber.

102 På baggrund af det ovenstående skal det tredje spørgsmål besvares med, at ækvivalens- og effektivitetsprincippet ikke er til hinder for, at der som betingelse for tilbagebetaling til et moderselskab af beløb, som kan sikre anvendelsen af den samme skattemæssige ordning på udbytte, der udloddes af moderselskabets datterselskaber med hjemsted i Frankrig, og på udbytte, der udloddes af dette selskabs datterselskaber med hjemsted i andre medlemsstater, og som giver anledning til moderselskabets videreudlodning, kræves, at den skattepligtige fremlægger oplysninger, som kun denne har adgang til, for hver enkelt udlodning, som er genstand for en tvist, vedrørende bl.a. den skattesats, som faktisk er anvendt, og det skattebeløb, der faktisk er betalt af overskuddet i datterselskaber i andre medlemsstater, selv om de samme oplysninger ikke kræves for de datterselskaber, som er etableret i Frankrig, da myndighederne har adgang til dem. Fremlæggelsen af disse oplysninger kan imidlertid kun kræves under forudsætning af, at det ikke er praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at dokumentere, hvilken skat datterselskaber i andre medlemsstater har betalt, navnlig henset til disse medlemsstaters lovgivning om undgåelse af dobbeltbeskatning og registrering af den selskabsskat, som skal betales, samt om opbevaring af administrative dokumenter. Det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, om disse betingelser er opfyldt i hovedsagen.

Sagens omkostninger

103 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, som verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 49 TEUF og 63 TEUF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som har til formål at afskaffe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte som den i hovedsagen omhandlede, som tillader et moderselskab at modregne den skattegodtgørelse, som er tilknyttet udbytte udloddet af datterselskaber, hvis det hidrører fra et datterselskab i den pågældende medlemsstat, i den forskudsskat, som moderselskabet skal betale, når det til sine aktionærer videreudlodder dette udbytte, men som ikke giver en tilsvarende modregningsadgang, hvis udbyttet stammer fra et datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat, eftersom denne lovgivning i dette tilfælde ikke giver ret til en skattegodtgørelse i anledning af udbytte fra dette datterselskab.**
- 2) **EU-retten er til hinder for, at en medlemsstat, når en national skatteordning som den i hovedsagen omhandlede ikke i sig selv indebærer, at den af den skattepligtige med urette betalte afgift overvæltes på en tredjemand, afslår at tilbagebetale de beløb, som moderselskabet har indbetalt, med den begrundelse, at dels vil en tilbagebetaling udgøre en ugrundet berigelse for moderselskabet, dels belaster det af moderselskabet indbetalte beløb ikke moderselskabet bogføringsmæssigt eller skattemæssigt, men modregnes i det samlede beløb, som kan videreudloddet til aktionærerne.**
- 3) **Ækvivalens- og effektivitetsprincippet er ikke til hinder for, at der som betingelse for tilbagebetaling til et moderselskab af beløb, som kan sikre anvendelsen af den samme skattemæssige ordning på udbytte, der udloddes af moderselskabets datterselskaber med hjemsted i Frankrig, og på udbytte, der udloddes af dette selskabs datterselskaber med hjemsted i andre medlemsstater, og som giver anledning til moderselskabets videreudlodning, kræves, at den skattepligtige fremlægger oplysninger, som kun denne har adgang til, for hver enkelt udlodning, som er genstand for en tvist, vedrørende bl.a. den skattesats, som faktisk er anvendt, og det skattebeløb, der faktisk er betalt af overskuddet i datterselskaber i andre medlemsstater, selv om de samme oplysninger ikke kræves for de datterselskaber, som er etableret i Frankrig, da myndighederne har adgang til dem. Fremlæggelsen af disse oplysninger kan imidlertid kun kræves under forudsætning af, at det ikke er praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at dokumentere, hvilken skat datterselskaber i andre medlemsstater har betalt, navnlig henset til disse medlemsstaters lovgivning om undgåelse af dobbeltbeskatning og registrering af den selskabsskat, som skal betales, samt om opbevaring af administrative dokumenter. Det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, om disse betingelser er opfyldt i hovedsagen.**

Underskrifter

* Processprog: fransk.