



## Rättsfallssamlingen

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE  
föredraget den 19 december 2018<sup>1</sup>

**Mål C-598/17**

**A-Fonds  
mot  
Inspecteur van de Belastingdienst**

(begäran om förhandsavgörande från Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Appellationsdomstolen i 's-Hertogenbosch, Nederländerna))

”Begäran om förhandsavgörande – Befintligt stöd och nytt stöd – Begreppet nytt stöd – Rättsstridigt stöd – Återbetalning av utdelningsskatt – Ordning som utvidgats till att omfatta bolag som inte har hemvist i den berörda medlemsstaten – Fri rörlighet för kapital – De nationella domstolarnas roll – Möjlighet för de nationella domstolarna att bedöma de närmare bestämmelserna om en stödordning mot bakgrund av andra bestämmelser i EUF-fördraget än artiklarna 107 och 108 – Kommissionens exklusiva behörighet”

### I. Inledning

1. Begäran om förhandsavgörande har framställts av Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Appellationsdomstolen i 's-Hertogenbosch, Nederländerna) och avser tolkningen av artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF.<sup>2</sup>

2. Begäran har framställts i ett mål mellan A-Fonds, ett investeringsföretag bildat enligt tysk rätt, och inspecteur van de Belastingdienst (skattemyndigheten i Nederländerna, nedan kallad skattemyndigheten). A-Fonds vill få återbetalt den nederländska utdelningsskatt som innehölls för räkenskapsåren 2002/2003–2007/2008 med åberopande av den fria rörligheten för kapital som föreskrivs i artikel 63 FEUF.

3. Ansökan om återbetalning avslogs av skattemyndigheten, med motiveringen att A-Fonds inte har hemvist i Nederländerna. Den hänskjutande domstolen anser att detta avslag utgör ett åsidosättande av artikel 63 FEUF, och för att avhjälpa detta ska den ansökan om återbetalning av utdelningsskatten som ingetts av A-Fonds bifallas.

4. Nämnda domstol vill dock få klarhet i huruvida ett sådant beslut är förenligt med reglerna om statligt stöd. Den hänskjutande domstolen anser att den nederländska skatteåtgärden, som föreskriver återbetalning av utdelningsskatten, utgör en befintlig stödordning, och den vill därför få klarhet i huruvida lagstiftningen om statligt stöd utgör hinder för att den bifaller A-Fonds ansökan om återbetalning av utdelningsskatten på grundval av artikel 63 FEUF, eftersom detta beslut skulle få till följd att kretsen av personer som drar fördel av den aktuella stödordningen utvidgas.

<sup>1</sup> Originalspråk: franska.

<sup>2</sup> För tydlighetens skull kommer jag i detta förslag till avgörande att hänvisa till bestämmelserna i EUF-fördraget, medan EG-fördraget var det fördrag som var i kraft under den omtvistade perioden mellan åren 2002–2008.

5. I detta förslag till avgörande kommer jag huvudsakligen att förklara varför jag anser att den hänskjutande domstolen inte är behörig att pröva huruvida hemvistkravet för den nederländska skatteåtgärd som är i fråga i det nationella målet är förenligt med artikel 63 FEUF, med hänsyn till Europeiska kommissionens exklusiva behörighet att bedöma huruvida stödåtgärder är förenliga med unionsmarknaden som följer av artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF, såsom dessa har tolkats av EU-domstolen i domen Iannelli<sup>3</sup> och domen Nygård.<sup>4</sup>

6. I andra hand, om domstolen inte skulle dela min uppfattning på den punkten, medför det enligt min mening att den hänskjutande domstolen, när den konstaterar att hemvistkravet är oförenligt med artikel 63 FEUF, bör underlåta att tillämpa detta krav och bifalla den ansökan om återbetalning av utdelningsskatt som ingetts av klaganden i det nationella målet. Efter att ha slutfört min bedömning kommer jag att slå fast att ett sådant beslut inte i sig utgör en statlig stödåtgärd och inte medför någon skyldighet för de nationella domstolarna att anmäla åtgärden till kommissionen.

## II. Tillämpliga bestämmelser

### A. Unionsrätt

7. I artikel 1 b led i) i förordning (EG) nr 659/1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget<sup>5</sup> föreskrivs att med *befintligt stöd* avses ”allt stöd som fanns innan fördraget trädde i kraft i respektive medlemsstat, det vill säga stödordningar och individuellt stöd som infördes före och som fortfarande är tillämpliga efter det att fördraget har trätt i kraft”.

8. I artikel 1 c i nämnda förordning föreskrivs att med *nytt stöd* avses ”allt stöd, det vill säga stödordningar och individuellt stöd, som inte är befintligt stöd, inbegripet ändringar av befintligt stöd”.

### B. Nederländsk rätt

*a) Wet op de vennootschapsbelasting (lagen om bolagsskatt) av den 8 oktober 1969*

9. I artikel 2.1 f och g i lagen om bolagsskatt<sup>6</sup> föreskrivs följande:

”1. Följande enheter med hemvist i Nederländerna är skyldiga att betala skatt i egenskap av personer som är obegränsat skattskyldiga:

...

f. kollektiva investeringsfonder,

g. de företag som anges i punkt 3 och som ägs av offentligrättsliga juridiska personer.”

10. I artikel 2.3 i lagen om bolagsskatt fastställs en förteckning över företag som är verksamma inom vissa ekonomiska sektorer.

3 Dom av den 22 mars 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51), nedan kallad domen Iannelli.

4 Dom av den 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

5 Rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget (EGT L 83, 1999, s. 1).

6 Det är den enda versionen av lagen om bolagsskatt som har omnämnts av den hänskjutande domstolen, vilken inte har preciserat lydelsen i de lagändringar som kan ha skett under den omtvistade perioden mellan åren 2002–2008.

11. I artikel 2.7 i lagen föreskrivs följande:

”De organ vilkas direkta eller indirekta aktieägare, delägare eller ledamöter består av enbart nederländska offentligrättsliga juridiska personer, och de organ vilkas styrelseledamöter uteslutande utses och direkt eller indirekt avsätts av nederländska offentligrättsliga juridiska personer och vilkas tillgångar endast står till förfogande för nederländska offentligrättsliga juridiska personer vid likvidation, är skyldiga att betala skatt endast i den mån som de driver ett sådant företag som avses i punkt 3.”

*b) Wet op de dividendbelasting av den 23 december 1965 (lagen om utdelningsskatt)*

12. I artikel 1.1 i lagen om utdelningsskatt föreskrivs följande:

”Med *utdelningsskatt* avses en direkt skatt som tas ut av dem som – direkt eller med stöd av certifikat – har rätt till inkomst på aktier ...”

13. I artikel 10.1 i nämnda lag, i den lydelse som gällde den 1 januari 2002, föreskrevs följande<sup>7</sup>:

”1. En juridisk person som har hemvist i Nederländerna utan att vara skyldig att betala bolagsskatt kan genom ansökan beviljas återbetalning av utdelningsskatt som innehållits under ett kalenderår, när denna skatt uppgår till mer än 23 euro, genom ett beslut som fattas av skattemyndigheten och som kan överklagas. Den första meningen är inte tillämplig på utdelningsskatt som tagits ut på avkastning som bolaget inte är den faktiska mottagaren av. Ansökan sker genom en anmälan som ska inges inom en frist som ska fastställas genom ministerförfordning”.

14. Den 1 januari 2017 trädde en ny punkt 4 i artikel 10 i lagen om utdelningsskatt i kraft, med följande lydelse:

”4. Punkt 1 är analogt tillämplig på en juridisk person som har hemvist i en annan medlemsstat i Europeiska unionen och som inte är skyldig att i den staten betala skatt på vinster och som, om den hade haft hemvist i Nederländerna, inte heller hade varit skyldig att betala bolagsskatt där.”

### III. Målet vid den nationella domstolen, tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

15. A-Fonds är en investeringsfond bildad enligt tysk rätt som inte är en juridisk person (*Spezial-Sondervermögen*). Alla aktierna i A-Fonds ägs sedan början av ett offentligrättsligt organ (*Anstalt des öffentlichen Rechts*) som är en juridisk person och som består av en sammanslutning av tyska kommuner. Sistnämnda organ bedriver bankverksamhet, men har inte bara ett vinstsyfte. Det ansvarar även för ett offentligt uppdrag, nämligen att avsätta sina inkomster till stöd för bland annat social och kulturell verksamhet, idrottsverksamhet, vetenskaplig verksamhet och utbildningsverksamhet.

16. Under räkenskapsåren 2002/2003–2007/2008 ägde A-Fonds aktier eller andelar i nederländska bolag. Under denna period innehölls en skatt på de utdelningar som dessa bolag delade ut till A-Fonds, och A-Fonds ansökte om återbetalning av denna skatt hos den nederländska skattemyndigheten med stöd av artikel 10.1 i lagen om utdelningsskatt. Ansökan avslogs med motiveringen att A-Fonds inte hade hemvist i Nederländerna, vilket krävs enligt ovannämnda artikel.

<sup>7</sup> Artikel 10.1 i lagen om utdelningsskatt har ändrats ett flertal gånger under den period som är relevant för de faktiska omständigheterna i det nationella målet. Dessa ändringar är inte relevanta i målet vid den nationella domstolen.

17. Vad beträffar syftet med artikel 10.1 i nämnda lag, har den hänskjutande domstolen, med hänvisning till en dom som meddelats av Hoge Raad (Högsta domstolen, Nederländerna),<sup>8</sup> förklarat att befrielsen från skattskyldighet vad gäller bolagsskatt har utvidgats till omfatta den förskottsskatt som utdelningsskatten utgör i det nederländska skattesystemet, och att detta syfte är begränsat till vissa juridiska personer, däribland offentligrättsliga juridiska personer som inte är skyldiga att betala bolagsskatt.

18. A-Fonds väckte talan vid Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (domstolen i Zeeland-West-Brabant i Breda, Nederländerna) och yrkade att dessa beslut skulle upphävas, genom att bland annat göra gällande att begränsningen av rätten till återbetalning av den nederländska utdelningsskatten till att gälla de offentliga organ med hemvist i Nederländerna som avses i artikel 10.1 i lagen om utdelningsskatt strider mot artikel 63 FEUF. Nämnda domstol ogillade yrkandena genom dom av den 6 maj 2014.

19. A-Fonds överklagade domen till Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Appellationsdomstolen i 's-Hertogenbosch).

20. Den hänskjutande domstolen anser att klaganden i det nationella målet befinner sig i en situation som objektivt sett är jämförbar med situationen för de offentliga organ som har hemvist i Nederländerna och som inte är skyldiga att betala nederländsk bolagsskatt. Nämnda domstol är därför av den uppfattningen att beslutet att neka klaganden återbetalning av utdelningsskatten, med motiveringen att klaganden inte har hemvist i Nederländerna, utgör ett åsidosättande av artikel 63 FEUF och att ansökan om återbetalning ska bifallas för att avhjälpa detta.

21. Den hänskjutande domstolen vill dock få klarhet i huruvida ett sådant beslut är förenligt med reglerna om statligt stöd.

22. Det framgår av beslutet om hänskjutande att nämnda domstol anser att de regler om rätten till återbetalning av utbetalningsskatt som föreskrivs i artikel 10.1 i lagen om utdelningsskatt utgör en befintlig statlig stödordning, genom att stödja sig på ett beslut som fattades av kommissionen den 2 maj 2013.<sup>9</sup>

23. I nämnda beslut konstaterade kommissionen att det undantag från bolagsskatt för vissa offentliga organ som föreskrevs i artikel 2.7 i lagen om bolagsskatt utgjorde en befintlig stödordning som var oförenlig med unionsmarknaden, eftersom denna ordning endast avsåg *offentliga* organ som bedrev ekonomisk verksamhet och som följaktligen befann sig i en situation som var jämförbar med situationen för *privata* företag.<sup>10</sup>

24. Eftersom den hänskjutande domstolen anser att återbetalningen av utdelningsskatten, vilken är en förskottsbetalning av bolagsskatt, utgör en följd av att det inte föreligger någon skyldighet att betala bolagsskatt, är nämnda domstol av den uppfattningen att det *både* genom det undantag från bolagsskatt som föreskrivs i lagen om bolagsskatt *och* den omtvistade skatteåtgärden införs en och samma befintliga stödordning som kommissionen ska ha betecknat som sådan i sitt beslut av den 2 maj 2013.

25. Slutligen har den hänskjutande domstolen angett att det är fråga om ett pilotmål och att den nederländska skattemyndigheten redan har tagit emot nästan 1 000 liknande ansökningar om återbetalning.

<sup>8</sup> Dom av den 15 november 2013, nr 12/01866, NL:HR:2013:1128, BNB 2014/20.

<sup>9</sup> Kommissionens beslut om stödordning SA.25338, C(2013) 2372 final (E3/2008, f.d. CP 115/2004 och CP 120/2006).

<sup>10</sup> Kommissionen antog, enligt artikel 18 i förordning nr 659/1999, ett beslut med förslag till lämpliga åtgärder för att avskaffa det undantag från bolagsskatt som beviljas offentliga organ så att offentliga företag som deltar i ekonomisk verksamhet ska omfattas av samma regler för bolagsbeskattning som privata företag.

26. Mot denna bakgrund beslutade Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Appellationsdomstolen i 's-Hertogenbosch) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

- ”1) Ska utvidgningen av tillämpningsområdet för en befintlig stödordning till följd av att en skattskyldig person med framgång åberopat rätten till fri rörlighet för kapital i artikel 56 EG (nu artikel 63 FEUF) uppfattas som en ny stödåtgärd som utgör en ändring av befintligt stöd?
- 2) För det fall den första frågan ska besvaras jakande, utgör då den nationella domstolens utövande av den tillsynsuppgift som den tilldelats enligt artikel 108.3 FEUF hinder för att bevilja den skattskyldiga personen en skatteförmån som denne har gjort anspråk på med stöd av artikel 56 EG (nu artikel 63 FEUF), eller ska ett planerat domstolsavgörande, i vilket denna förmån kommer att beviljas, anmälas till kommissionen, eller ska den nationella domstolen utföra någon annan handling eller vidta någon annan åtgärd, med tanke på den tillsynsuppgift som den tilldelats enligt artikel 108.3 FEUF?”

27. Skriftliga yttranden har ingetts av A-Fonds, den nederländska regeringen och kommissionen.

#### **IV. Bedömning**

##### ***A. Inledande överväganden rörande den omtvistade skatteåtgärden***

28. Målet vid den nationella domstolen avser den återbetalning av utdelningsskatt som föreskrivs i artikel 10.1 i lagen om utdelningsskatt (nedan kallad den omtvistade skatteåtgärden). Denna skatteåtgärd har ett nära samband med det undantag från bolagsskatt som gäller för vissa offentliga organ och som föreskrivs i artikel 2.7 i lagen om bolagsskatt.

29. I enlighet med artikel 2.7 i lagen om bolagsskatt är således de organ som direkt eller indirekt kontrolleras av nederländska myndigheter skyldiga att betala bolagsskatt endast om de bedriver en av de verksamheter som anges i artikel 2.3 i samma lag.

30. För de offentliga organ som har hemvist i Nederländerna och som inte bedriver någon av dessa verksamheter och som följaktligen inte är skyldiga att betala bolagsskatt, föreskrivs det i artikel 10.1 i lagen om utdelningsskatt att utdelningsskatt som innehållits under ett kalenderår ska återbetalas.

##### ***B. Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning***

31. Det framgår av beslutet om hänskjutande att den hänskjutande domstolen har grundat sig på kommissionens beslut av den 2 maj 2013 när den har betecknat den omtvistade skatteåtgärden som en befintlig stödordning.<sup>11</sup>

<sup>11</sup> Se punkterna 22–24 i detta förslag till avgörande.

32. Nämda beslut avser dock inte formellt de regler om återbetalning av utdelningsskatt som föreskrivs i artikel 10.1 i lagen om utdelningsskatt. Kommissionen har nämligen inte analyserat eller nämnt denna bestämmelse vare sig i detta beslut eller i dess senare beslut rörande den lagstiftningsreform som Nederländerna vidtog till följd av beslutet av den 2 maj 2013.<sup>12</sup> Dessa två beslut avser formellt endast den befrielse från bolagsskatt som offentliga bolag beviljas enligt lagen om bolagsskatt.

33. Eftersom den hänskjutande domstolen i sina tolkningsfrågor har utgått från antagandet att kommissionen även betecknade den omtvistade skatteåtgärden som en befintlig stödordning, har kommissionen gjort gällande att begäran ska avvisas, på grund av att den inte innehåller de uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts.

34. Kommissionen anser i det avseendet att de upplysningar som har lämnats i beslutet om hänskjutande inte gör det möjligt att avgöra huruvida artikel 10.1 i lagen om utdelningsskatt utgör en stödordning, och, om så är fallet, huruvida denna stödordning utgör en befintlig stödordning eller en ny stödordning och huruvida den är förenlig med unionsmarknaden.

35. Vad beträffar frågan huruvida den omtvistade skatteåtgärden utgör en stödordning, har kommissionen gjort gällande att det inte går att analogt tillämpa det resonemang som fördes i ovannämnda beslut, särskilt på grund av att det inte går att utesluta att kretsen av personer som gynnas enligt artikel 10.1 i lagen om utdelningsskatt är större än den som föreskrivs i artikel 2.7 i lagen om bolagsskatt.

36. Kommissionen har vidare uppgett att den omtvistade skatteåtgärden har ändrats ett flertal gånger sedan den infördes, vilket inte heller gör det möjligt att utröna om det rör sig om en befintlig stödordning.<sup>13</sup>

37. Under alla omständigheter anser kommissionen att en utvidgning av den krets av personer som mottar återbetalning av utdelningsskatt, för att säkerställa dess förenlighet med artikel 63 FEUF, utgör en ändring som är fristående från de regler som föreskrivs i artikel 10.1 i lagen om utdelningsskatt och som ska bedömas separat från dessa regler och som således inte kan påverka bedömningen av den omtvistade skatteåtgärden. I det avseendet har kommissionen gjort gällande att beslutet om hänskjutande inte innehåller tillräckliga upplysningar för att avgöra huruvida denna fristående ändring i sig utgör ett stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

38. Vad beträffar huruvida en begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning ska det erinras om att EU-domstolen, enligt sin fasta praxis, i princip är skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts avser tolkningen av unionsrätten. Frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras således vara relevanta. En tolkningsfråga från en nationell domstol kan bara avvisas då det

12 Kommissionens beslut (EU) 2016/634 av den 21 januari 2016 om stödåtgärd SA.25338 (2014/C) (f.d. E3/2008 och f.d. CP115/2004) genomförd av Nederländerna – Befrielse från bolagsskatt för offentliga företag (EUT L 113, s. 148). I nämnda beslut fann kommissionen att den nederländska lagstiftaren, trots den lagstiftningsreform som Nederländerna vidtog år 2015 och trots att befrielsen från bolagsskatt som de flesta nederländska offentliga företag beviljades enligt lagen om bolagsskatt avskaffades från och med den 1 januari 2016, likväl hade behållit befrielsen från bolagsskatt för vissa hamnar, vilket utgjorde ett statligt stöd som var oförenligt med unionsmarknaden.

13 Kommissionen har påpekat att lagen om utdelningsskatt ersatte ett beslut om utdelningsskatt som daterar sig från år 1941 och att enligt parlamentshandlingarna syftade lagen om utdelningsskatt endast till att göra en "teknisk översyn" av detta beslut. Både den övre gränsen för vad som kan återbetalas och kretsen av personer som drar fördel av denna åtgärd har dock därefter ändrats ett flertal gånger. Enligt kommissionen ska det följaktligen bedömas huruvida dessa ändringar har omvandlat denna befintliga stödordning till en ny stödordning.

är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den.<sup>14</sup>

39. I sistnämnda avseende ska det påpekas att det, såsom framhålls i artikel 94 i domstolens rättegångsregler, krävs att den nationella domstolen klargör den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs, eller att den åtminstone förklarar de faktiska omständigheter som ligger till grund för dessa frågor, eftersom det är nödvändigt att komma fram till en tolkning av unionsrätten som är användbar för den nationella domstolen.<sup>15</sup>

40. Den samarbetsanda som ska råda i förhållandet mellan nationella domstolar och EU-domstolen i ett mål om förhandsavgörande innebär emellertid att den omständigheten att den hänskjutande domstolen inte i förväg har fastställt vissa faktiska omständigheter inte nödvändigtvis leder till att begäran om förhandsavgörande ska avvisas, om EU-domstolen, trots dessa brister, med beaktande av de uppgifter som framgår av handlingarna i målet anser sig kunna ge ett användbart svar till den hänskjutande domstolen.<sup>16</sup>

41. Det ska framhållas att tolkningsfrågorna inte avser frågan huruvida den omtvistade skatteåtgärden utgör en stödåtgärd. De två tolkningsfrågorna är emellertid endast relevanta om denna skatteåtgärd faktiskt utgör ett statligt stöd.

42. I det sammanhanget vill jag påpeka att även om den omtvistade åtgärden utgör en skattefördel, är de uppgifter om de faktiska och rättsliga omständigheterna som den hänskjutande domstolen har lämnat inte tillräckliga för att avgöra huruvida det genom denna fördel med säkerhet har införts ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF.

43. Den omtvistade skatteåtgärden, vilken innehålls som en förskottsbetalning av bolagsskatten, skulle visserligen eventuellt kunna anses utgöra en statlig stödordning genom att den är tillämplig på de nederländska juridiska personer för vilka undantaget från bolagsskatt som föreskrivs i artikel 2.7 i lagen om bolagsskatt utgör ett sådant statligt stöd som avses i kommissionens beslut.

44. I avsaknad av närmare uppgifter om de rättsregler som är tillämpliga vid återbetalning av utdelningsskatt, saknas dock, såsom kommissionen har påpekat, kunskap om det exakta tillämpningsområdet för artikel 10.1 i lagen om utdelningsskatt och, framför allt, om dess konkreta, tillämpningsföreskrifter, vilka krävs för att bedöma samtliga kriterier som gör att en åtgärd kan anses utgöra statligt stöd.

45. Jag anser dock att den omständigheten att den hänskjutande domstolen inte i förväg har fastställt dessa faktiska omständigheter inte hindrar att EU-domstolen ger den hänskjutande domstolen ett svar som är användbart för att avgöra det nationella målet.

14 Se dom av den 21 december 2016, Vervloet m.fl. (C-76/15, EU:C:2016:975, punkterna 56 och 57), dom av den 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkterna 24 och 25), och dom av den 7 mars 2018, flightright m.fl. (C-274/16, C-447/16 och C-448/16, EU:C:2018:160, punkt 46).

15 Se dom av den 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 26), dom av den 9 november 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, punkt 22), och dom av den 20 december 2017, Asociación Profesional Elite Taxi (C-434/15, EU:C:2017:981, punkt 24).

16 Se dom av den 11 december 2014, Azienda sanitaria locale n. 5 "Spezzino" m.fl. (C-113/13, EU:C:2014:2440, punkt 48), dom av den 28 januari 2016, CASTA m.fl. (C-50/14, EU:C:2016:56, punkt 48), dom av den 27 oktober 2016, Audace m.fl. (C-114/15, EU:C:2016:813, punkt 38), och dom av den 8 december 2016, Undis Servizi (C-553/15, EU:C:2016:935, punkt 25).

46. I förevarande mål ska det påpekas att eftersom den aktuella begäran om förhandsavgörande inte avser huruvida den omtvistade skatteåtgärden ska anses utgöra statligt stöd och eftersom det ankommer på den nationella domstolen att göra denna bedömning,<sup>17</sup> även om den hänskjutande domstolen har gett besluten en större räckvidd än vad kommissionen har gjort, utgör detta inte i sig något hinder mot att EU-domstolen kan ge ett svar som är användbart för att avgöra det nationella målet.

47. Vidare vill jag påpeka att det framstår som möjligt att den hänskjutande domstolen har betecknat åtgärden som statligt stöd, med hänsyn till den omständigheten att kommissionen betecknade befrielsen från bolagsskatt som föreskrivs i lagen om bolagsskatt för vissa offentliga organ som en stödordning och med hänsyn till sambandet mellan denna ordning och den omtvistade skatteåtgärden.

48. Även om denna ordning faktiskt utgör en stödordning, utgör inte osäkerheten om huruvida denna stödordning är befintlig eller ny på grund av de många ändringar som skett sedan den infördes något hinder mot att den hänskjutande domstolen ges ett användbart svar, genom att man i tur och ordning undersöker huruvida den omtvistade skatteåtgärden utgör en befintlig eller en ny skatteordning.

49. Frågan huruvida den omtvistade skatteåtgärden utgör ett statligt stöd som är förenligt med unionsmarknaden är inte heller avgörande för att kunna ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar. För det fall det är fråga om ett befintligt stöd, presumeras detta stöd vara lagligt så länge kommissionen inte har konstaterat att det är oförenligt med unionsmarknaden,<sup>18</sup> vilket är fallet i det nationella målet, där kommissionen inte specifikt har tagit ställning till den omtvistade skatteåtgärden.

50. För det fall det är fråga om ett nytt stöd, och i avsaknad av uppgifter om att stödet har anmälts, är det inte uteslutet att stödet är olagligt i den mening som avses i artikel 1 f i förordning nr 659/1999. Det framgår nämligen att stödet genomfördes innan kommissionen hade fattat ett beslut om att godkänna det, i strid med artikel 108.3 FEUF. Följderna av dessa två situationer kan på ett lämpligt sätt undersökas genom att först pröva om det är fråga om en befintlig stödordning och därefter om det är fråga om en ny stödordning.

51. Jag vill slutligen påpeka att frågan huruvida ett beslut av den hänskjutande domstolen om att bifalla ansökan om återbetalning till A-Fonds<sup>19</sup> i sig utgör ett statligt stöd är relevant endast i den mån som man, i likhet med kommissionen, anser att ett sådant beslut kan utgöra ett statligt stöd. Som jag kommer att förklara i detta förslag till avgörande, delar jag inte kommissionens bedömning.<sup>20</sup>

52. Av det ovan anförda följer att även om det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra de kontroller som krävs för att kvalificera den omtvistade skatteåtgärden som statligt stöd, innehåller beslutet om hänskjutande tillräckliga uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna för att göra det möjligt för EU-domstolen att ge den hänskjutande domstolen ett svar som är användbart för att avgöra det nationella målet.

53. Jag anser följaktligen att de frågor som har hänskjutits för förfarandsavgörande kan tas upp till prövning.

54. För att besvara tolkningsfrågorna, utgår jag, i redogörelsen nedan, från principen att den skattefördel som föreskrivs i artikel 10.1 i lagen om utdelningsskatt faktiskt utgör en statlig stödordning.

<sup>17</sup> Se, bland annat, dom av den 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 29).

<sup>18</sup> Se, bland annat, dom av den 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 41).

<sup>19</sup> Se punkt 37 i detta förslag till avgörande.

<sup>20</sup> Se avsnitt IV.C.3.a i detta förslag till avgörande.

### **C. Prövning av tolkningsfrågorna**

#### *1. Inledande överväganden rörande de frågor som den hänskjutande domstolen har ställt*

55. Jag noterar inledningsvis att den hänskjutande domstolen inte har ställt frågor till EU-domstolen som avser den fria rörligheten för kapital, vilken den hänskjutande domstolen anser klart har åsidosatts med hänsyn till hemvistkravet i den omtvistade skatteåtgärden.<sup>21</sup> Jag kommer därför inte att behandla den frågan i mitt förslag till avgörande.

56. Den hänskjutande domstolen har ställt de två frågorna för att få klarhet i huruvida ett beslut av en nationell domstol som får till följd att kretsen av personer som drar fördel av en befintlig statlig stödordning utvidgas i sig kan utgöra ett statligt stöd, och närmare bestämt ett nytt stöd i den mening som avses i artikel 1 c i förordning nr 659/1999, genom att beslutet ändrar ett befintligt stöd. Om så är fallet, vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det föreligger en skyldighet för den nationella domstolen att anmäla ett sådant beslut till kommissionen enligt artikel 108.3 FEUF.

57. Det framgår av beslutet om hänskjutande att den hänskjutande domstolen även vill få klarhet i huruvida den är behörig att bedöma hemvistkravets förenlighet med artikel 63 FEUF och bifalla A-Fonds ansökan, med hänsyn till den fördelning av behörighet mellan de nationella domstolarna och kommissionen som följer av artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF, såsom dessa har tolkats av EU-domstolen i domen Iannelli<sup>22</sup> och domen Nygård.<sup>23</sup>

58. Eftersom de två tolkningsfrågorna endast är relevanta i den mån som den hänskjutande domstolen är behörig att bedöma inslaget av stödordning mot bakgrund av artikel 63 FEUF, kommer jag att redogöra för min bedömning av denna prejudiciella fråga (avsnitt 2), innan jag besvarar de två tolkningsfrågorna som jag kommer att behandla gemensamt (avsnitt 3).

#### *2. Den hänskjutande domstolens behörighet att pröva huruvida hemvistkravet i den omtvistade skatteåtgärden är förenligt mot bakgrund av artikel 63 FEUF (prejudiciell fråga i förhållande till tolkningsfrågorna)*

59. Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida den är behörig att pröva huruvida hemvistkravet i den omtvistade skatteåtgärden som kvalificeras som statligt stöd är förenligt med artikel 63 FEUF.

60. Jag anser att det är viktigt att ge den hänskjutande domstolen vägledning i denna fråga, eftersom det nationella målet enligt min uppfattning belyser det nödvändiga sambandet mellan reglerna för kontroll av statligt stöd och skyddet för de fria rörligheter som den nationella domstolen ska säkerställa genom direkt effekt.

61. Enligt domstolens fasta praxis ankommer det på kommissionen och de nationella domstolarna att genomföra systemet för kontroll av statligt stöd, såsom det följer av artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF, och de innehar därvid olika och kompletterande roller.<sup>24</sup>

<sup>21</sup> Jag vill dock påpeka att den nederländska regeringen har ifrågasatt denna bedömning av den hänskjutande domstolen. Nämnda regering anser nämligen att A-Fonds, på grund av sin bankverksamhet (se, i det avseendet, punkt 15 i detta förslag till avgörande), ska jämföras med offentligrättsliga företag som är skyldiga att betala bolagsskatt, såsom andra banker som ägs av myndigheter. Enligt den nederländska regeringen leder denna jämförelse till slutsatsen att A-Fonds och de andra banker som ägs av myndigheter behandlas på ett identiskt sätt, eftersom ingen av dessa har rätt till återbetalning av utdelningsskatten.

<sup>22</sup> Dom av den 22 mars 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

<sup>23</sup> Dom av den 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

<sup>24</sup> Se dom av den 21 november 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires och Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punkt 8), dom av den 5 oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 37), och dom av den 21 november 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, punkt 27).

62. Medan uppgiften att bedöma huruvida stödåtgärder är förenliga med unionsmarknaden omfattas av den exklusiva behörighet som tillkommer kommissionen, vars beslut kan prövas av unionsdomstolen, säkerställer de nationella domstolarna, fram till dess att kommissionen fattar sitt slutliga beslut, skyddet för enskildas rättigheter vid nationella myndigheters eventuella åsidosättande av det förbud som föreskrivs i artikel 108.3 FEUF. Att nationella domstolar kan ingripa följer av att denna bestämmelse har direkt effekt och syftar till att förbjuda genomförandet av planerade stödåtgärder innan kommissionen godkänt dessa.<sup>25</sup>

63. EU-domstolen har upprepade gånger slagit fast att den centrala och exklusiva roll som artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF tilldelar kommissionen när det gäller att avgöra en stödåtgärds eventuella oförenlighet med unionsmarknaden är något helt annat än den roll som de nationella domstolarna har när det gäller att säkerställa de rättigheter som enskilda har till följd av den direkta effekten av förbudet i artikel 108.3 sista meningen FEUF.<sup>26</sup>

64. Vad beträffar kommissionen har domstolen slagit fast att medan förfarandet i artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF ger denna institution ett betydande utrymme för skönsmässig bedömning vid avgörandet om en statlig stödordning är förenlig med unionsmarknadens krav, får detta förfarande aldrig leda till ett resultat som strider mot specifika bestämmelser i fördraget.<sup>27</sup> Härav följer en skyldighet för kommissionen att respektera sammanhanget mellan artikel 107 FEUF och andra bestämmelser i fördraget. Kommissionens skyldighet är särskilt viktig om dessa andra bestämmelser också har en icke snedvriden konkurrens inom unionsmarknaden som mål.<sup>28</sup>

65. Vad beträffar de nationella domstolarnas roll, har EU-domstolen vid upprepade tillfällen erinrat om att dessa ska garantera enskilda att samtliga följder av ett åsidosättande av artikel 108.3 FEUF beaktas fullt ut i enlighet med nationell rätt, vad gäller såväl giltigheten av de akter varigenom stödåtgärderna genomförs som återkrav av finansiellt stöd som beviljats i strid med nämnda bestämmelse eller eventuella tillfälliga åtgärder. Även om de nationella domstolarna för detta ändamål kan avgöra om en nationell åtgärd ska betecknas som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107 FEUF, kan de inte för den skull pröva huruvida stödåtgärderna är förenliga med unionsmarknaden, eftersom kommissionen, med förbehåll för domstolens prövningsrätt, ensam är behörig att avgöra detta.<sup>29</sup>

66. Det framgår dock även av fast rättspraxis att de grundläggande friheterna i FEUF som har direkt effekt medför rättigheter för enskilda som de nationella domstolarna är skyldiga att skydda. En nationell domstol, som inom ramen för sin behörighet ska tillämpa unionsbestämmelserna, är således skyldig att säkerställa att dessa bestämmelser ges full verkan genom att, med stöd av sin egen behörighet, om det behövs, underlåta att tillämpa varje motstridande bestämmelse i nationell lagstiftning.<sup>30</sup>

25 Se dom av den 21 november 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires och Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, punkterna 9–13), dom av den 5 oktober 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, punkterna 36–38), och dom av den 21 november 2013, *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:755, punkterna 27–29).

26 Se dom av den 21 november 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires och Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, punkt 14), dom av den 16 december 1992, *Lornoy m.fl.* (C-17/91, EU:C:1992:514, punkt 30), dom av den 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punkterna 26–29), dom av den 18 juli 2007, *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, punkterna 50 och 51), och dom av den 18 juli 2013, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 38).

27 Dom av den 15 juni 1993, *Matra/kommissionen* (C-225/91, EU:C:1993:239, punkt 41).

28 Dom av den 15 juni 1993, *Matra/kommissionen* (C-225/91, EU:C:1993:239, punkt 42).

29 Se, exempelvis, dom av den 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punkterna 27 och 29).

30 Se, exempelvis, dom av den 18 juli 2007, *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, punkt 61).

67. I det sammanhanget har domstolen redan ställts inför frågan huruvida kommissionens exklusiva behörighet att bedöma stödåtgärders förenlighet med unionsmarknaden i enlighet med artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF utgör hinder för att dessa bestämmelser kan åberopas vid de nationella domstolarna när andra bestämmelser i EUF-fördraget har åsidosatts.

68. I domen Iannelli<sup>31</sup> ombads domstolen bland annat att ta ställning till huruvida en befintlig stödåtgärd, avseende vilken kommissionen, vid de relevanta datumen i det nationella målet, inte hade fattat ett beslut om förenlighet, även kunde bli föremål för en prövning av den nationella domstolen mot bakgrund av bestämmelserna om fri rörlighet för varor, särskilt artikel 34 FEUF.<sup>32</sup>

69. Domstolen svarade först att den omständigheten att ett system med stöd som ges av en stat eller med hjälp av statliga medel, bara för att det gynnar vissa inhemska företag eller viss inhemsk produktion, åtminstone indirekt hindrar importen av liknande eller konkurrerande varor från andra medlemsstater, inte i sig är tillräcklig för att likställa ett stöd som sådant med en åtgärd med motsvarande verkan som en kvantitativ restriktion enligt artikel 34 FEUF. En tolkning av artikel 34 FEUF som är så extensiv att den likställer ett stöd som sådant enligt artikel 107 FEUF med en sådan kvantitativ restriktion som avses i artikel 34 FEUF skulle vidare medföra en ändring av räckvidden hos artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF och skada det system för fördelning av behörighet som avses i fördraget genom införandet av det förfarande för fortlöpande granskning som avses i artikel 108 FEUF.

70. Domstolen tillade att närmare bestämmelser om ett statligt stöd som strider mot andra särskilda bestämmelser i FEUF än artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF kan vara så "oupplösligen förbundna med stödets mål att det inte är möjligt att bedöma dem separat, så att deras verkan på förenligheten eller oförenligheten hos stödet i dess helhet med nödvändighet måste bedömas genom förfarandet i artikel [108 FEUF]".<sup>33</sup>

71. Domstolen medgav dock att "[d]et förhåller sig ... annorlunda om det, när ett stödsystem analyseras, är möjligt att isolera de villkor eller faktorer som, även om de ingår i detta system, kan anses som icke nödvändiga för att uppfylla målet med detta eller för dess funktion". I detta sistnämnda fall "finns det inga grunder, baserat på fördelningen av behörighet som följer av artiklarna [107 FEUF och 108 FEUF], för att dra slutsatsen att dessa bestämmelser, i händelse av överträdelse av andra bestämmelser i fördraget med direkt effekt, inte kan åberopas vid de nationella domstolarna endast på grund av att den faktor som avses är en närmare bestämmelse om ett stöd".<sup>34</sup>

72. År 2002 uttalade sig EU-domstolen på nytt i denna fråga i domen Nygård.<sup>35</sup> I det målet tillfrågades domstolen huruvida den omständigheten att en nationell avgift är avsedd att finansiera ett stödsystem som kommissionen har godkänt med tillämpning av bestämmelserna om statligt stöd i FEUF utgjorde hinder för att en nationell domstol gör en bedömning av huruvida den nämnda avgiften är förenlig med andra bestämmelser i FEUF, vilka har direkt effekt, särskilt artikel 110 FEUF.<sup>36</sup>

31 Dom av den 22 mars 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

32 F.d. artikel 30 EEG. För tydlighetens skull hänvisar jag endast till artiklarna i EUF-fördraget nedan i detta förslag till avgörande.

33 Dom av den 22 mars 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, punkterna 10–14).

34 Dom av den 22 mars 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, punkt 14). Sedan den domen har domstolen på nytt tagit ställning till konkurrensförhållandena mellan artiklarna 34 FEUF och 107 FEUF, i samband med en talan om fördragsbrott, bland annat i dom av den 7 maj 1985, kommissionen/Frankrike (18/84, EU:C:1985:175, punkt 13), dom av den 5 juni 1986, kommissionen/Italien (103/84, EU:C:1986:229, punkt 19), och dom av den 20 mars 1990, Du Pont de Nemours Italiana (C-21/88, EU:C:1990:121, punkterna 19–21). Dessa domar kunde skapa osäkerhet om räckvidden av domen Iannelli, genom att domstolen inte gjorde någon åtskillnad mellan närmare bestämmelser om ett stöd som är oupplösligen förbundna med stödets mål och närmare bestämmelser som inte är oupplösligen förbundna med detta. På den punkten bekräftades dock domen Iannelli senare genom dom av den 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

35 Dom av den 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

36 F.d. artikel 95 EG.

73. I den domen erinrade domstolen först om att artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF, å ena sidan, och artikel 110 FEUF, å andra sidan, visserligen har samma ändamål, nämligen att undvika att en medlemsstats två former för ingripande – det vill säga dels beviljande av stöd, dels påförande av en diskriminerande avgift – får till följd att konkurrensvillkoren snedvrids på unionsmarknaden, men förutsättningarna för att dessa bestämmelser ska vara tillämpliga är olika och specifika för de båda formerna för statligt ingripande som ska regleras av respektive bestämmelser. Dessutom är de rättsliga följderna av dessa bestämmelser olika, framför allt så till vida att det, till skillnad från vad som gäller enligt artikel 110 FEUF, lämnas ett stort utrymme för ingripanden från kommissionens sida vid genomförandet av artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF.<sup>37</sup> Domstolen drog av detta slutsatsen att diskriminering i skattehänseende inte är undantagen från tillämpningsområdet för artikel 110 FEUF av den anledningen att sådan diskriminering samtidigt kan kvalificeras som ett sätt att finansiera ett statligt stöd.

74. Domstolen angav även att det förhållandet att det förfarande som föreskrivs i artikel 108 FEUF finns inte på något sätt utgör hinder för en bedömning av huruvida ett stödssystem är förenligt med andra unionsrättsliga regler än dem i artikel 107 FEUF, vad gäller bestämmelser i fördraget vilka har direkt effekt, av en nationell domstol.<sup>38</sup>

75. Med hänvisning till domen Iannelli<sup>39</sup> påpekade dock domstolen att "[d]et är ... en förutsättning för att de nationella domstolarna skall kunna bedöma de närmare bestämmelserna om ett stödssystem utifrån andra bestämmelser i [EUF-fördraget] än artiklarna [107 FEUF och 108 FEUF] att dessa närmare bestämmelser kan bedömas fristående, det vill säga att det är fråga om villkor eller faktorer som, även om de ingår i det ifrågavarande stödssystemet, inte är nödvändiga för att uppnå målet med detta eller för att systemet skall fungera". Om "detta är fallet finns det ... inga skäl som har samband med kompetensfördelningen enligt artiklarna [107 FEUF och 108 FEUF] för att dra slutsatsen att andra bestämmelser i fördraget, vilka har direkt effekt, inte skulle kunna åberopas inför nationella domstolar om de sistnämnda bestämmelserna har åsidosatts, enbart av den anledningen att det som avses är en närmare bestämmelse om ett stöd".<sup>40</sup>

76. Det framgår däremot av denna rättspraxis att om det är fråga om villkor eller faktorer som är nödvändiga för att uppnå målet med stödssystemet eller för att systemet ska fungera, utgör fördelningen av behörighet hinder för att de nationella domstolarna bedömer huruvida dessa villkor är förenliga med andra bestämmelser än dem i artikel 107 FEUF.

77. I förevarande fall noterar jag att den hänskjutande domstolen har att ta ställning till en liknande problematik som den som EU-domstolen behandlade i ovannämnda domar, även om dessa domar meddelades i andra sammanhang.

78. Jag kan därför i förevarande fall inte instämma med kommissionen när den hävdar att åberopandet av artikel 63 FEUF i målet vid den nationella domstolen är fristående från kommissionens exklusiva behörighet att bedöma stödåtgärders förenlighet med unionsmarknaden, då det just är fråga om sambandet mellan de två behörighetsordningarna.

37 Dom av den 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punkt 55).

38 Dom av den 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punkt 56).

39 Dom av den 22 mars 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

40 Dom av den 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punkterna 57 och 58). För detta ändamål konstaterade domstolen att även om det ankommer på kommissionen att pröva huruvida ett stödssystem är förenligt med unionsmarknaden, eftersom denna prövning innebär ekonomiska och sociala bedömningar, är det obestridligt att det, vad gäller bedömningen av fördelningen av intäkterna av en skatteliknande nationell avgift, är den nationella domstolen som har bäst möjligheter att ta fram nödvändiga uppgifter och göra de bedömningar som krävs i detta hänseende på grundval av uppgifter som normalt sett borde framgå av bokföring och andra handlingar som avser förvaltningen av de organ som uppbär avgiften och som beviljar subventioner eller andra förmåner (se punkt 61 i domen).

79. I likhet med den hänskjutande domstolen tenderar jag att anse att ovannämnda rättspraxis är relevant i förevarande fall. Denna rättspraxis gör det möjligt att förena de nationella domstolarnas uppdrag att säkerställa det rättsliga skydd som för de enskilda följer av det förhållandet att bestämmelserna i fördraget har direkt effekt och, såvida dessa bestämmelser har åsidosatts, att återställa lagenligheten på det interna planet, utan att för den skull inverka på den centrala och exklusiva roll att bedöma huruvida ett stöd är förenligt med unionsmarknaden som kommissionen har enligt artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF.<sup>41</sup>

80. Frågan huruvida den hänskjutande domstolen kan pröva hemvistkravet utifrån artikel 63 FEUF är i förevarande fall således avhängig av frågan huruvida detta krav kan bedömas fristående, genom att det inte är nödvändigt för att uppnå målet med den aktuella stödordningen eller för att stödordningen ska fungera. Jag medger att en sådan bedömning inte är uppenbar, särskilt som EU-domstolen, såvitt jag vet, ännu inte har tagit ställning till en situation där en närmare bestämmelse om ett stöd anses vara nödvändig för att uppnå målet med den aktuella stödordningen eller för att stödordningen ska fungera, i syfte att utesluta den nationella domstolens behörighet.

81. Enligt min mening är en närmare bestämmelse nödvändig för att uppnå målet med ett stöd eller för att stödet ska fungera, om den utgör en grundläggande eller väsentlig del av stödet, så att stödets omfattning eller huvudsakliga särdrag ändras om bestämmelsen inte är tillämplig.

82. Även om bedömningen i förevarande fall av detta kriterium i själva verket hör till den tolkning av nationell rätt som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, anser jag dock, i likhet med vad den nederländska regeringen har gjort gällande, att kravet på hemvist i Nederländerna är nödvändigt för att uppnå målet med den aktuella stödordningen eller för att stödordningen ska fungera.

83. Mot bakgrund av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat om syftet med den omtvistade skatteåtgärden, är det ostridigt att den nederländska lagstiftaren begränsade omfattningen av den ordning som föreskrivs i artikel 10.1 i lagen om utdelningsskatt till att omfatta bolag med hemvist i Nederländerna som inte är skyldiga att betala bolagsskatt. Såsom den nederländska regeringen har gjort gällande får inte de offentligrättsliga företag med hemvist i Nederländerna som är befriade från bolagsskatt avräkna den utdelningsskatt som innehållits från bolagsskatten. För att undvika att utdelningsskatten i det fallet fortsätter att tas ut på mottagna utdelningar, föreskriver den omtvistade åtgärden att den innehållna utdelningsskatten ska återbetalas.

84. Enligt min mening följer det av denna lagstiftning att kravet på hemvist i Nederländerna är ett villkor för beviljande av stöd och genom detta fastställs stödmottagarna. Detta krav utgör således en grundläggande del av stödet. Om detta hemvistkrav inte är tillämpligt på grund av att det är oförenligt med artikel 63 FEUF, enligt den hänskjutande domstolens bedömning, medför det att stödet gynnar offentligrättsliga juridiska personer som har hemvist i en annan medlemsstat och som inte är befriade från bolagsskatt i Nederländerna, men som befinner sig i en jämförbar situation, vilket medför en ändring av omfattningen av stödet, såsom det har föreskrivits av den nederländska lagstiftaren.

<sup>41</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 april 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, punkt 62).

85. Enligt min mening innebär detta att hemvistkravet är oupplösligen förbundet med målet med den omtvistade skatteåtgärden, så att dess verkan på förenligheten eller oförenligheten hos stödet i dess helhet omfattas av kommissionens exklusiva behörighet enligt förfarandet i artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF. Härav följer att den hänskjutande domstolen inte får tillämpa artikel 63 FEUF.<sup>42</sup>

86. Trots att de nationella domstolarna normalt sett är skyldiga att iaktta de bestämmelser i fördraget som har direkt effekt, anser jag att om det kriterium som fastställdes i domen Iannelli och tillämpades i domen Nygård ska ha en verklig innebörd, måste kriteriet, av ovannämnda skäl, vara tillämpligt i målet vid den nationella domstolen, och leda till att den hänskjutande domstolen saknar behörighet att pröva huruvida den omtvistade skatteåtgärden är förenlig med artikel 63 FEUF.

87. Jag föreslår följaktligen att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna så, att artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF utgör hinder för att en nationell domstol gör en bedömning av huruvida ett hemvistkrav i en befintlig stödordning är förenligt med artikel 63 FEUF, om detta krav, såsom det i fråga i detta mål, är oupplösligen förbundet med stödordningen genom att det är nödvändigt för att uppnå målet med stödordningen eller för att stödordningen ska fungera.

88. För det fall domstolen skulle anse att ovannämnda rättspraxis inte hindrar att den hänskjutande domstolen prövar huruvida hemvistkravet är förenligt med artikel 63 FEUF, kommer jag i andra hand, i det följande avsnittet, att behandla frågan huruvida reglerna om statligt stöd utgör hinder för att en nationell domstol, på grundval av artikel 63 FEUF, bifaller A-Fonds ansökan om återbetalning.

*3. Frågan huruvida reglerna om statligt stöd utgör hinder för att den nationella domstolen bifaller ansökan om återbetalning av utdelningsskatten till förmån för A-Fonds mot bakgrund av artikel 63 FEUF (den första och den andra tolkningsfrågan)*

89. Som jag har förklarat i punkt 31 ovan, har den hänskjutande domstolen, genom att ställa tolkningsfrågorna, utgått från antagandet att den omtvistade skatteåtgärden utgör en befintlig stödordning. Såsom kommissionen har konstaterat, framgår det dock att den omtvistade skatteåtgärden har ändrats ett flertal gånger.<sup>43</sup> Eftersom den hänskjutande domstolen inte har lämnat tillräckliga uppgifter om dessa ändringar, är det, såsom även kommissionen har påpekat, inte uteslutet att den version av den omtvistade skatteåtgärden som var i kraft under den period som är relevant i det nationella målet utgör ett nytt stöd i den mening som avses i artikel 1 c i förordning nr 659/1999.

90. För att besvara tolkningsfrågorna är det följaktligen nödvändigt att i tur och ordning undersöka huruvida denna skatteåtgärd utgör en befintlig eller en ny skatteordning.

91. I de följande avsnitten kommer jag att redogöra för skälen till att jag anser, om det är fråga om en befintlig stödordning, att reglerna om statligt stöd inte utgör hinder för att den nationella domstolen bifaller ansökan om återbetalning av utdelningsskatten till förmån för A-Fonds på grundval av artikel 63 FEUF (avsnitt a), och, om det är fråga om en ny stödordning, att artikel 108.3 FEUF utgör hinder för ett sådant beslut (avsnitt b).

<sup>42</sup> Vidare vill jag påpeka att den motsatta ståndpunkten leder till en särskild situation, såsom i målet vid den nationella domstolen, där ett beslut att bifalla ansökan som grundar sig på artikel 63 FEUF får till följd att kretsen av personer som drar fördel av en stödordning utvidgas. Enligt unionens bestämmelser om statligt stöd kan inte företag hävda att de har rätt att erhålla statligt stöd. Se, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokaten Wahl i målet Kotnik m.fl. (C-526/14, EU:C:2016:102, punkt 79). Med andra ord kan inte en medlemsstat anses vara skyldig att bevilja statligt stöd till ett företag, eftersom beslutet att bevilja stöd är ett politiskt val av nationella lagstiftande och administrativa organ. Om unionsrätten ändå, enligt andra bestämmelser såsom artikel 63 FEUF, kunde tvinga de nationella domstolarna att fatta beslut som till följd av deras verkningar leder till en utvidgning av stödordningens tillämpningsområde, i strid med lagstiftarens avsikt, anser jag att det skulle leda till en paradoxal situation.

<sup>43</sup> Se punkt 36 i detta förslag till avgörande.

*a) En befintlig stödordning*

92. För det fall den omtvistade skatteåtgärden utgör en befintlig stödordning, ska denna anses vara laglig om kommissionen inte har konstaterat att den är oförenlig med unionsmarknaden.<sup>44</sup>

93. I en sådan situation tycks således reglerna om statligt stöd inte utgöra något hinder för att bifalla A-Fonds ansökan om återbetalning. Med andra ord, om EU-domstolen inte delar min bedömning av behörigheten, innebär det enligt min mening att när den hänskjutande domstolen, i det nationella målet, konstaterar att hemvistikravet strider mot artikel 63 FEUF, är den skyldig att underlåta att tillämpa detta krav och att bifalla klagandens ansökan om återbetalning av utdelningsskatten.

94. Jag medger att de praktiska följderna av ett sådant beslut leder till en säregen situation. Trots att den nationella domstolen, genom att meddela ett sådant beslut, undanröjer den konkurrenssnedvridning som föreligger mellan de offentliga företag som har hemvist i Nederländerna och de offentliga organ som har hemvist i en annan medlemsstat, kan ett sådant beslut samtidigt öka de konkurrenssnedvridande effekter som skulle kunna föreligga mot bakgrund av artikel 107.2 och 107.3 FEUF.

95. Eftersom ett sådant beslut får till följd att kretsen av personer som drar fördel av en befintlig statlig stödordning utvidgas, vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida ett sådant domstolsbeslut i sig kan utgöra ett statligt stöd, och närmare bestämt ett nytt stöd i den mening som avses i artikel 1 c i förordning nr 659/1999, genom att beslutet ändrar ett befintligt stöd och, om så är fallet, huruvida det föreligger en skyldighet att anmäla ett sådant beslut till kommissionen enligt artikel 108.3 FEUF.

96. Enligt min mening kan ett beslut av en nationell domstol, som fattats inom ramen för dess uppdrag att skydda den fria rörligheten för kapital, inte i sig utgöra en statlig stödåtgärd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

97. Såsom även A-Fonds och den nederländska regeringen har gjort gällande, kan nämligen ett sådant beslut inte tillskrivas medlemsstaterna, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, vilket är ett av villkoren för att det ska anses utgöra "statligt stöd".

98. Begreppet stöd i artikel 107.1 FEUF syftar på medlemsstaternas beslut varigenom medlemsstaterna, för att genomföra sina egna ekonomiska och sociala mål, ger företag eller andra rättssubjekt tillgång till medel eller fördelar som ska främja förverkligandet av de eftersträlvade ekonomiska eller sociala målen.<sup>45</sup> Med andra ord utgör beslutet att bevilja ett stöd och de närmare bestämmelserna om en sådan åtgärd ett politiskt val som ankommer på de nationella lagstiftande och administrativa organen att göra, under kommissionens och domstolens överinseende.

99. Även om de nationella domstolarna i det sammanhanget utgör en del av en medlemsstat i egenskap av offentliga organ, är deras uppgift som oberoende domstolar att säkerställa efterlevnaden av unionsrätten, så att deras beslut inte kan tillskrivas staten, i den mening ovannämnda mening som avses i artikel 107.1 FEUF, och i sig utgöra en statlig stödåtgärd.

100. Så är fallet i målet vid den nationella domstolen. Återbetalningen av skatten utgör endast en följd av att den nationella domstolen, inom ramen för sitt uppdrag, genomför den fria rörligheten för kapital i ett konkret mål.

<sup>44</sup> Se punkt 49 i detta förslag till avgörande.

<sup>45</sup> Se, bland annat, dom av den 27 mars 1980, *Denkavit italiana* (61/79, EU:C:1980:100, punkt 31).

101. I det sammanhanget noterar jag att detta beslut inte har allmängiltig verkan (*erga omnes*), utan endast avser situationen för klaganden i det nationella målet. Frågan huruvida andra offentligrättsliga juridiska personer som inte har hemvist i Nederländerna också har rätt att få skatten återbetald, genom att åberopa artikel 63 FEUF, förutsätter att den hänskjutande domstolen, mot bakgrund av en konkret bedömning, anser att denna person befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för de offentliga organ som har hemvist i Nederländerna och som inte är skyldiga att betala nederländsk bolagsskatt.

102. Av samma skäl kommer ett beslut av den hänskjutande domstolen om att bifalla A-Fonds ansökan om återbetalning varken att ha till syfte eller resultat att ändra lagbestämmelserna om den skatteåtgärd som föreskrivs i artikel 10.1 i lagen om utdelningsskatt i allmänhet, utan kommer att medföra att ett krav i de nationella bestämmelserna som strider mot artikel 63 FEUF inte är tillämpligt i det konkreta mål som är anhängigt vid nämnda domstol.

103. Om EU-domstolen likväl skulle anse att ett sådant beslut av den nationella domstolen på grund av *sina verkningar* i sig kan utgöra en stödåtgärd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF och att detta stöd är nytt och medför en sådan anmälningsskyldighet som föreskrivs i artikel 108.3 FEUF, vill jag uppmärksamma EU-domstolen på de praktiska svårigheter som en sådan ståndpunkt medför. Den skulle nämligen logiskt sett leda till att den nationella domstolen förklarar målet vilande för att – eventuellt genom medlemsstatens regering – anmäla sitt planerade beslut som, på grund av sina verkningar, kan ge upphov till ett nytt stöd. Vidare skulle den nationella domstolen kunna meddela sitt beslut först efter det att kommissionen har fattat ett beslut om godkännande, eventuellt efter ett formellt granskningsförfarande, vilket skulle göra processen helt ogenomförbar.<sup>46</sup>

104. Artikel 108.3 FEUF kan, enligt min mening, inte innebära att en domstols beslut är avhängigt av kommissionens ingripande. Det skulle sätta i fråga principerna om domstolarnas oberoende och opartiskhet, liksom principen att domstolarnas överläggningar är hemliga. Såsom den nederländska regeringen har gjort gällande, åligger skyldigheten att anmäla planerade stöd endast de statliga organ som kan bevilja stöd, det vill säga i förevarande fall den nederländska regeringen eller den nederländska förvaltningen.

105. Slutligen vill jag påpeka att den hänskjutande domstolen, i samband med tolkningsfrågorna, har hänvisat till domen DEI.<sup>47</sup> Även om den domen, såsom den hänskjutande domstolen har uppgett, skulle kunna antyda att ett domstolsavgörande i allmänhet i sig kan utgöra ett nytt stöd, genom att det får till följd att ett befintligt stöd ändras, och att det måste anmälas med tillämpning av artikel 108.3 FEUF, är jag dock inte säker på att detta är den verkliga innebörden av den domen.

106. Det skulle även kunna anses att EU-domstolen helt enkelt slog fast, i samband med ett överklagande avseende en mycket speciell situation som rörde en interimistisk åtgärd av en nationell domstol i ett interimistiskt förfarande, att denna åtgärd kunde ha samma verkningar som ett statligt stöd och att tribunalen inte kunde allmänt slå fast att de nationella domstolarna i interimistiska förfaranden är undantagna från skyldigheten att iaktta artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF.<sup>48</sup>

<sup>46</sup> Jag noterar för övrigt att anmälan av de nya stöden ska göras med den anmälningsformulär som finns i bilaga I del I i kommissionens förordning (EG) nr 794/2004 av den 21 april 2004 om genomförande av rådets förordning (EG) nr 659/1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget. Även fast denna anmälan enligt artikel 3.1 i förordningen ska översändas till kommissionen genom den berörda medlemsstatens ständige representant, vill jag påpeka att de upplysningar som ska lämnas i anmälningsformuläret i bilaga I del I i förordningen är information som de nationella domstolarna inte nödvändigtvis kan tillhandahålla.

<sup>47</sup> Dom av den 26 oktober 2016, DEI och kommissionen/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, punkterna 59 och 108).

<sup>48</sup> Se, i det avseendet, bland annat dom av den 26 oktober 2016, DEI och kommissionen/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, punkterna 59, 60 och 103–108).

107. Under alla omständigheter, och med hänsyn till den osäkerhet som råder om den verkliga innebörden av den domen, anmodar jag EU-domstolen att utnyttja det tillfälle som målet vid den nationella domstolen ger för att ändra den praxis som följer av domen DEI, om innebörden av denna dom verkligen är den som den hänskjutande domstolen har uppgett, eller för att klargöra denna praxis.

108. Av de skäl som angetts ovan föreslår jag att EU-domstolen, i andra hand, ska besvara de frågor som har ställts så, att reglerna om statligt stöd, när det är fråga om en befintlig stödordning som kommissionen inte har tagit ställning till, inte utgör hinder för att en nationell domstol bifaller ansökan från en stödmottagare som grundar sig på den fria rörligheten för kapital i ett mål som är anhängigt vid denna domstol. Ett sådant beslut utgör inte i sig ett statligt stöd och medför inte någon skyldighet för de nationella domstolarna att anmäla beslutet till kommissionen.

#### *b) En ny stödordning*

109. För det fall den omtvistade skatteåtgärden utgör en ny stödordning i den mening som avses i artikel 1 c i förordning nr 659/1999, rör det sig om ett olagligt stöd i den mening som avses i artikel 1 f i nämnda förordning, eftersom denna ordning har införts i strid med anmälningsskyldigheten som föreskrivs i artikel 108.3 FEUF.<sup>49</sup>

110. Den fråga som därefter uppkommer är huruvida den hänskjutande domstolen, trots att stödordningen är oförenlig med artikel 63 FEUF, skulle kunna vara skyldig att neka A-Fonds återbetalning av utdelningsskatten, för att rätta sig efter det genomförandeförbud som föreskrivs i artikel 108.3 FEUF.

111. Jag noterar att denna fråga är speciell, genom att följderna av en överträdelse av artikel 63 FEUF och följderna av ett åsidosättande av den anmälningsskyldighet som avses i artikel 108.3 FEUF i själva verket är motstridiga.

112. Medan en överträdelse av artikel 63 FEUF medför att de nationella bestämmelser som strider mot denna artikel inte får tillämpas,<sup>50</sup> vilket i förevarande fall i princip leder till att A-Fonds beviljas återbetalning av utdelningsskatten på grund av att hemvistkravet inte får tillämpas, medför ett åsidosättande av den anmälningsskyldighet som avses i artikel 108.3 FEUF tvärtom att stödordningen är olaglig och ogiltig, vilket i förevarande fall utgör hinder mot att A-Fonds kan få en sådan återbetalning.

113. Enligt domstolens fasta praxis rörande den anmälningsskyldighet som avses i artikel 108.3 FEUF, är de nationella domstolarna, om denna skyldighet åsidosätts, skyldiga att underlåta att tillämpa de nationella bestämmelser som inför de rättsstridiga förmånerna.<sup>51</sup> Rättsverkan av att nationella stödåtgärder strider mot detta förbud är nämligen att stödåtgärderna blir olagliga,<sup>52</sup> vilket i princip får till följd att de är ogiltiga.<sup>53</sup>

<sup>49</sup> Se punkt 50 i detta förslag till avgörande.

<sup>50</sup> Se, bland annat, dom av den 18 december 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 27).

<sup>51</sup> Se, bland annat, dom av den 16 april 2015, Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, punkt 53).

<sup>52</sup> Se dom av den 27 oktober 2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04–C-270/04, C-276/04 och C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punkt 30) och dom av den 8 december 2001, Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punkt 28).

<sup>53</sup> Se, bland annat, dom av den 21 november 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires och Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punkterna 16 och 17), dom av den 21 oktober 2003, van Calster m.fl. (C-261/01 och C-262/01, EU:C:2003:571, punkt 63), dom av den 5 oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 41), och dom av den 12 februari 2008, CELF och ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, punkt 40).

114. Vad mer specifikt avser återbetalning av en skatt som utgör en olaglig stödåtgärd därför att den beviljats utan att anmälningsskyldigheten fullgjorts, har EU-domstolen slagit fast att det inte är förenligt med unionsintresset att besluta om sådan återbetalning till förmån för andra företag om ett sådant beslut medför att kretsen av stödmottagare utvidgas, vilket skulle öka stödets effekter i stället för att undanröja dessa.<sup>54</sup> Enligt EU-domstolen får nämligen de nationella domstolarna inte bara utvidga stödet till en än större krets av stödmottagare.<sup>55</sup>

115. Jag noterar att den situation som gav upphov till ovannämnda rättspraxis skiljer sig från den situation som föreligger i det nationella målet, eftersom det inte bara är fråga om ett olagligt stöd, utan även om en överträdelse av artikel 63 FEUF, som i princip åtgärdas genom att bifalla ansökan om återbetalning av utdelningsskatten till A-Fonds.

116. Jag anser dock att det inte förhåller sig annorlunda i nämnda situation. De nationella domstolarna ska allmänt och fullständigt iaktta förbudet mot att genomföra stödåtgärder. De parter som påverkas av den snedvridning av konkurrensen som följer av att det rättsstridiga stödet beviljades måste skyddas.<sup>56</sup>

117. Så länge kommissionen inte har undersökt huruvida stödet är förenligt med unionsmarknaden, kan det enligt min mening inte vara förenligt med unionsrätten att besluta att bevilja andra företag stöd, om ett sådant beslut medför att kretsen av stödmottagare utvidgas, vilket således ökar det olagliga stödets effekter i stället för att undanröja dessa, eftersom stödet infördes utan något förhandsgodkännande.<sup>57</sup>

118. För det fall det är fråga om en ny och olaglig stödordning, utgör följaktligen genomförandeförbudet i artikel 108.3 FEUF hinder mot att den hänskjutande domstolen bifaller ansökan om återbetalning av utdelningsskatten till A-Fonds.

## V. Förslag till avgörande

119. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att EU-domstolen besvarar de frågor som har ställts av *Gerechthof 's-Hertogenbosch* (*Appellationsdomstolen i 's-Hertogenbosch, Nederländerna*) på följande sätt:

Artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF utgör hinder för att en nationell domstol gör en bedömning av huruvida ett hemvistkrav i en befintlig stödordning är förenligt med artikel 63 FEUF, om detta krav, såsom det i fråga i detta mål, är oupplösligen förbundet med stödordningen genom att det är nödvändigt för att uppnå målet med stödordningen eller för att stödordningen ska fungera.

<sup>54</sup> Se, bland annat, dom av den 5 oktober 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 49).

<sup>55</sup> Se, bland annat, dom av den 5 oktober 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 50).

<sup>56</sup> Dom av den 12 februari 2008, *CELF och ministre de la Culture et de la Communication* (C-199/06, EU:C:2008:79, punkt 38).

<sup>57</sup> Se även, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:242, punkterna 27–30). Jag noterar att EU-domstolen inte har uttalat sig direkt i denna fråga, eftersom den i det aktuella målet avvisade den första tolkningsfrågan.