



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
19 päivänä joulukuuta 2018¹

Asia C-598/17

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

Ennakkoratkaisupyyntö – Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Hertogenboschin ylioikeus, Alankomaat)

Ennakkoratkaisupyyntö – Voimassa olevat tuet ja uudet tuet – Uuden tuen käsite –
Sääntöjenvastainen tuki – Osinkoveron palautus – Ohjelman laajentaminen koskemaan asianomaisen
jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneita yhteisöjä – Pääomien vapaa liikkuvuus –
Kansallisten tuomioistuinten tehtävä – Kansallisten tuomioistuinten mahdollisuus arvioida
tukiohjelman yksityiskohtaisia sääntöjä muiden EUT-sopimuksen määräysten kuin SEUT 107 ja SEUT
108 artiklan kannalta – Komission yksinomainen toimivalta

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävä Gerechtshof 's-Hertogenboschin (Hertogenboschin ylioikeus, Alankomaat) esittämä ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan tulkintaa.²
2. Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty oikeudenkäynnissä, jonka asianosaisia ovat Saksan oikeuden mukaisesti perustettu sijoitusyhtiö A-Fonds ja inspecteur van de Belastingdienst (Alankomaiden verohallinnon verotarkastaja, jäljempänä verohallinto). A-Fonds vaatii tilikausilta 2002/2003–2007/2008 pidätetyn Alankomaiden osinkoveron palautusta SEUT 63 artiklassa taatun pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan oikeuden perusteella.
3. Verohallinto on evännyt kyseisen palautuksen sillä perusteella, että A-Fonds ei ole sijoittautunut Alankomaihin. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että palautuksen epääminen rikkoo SEUT 63 artiklaa ja että tämän korjaamiseksi A-Fondsin esittämä osinkoveron palautusvaatimus on hyväksyttävä.
4. Mainittu tuomioistuin on kuitenkin epävarma siitä, onko tällainen ratkaisu valtiontukioikeuden mukainen. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että Alankomaiden verotuksellinen toimenpide, jolla säädetään osinkoveron palautuksesta, on voimassa oleva valtiontukiohjelma, ja tiedustelee siksi keskeisesti, onko valtiontukilainsäädäntö esteenä sille, että kyseinen tuomioistuin hyväksyy A-Fondsin SEUT 63 artiklan nojalla esittämän osinkoveron palautusvaatimuksen, kun tällainen ratkaisu laajentaisi kyseisen tukiohjelman tuensaajien joukkoa.

¹ Alkuperäinen kieli: ranska.

² Selkeyden nimissä viitataan tässä ratkaisuehdotuksessa EUT-sopimuksen määräyksiin, vaikka perussopimus, joka oli voimassa riidanalaisena aikana vuosina 2002–2008, oli EY:n perustamissopimus.

5. Tässä ratkaisuehdotuksessa esitän ensisijaisesti perustelut sille, miksi katson, että ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella ei ole toimivaltaa arvioida sitä, soveltuuko pääasiassa kyseessä olevan Alankomaiden verotuksellisen toimenpiteen mukainen asumisedellytys yhteen SEUT 63 artiklan kanssa, kun otetaan huomioon komissiolla SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan nojalla, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on tulkinnut niitä tuomiossa Iannelli³ ja tuomiossa Nygård,⁴ oleva yksinomainen toimivalta arvioida tukitoimenpiteiden soveltuvuutta sisämarkkinoille.

6. Toissijaisesti, jos unionin tuomioistuin ei ole kanssani samaa mieltä tältä osin, merkitsisi se mielestäni sitä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen olisi todetessaan, että asumisedellytys ei sovellu yhteen SEUT 63 artiklan kanssa, jätettävä soveltamatta tätä edellytystä ja hyväksyttävä pääasian kantajan esittämä osinkoveron palautusvaatimus. Arviointini lopuksi katson, että tällainen ratkaisu ei itsessään ole valtiontukitoimenpide eikä kansallisilla tuomioistuimilla ole sen perusteella minkäänlaista velvollisuutta ilmoittaa ratkaisusta komissiolle.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin lainsäädäntö

7. Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun asetuksen (EY) N:o 659/1999⁵ 1 artiklan b alakohdan i alakohdassa säädetään, että ”voimassa olevalla tuella” tarkoitetaan ”tukia, jotka olivat olemassa ennen perustamissopimuksen voimaantuloa kyseisissä jäsenvaltioissa, eli tukiohjelmia ja yksittäisiä tukia, jotka on otettu käyttöön ennen perustamissopimuksen voimaantuloa ja joita voidaan soveltaa edelleen perustamissopimuksen voimaantulon jälkeen”.

8. Asetuksen 1 artiklan c alakohdassa säädetään, että ”uudella tuella” tarkoitetaan ”kaikkia tukia, eli tukiohjelmia ja yksittäisiä tukia, jotka eivät ole voimassa olevaa tukea, mukaan lukien voimassa olevan tuen muutokset”.

B Alankomaiden lainsäädäntö

*a) 8.10.1969 annettu yhteisöverolaki (Wet op de vennootschapsbelasting)*⁶

9. Yhteisöverolain 2 §:n 1 momentin f ja g kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Velvollisia suorittamaan veroa kotimaisina verovelvollisina ovat Alankomaihin sijoittautuneet

– –

f. sijoitusrahastot;

g. 3 momentissa mainitut julkisoikeudellisten oikeushenkilöiden yritykset.”

³ Tuomio 22.3.1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

⁴ Tuomio 23.4.2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

⁵ Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 22.3.1999 annettu neuvoston asetukset (EY) N:o 659/1999 (EYVL 1999, L 83, s. 1).

⁶ Kyseessä on ainoa versio yhteisöverolaista, jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on siteerannut, sillä se ei ole täsmentänyt, millaisia muutoksia lakiin on saatettu tehdä riidanalaisena aikana vuosina 2002–2008.

10. Yhteisöverolain 2 §:n 3 momentissa on luettelo yrityksistä, jotka harjoittavat liiketoimintaa tietyillä talouden sektoreilla.

11. Lain 2 §:n 7 momentissa säädetään seuraavaa:

”Yhteisöt, joiden osakkaina, yhtiömiehinä tai jäseninä on suoraan tai välillisesti ainoastaan Alankomaiden julkisoikeudellisia oikeushenkilöitä, ja sellaiset yhteisöt, joiden johtajat nimetään ja erotetaan suoraan tai välillisesti ainoastaan Alankomaiden julkisoikeudellisten oikeushenkilöiden toimesta ja joiden purkamisessa jäljelle jäävä pääoma tulee ainoastaan Alankomaiden julkisoikeudellisten oikeushenkilöiden käyttöön, ovat verovelvollisia vain siltä osin kuin ne harjoittavat 3 momentissa tarkoitettua yritystoimintaa.”

b) 23.12.1965 annettu osinkoverolaki (Wet op de dividendbelasting)

12. Osinkoverolain 1 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Osinkovero’ kannetaan välittömänä verona niiltä, joilla välittömästi tai todistusten perusteella on oikeus tuottoon, joka saadaan osakkeista tai osuuksista – –”

13. Lain 10 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2002, säädettiin seuraavaa:⁷

”1. Jos veron määrä on suurempi kuin 23 euroa, Alankomaihin sijoittautuneelle oikeushenkilölle, joka ei ole yhteisöverovelvollinen, palautetaan hakemuksesta siltä kalenterivuoden aikana pidätetty osinkovero verotarkastajan tekemällä päätöksellä, josta voidaan tehdä oikaisuvaatimus. Ensimmäisessä virkkeessä säädettyä ei sovelleta osinkoveroon, joka on kannettu tuotoista, joiden tosiasiallinen edunsaaja ei ole kyseinen yhteisö. Hakemus tehdään ilmoituksella, joka esitetään ministeriön asetuksessa säädettävässä määräajassa.”

14. Osinkoverolain 10 §:ään lisäty uusi 4 momentti tuli voimaan 1.1.2017:

”4. Ensimmäistä momenttia sovelletaan analogisesti toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon sijoittautuneeseen yhteisöön, joka ei ole velvollinen suorittamaan tuotoista veroa kyseisessä valtiossa ja joka, jos se olisi sijoittautunut Alankomaihin, ei olisi myöskään Alankomaissa velvollinen suorittamaan yhteisöveroa.”

III Pääasia, ennakkoratkaisukysymykset ja asian käsittelyn vaiheet unionin tuomioistuimessa

15. A-Fonds on Saksan oikeuden mukaisesti perustettu sijoitusrahasto, joka ei ole oikeushenkilö (Spezial-Sondervermögen) ja jonka kaikki osuudet ovat aina olleet sellaisen julkisoikeudellisen laitoksen (Anstalt des öffentlichen Rechts) omistuksessa, joka on itsenäinen oikeushenkilö ja joka on saksalaisten kuntien yhteistyöelimen perustama. Kyseinen laitos harjoittaa pankkitoimintaa, mutta sen ainoana tavoitteena ei ole tuottaa voittoa. Laitoksella on myös julkinen tehtävä, nimittäin se, että sen on käytettävä tuottoja erityisesti sosiaali-, kulttuuri-, urheilu-, tiede- ja koulutustoiminnan tukemiseen.

16. Tilikausien 2002/2003–2007/2008 aikana A-Fonds omisti alankomaisten yhtiöiden osakkeita tai osuuksia. Tämän ajanjakson aikana näiden yhtiöiden A-Fondsille jakamista osingoista pidätettiin vero, jonka palautusta A-Fonds on hakenut Alankomaiden verohallinnolta osinkoverolain 10 §:n 1 momentin nojalla. A-Fondsin hakemus on hylätty sillä perusteella, että se ei ollut sijoittautunut Alankomaihin, kuten mainitussa pykälässä edellytetään.

⁷ Lain 10 §:n 1 momenttia on muutettu useita kertoja pääasian tosiseikkojen kannalta merkityksellisenä aikana. Näillä muutoksilla ei ole merkitystä pääasiassa.

17. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa mainitun 10 §:n 1 momentin tavoitteesta – viitaten Hoge Raadin (ylin tuomioistuin, Alankomaat) antamaan tuomioon⁸ – että vapautus yhteisöverovelvollisuudesta on ulotettu koskemaan yhteisöveron ennakkoa, joka Alankomaiden verojärjestelmässä peritään osinkoverona, ja että tämä tavoite koskee vain tiettyjä oikeushenkilöitä, mukaan lukien julkisoikeudellisia oikeushenkilöitä, jotka eivät ole yhteisöverovelvollisia.

18. A-Fonds saattoi asian Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Bredan (Zeeland-West-Brabantin alioikeus, Breda, Alankomaat) käsiteltäväksi ja vaati, että kyseiset päätökset kumotaan erityisesti sillä perusteella, että Alankomaiden osinkoveron palautusoikeuden soveltaminen vain osinkoverolain 10 §:n 1 momentissa tarkoitettuihin julkisyhteisöihin, jotka ovat sijoittautuneet Alankomaihin, on vastoin SEUT 63 artiklassa määrättyä. Mainittu tuomioistuin hylkäsi vaatimukset 6.5.2014 annetulla tuomiollaan.

19. A-Fonds on valittanut tuomiosta Gerechtshof 's-Hertogenboschiin.

20. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että pääasian kantaja on objektiivisesti vastaavassa tilanteessa kuin Alankomaihin sijoittautuneet, Alankomaissa yhteisöverosta vapautetut julkiset yhteisöt, että A-Fondsien vaatiman osinkoveron palautuksen hylkääminen sillä perusteella, että se ei ole sijoittautunut Alankomaihin, rikkoo SEUT 63 artiklaa ja että palautusvaatimus on hyväksyttävä tämän korjaamiseksi.

21. Kyseinen tuomioistuin on kuitenkin epävarma siitä, onko tällainen ratkaisu valtiontukioikeuden mukainen.

22. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo komission 2.5.2013 antaman päätöksen perusteella, että osinkoverolain 10 §:n 1 momentissa säädettyä oikeutta osinkoveron palautukseen on pidettävä voimassa olevana valtiontukiohjelmana.⁹

23. Kyseisessä päätöksessään komissio totesi, että yhteisöverolain 2 §:n 7 momentissa säädetty tiettyjen julkisten yhteisöjen vapautus yhteisöverosta oli voimassa oleva tukiohjelma, joka ei soveltunut sisämarkkinoille, koska kyseinen ohjelma koski ainoastaan *julkisia* yhteisöjä, jotka harjoittivat taloudellista toimintaa ja joiden tilanne vastasi näin ollen *yksityisten* yritysten tilannetta.¹⁰

24. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että yhteisöveroennakkona kannettavan osinkoveron palautus liittyy välittömästi siihen, etteivät kyseiset yhteisöt ole yhteisöverovelvollisia, ja että *sekä* yhteisöverolaissa säädetty vapautus yhteisöverosta *että* riidanalainen verotuksellinen toimenpide muodostavat *yhdessä* sen tukiohjelman, jonka komissio katsoi voimassa olevaksi tukiohjelmaksi 2.5.2013 annetussa päätöksessään.

25. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että kyseessä on pilottitapaus ja että Alankomaiden verohallinto on saanut jo lähes 1 000 samankaltaista palautushakemusta.

⁸ Tuomio 15.11.2013, nro 12/01866 (ECLI:NL:HR:2013:1128, BNB 2014/20).

⁹ Valtiontukipäätös SA.25338, C(2013) 2372 final (E3/2008, ex CP 115/2004 ja CP 120/2006).

¹⁰ Komissio antoi asetuksen N:o 659/1999 18 artiklan nojalla päätöksen, jolla ehdotettiin aiheellisten toimenpiteiden toteuttamista julkisille yhteisöille myönnetyn yhteisöverovapautuksen poistamiseksi siten, että taloudelliseen toimintaan osallistuviin julkisiin yrityksiin sovellettaisiin samaa yhteisöverojärjestelmää kuin yksityisiin yrityksiinkin.

26. Tässä tilanteessa Gerechtshof 's-Hertogenbosch on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko voimassa olevan tukiohjelman soveltamisalan laajentuminen sen seurauksena, että verovelvollinen on menestyksekkäästi vedonnut EY 56 artiklassa (josta on tullut SEUT 63 artikla) taattuun pääomien vapaata liikkuvuutta koskevaan oikeuteen, voimassa olevan tuen muutos, jota on pidettävä uutena tukitoimena?
- 2) Jos ensimmäiseen kysymykseen on vastattava myöntävästi, onko kansallisen tuomioistuimen SEUT 108 artiklan 3 kohtaan perustuva tehtävien hoito esteenä sille, että verovelvolliselle myönnetään veroetuus, jota kyseinen verovelvollinen vaatii EY 56 artiklan (nykyinen SEUT 63 artikla) nojalla, vai onko tuomioistuimen tulevasta ratkaisusta, jossa kyseinen etuus myönnetään, ilmoitettava komissiolle, vai onko kansallisen tuomioistuimen suoritettava jokin muu toimi tai ryhdyttävä johonkin muuhun toimenpiteeseen, kun otetaan huomioon sille SEUT 108 artiklan 3 kohdassa osoitettu valvontatehtävä?

27. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet A-Fonds, Alankomaiden hallitus ja komissio.

IV Asian tarkastelu

A Alustavia huomautuksia riidanalaisesta verotuksellisesta toimenpiteestä

28. Pääasia koskee osinkoverolain 10 §:n 1 momentissa säädettyä osinkoveron palautusta (jäljempänä riidanalainen verotuksellinen toimenpide). Kyseinen verotuksellinen toimenpide liittyy läheisesti yhteisöverolain 2 §:n 7 momentissa säädettyyn tiettyjä julkisia yhteisöjä koskevaan vapautukseen yhteisöverosta.

29. Siten yhteisöverolain 2 §:n 7 momentin nojalla yhteisöt, jotka kuuluvat suoraan tai välillisesti Alankomaiden viranomaisten määräysvaltaan, ovat yhteisöverovelvollisia vain, jos ne harjoittavat jotakin lain 2 §:n 3 momentissa mainittua toimintaa.

30. Sellaisten Alankomaihin sijoittautuneiden julkisten yhteisöjen osalta, jotka eivät harjoita jotakin tällaista toimintaa ja jotka näin ollen eivät ole yhteisöverovelvollisia, osinkoverolain 10 §:n 1 momentissa säädetään kalenterivuoden aikana pidätetyn osinkoveron palautuksesta.

B Ennakkoratkaisupyyntöön tutkittavaksi ottaminen

31. Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on tulkinnut komission 2.5.2013 antaman päätöksen perusteella, että riidanalainen verotuksellinen toimenpide on voimassa oleva tukiohjelma.¹¹

¹¹ Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 22–24 kohta.

32. Kyseinen päätös ei kuitenkaan muodollisesti koske osinkoverolain 10 §:n 1 momentissa säädettyä osinkoveron palautusjärjestelyä. Komissio ei nimittäin ole tarkastellut tai maininnut kyseistä säännöstä mainitussa päätöksessään eikä myöhemmässä päätöksessään, joka koskee Alankomaissa 2.5.2013 annetun päätöksen jälkeen tehtyjä lainmuutoksia.¹² Nämä kaksi päätöstä koskevat muodollisesti vain yhteisöverolain nojalla julkisille yrityksille myönnettyä vapautusta yhteisöverosta.

33. Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt ennakkoratkaisukysymyksensä sen premissin perusteella, että komissio oli pitänyt myös riidanalaista verotuksellista toimenpidettä voimassa olevana tukiohjelmana, komissio väittää, että ennakkoratkaisupyyntö on jätettävä tutkimatta sillä perusteella, että siinä ei ole esitetty niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen hyödyllisen vastauksen antamiseksi esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin.

34. Tältä osin komissio katsoo, että ennakkoratkaisupyyntössä esitetyistä tiedoista ei voida päätellä, onko osinkoverolain 10 §:n 1 momenttia pidettävä tukiohjelmana, ja jos kyllä, onko kyseistä tukiohjelmaa pidettävä voimassa olevana tukiohjelmana vai uutena tukiohjelmana, ja soveltuuko se sisämarkkinoille.

35. Siitä, onko riidanalaista verotuksellista toimenpidettä pidettävä tukiohjelmana, komissio esittää, että edellä mainituissa päätöksissä sovellettua päättelyä ei voida soveltaa analogisesti muun muassa siksi, ettei voida sulkea pois, että osinkoverolain 10 §:n 1 momentin mukainen edunsaajien joukko on suurempi kuin yhteisöverolain 2 §:n 7 momentissa säädetty tuensaajien joukko.

36. Komissio huomauttaa lisäksi, että riidanalaista verotuksellista toimenpidettä on muutettu useita kertoja sen säätämisen jälkeen, mistä syystä ei voida myöskään päätellä, onko se voimassa oleva tukiohjelma.¹³

37. Komission mukaan on joka tapauksessa niin, että osinkoveron palautuksen edunsaajien joukon laajentaminen, jotta varmistutaan siitä, että palautus soveltuu yhteen SEUT 63 artiklan kanssa, merkitsee osinkoverolain 10 §:n 1 momentissa säädetyn ohjelman erillistä muutosta, jota on arvioitava erikseen kyseisestä ohjelmasta ja joka ei siten voi vaikuttaa riidanalaisen verotuksellisen toimenpiteen arviointiin. Tältä osin komissio esittää, että ennakkoratkaisupyyntössä ei ole esitetty riittäviä tietoja sen ratkaisemiseksi, onko kyseistä erillistä muutosta itsessään pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tukena.

38. Ennakkoratkaisupyyntöjen tutkittavaksi ottamisesta on muistettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että jos esitetyt kysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimella on lähtökohtaisesti velvollisuus vastata niihin. Tästä seuraa, että unionin oikeutta koskevilla kysymyksillä oletetaan olevan merkitystä asian ratkaisemisen kannalta. Unionin tuomioistuin voi kieltäytyä vastaamasta kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vain, jos on ilmeistä, että unionin oikeuden tulkittamisella, jota

¹² Valtiontuesta SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 ja ex CP 115/2004) 21.1.2016 annettu komission päätös (EU) 2016/634 (EUVL 2016, L 113, s. 148). Kyseisessä päätöksessään komissio katsoi, että huolimatta Alankomaissa vuonna 2015 tehdyistä lainmuutoksista, joilla kumottiin yhteisöverolain nojalla useimmille Alankomaihin sijoittautuneille julkisille yrityksille myönnetty vapautus yhteisöverosta 1.1.2016 alkaen, Alankomaiden lainsäätäjät oli kuitenkin pitänyt voimassa sellaisen tiettyjä merisatamia koskevan vapautuksen yhteisöverosta, jota oli pidettävä sisämarkkinoille soveltumattomana valtiontukena.

¹³ Komissio huomauttaa, että osinkoverolailla on korvattu vuodelta 1941 peräisin ollut osinkoveropäätös ja että parlamentin asiakirjojen mukaan osinkoverolailla oli tarkoitus muuttaa kyseistä päätöstä pelkästään teknisesti. Sekä kyseisen mekanismin mukaisen palautuksen määrää että sen edunsaajien joukkoa on kuitenkin muutettu myöhemmin useita kertoja. Näin ollen komission mukaan olisi arvioitava, onko kyseinen voimassa oleva tukiohjelma muuttunut näiden muutosten nojalla uudeksi tukiohjelmaksi.

kansallinen tuomioistuin on pyytänyt, ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen tai jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin.¹⁴

39. Viimeksi mainitusta seikasta on todettava, että tarve tulkita unionin oikeutta siten, että tulkinta olisi kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen, edellyttää, kuten unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklassa korostetaan, että kansallisen tuomioistuimen on määritettävä esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeussäännöt tai ainakin selostettava ne tosiseikkoja koskevat lähtökohdat, joihin nämä kysymykset perustuvat.¹⁵

40. Kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välillä ennakkoratkaisumenettelyssä vallitsevan yhteistyön hengen mukaan tiettyjen toteamusten, jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pitäisi ensin esittää, puuttumisesta ei kuitenkaan välttämättä seuraa, että ennakkoratkaisupyyntö on jätettävä tutkimatta, jos unionin tuomioistuin katsoo kyseisistä puutteista huolimatta asiakirja-aineistosta ilmenevien seikkojen perusteella, että se voi antaa hyödyllisen vastauksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.¹⁶

41. On korostettava, että ennakkoratkaisukysymykset eivät koske sitä, onko riidanalaista verotuksellista toimenpidettä pidettävä tukitoimenpiteenä. Esitetyllä kahdella ennakkoratkaisukysymyksellä on kuitenkin merkitystä vain siinä tapauksessa, että kyseistä verotuksellista toimenpidettä on tosiasiallisesti pidettävä valtiontukena.

42. Tässä yhteydessä huomautan, että vaikka riidanalainen toimenpide merkitsee verotuksellista etua, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole esittänyt riittävästi oikeudellisia ja tosiseikkoja koskevia tietoja, jotta voitaisiin ratkaista, onko tätä etua varmasti pidettävä SEUT 107 artiklassa tarkoitettuna valtiontukena.

43. On totta, että yhteisöveroennakon vuoksi toteutettua riidanalaista verotuksellista toimenpidettä voidaan mahdollisesti pitää valtiontukiohjelmana, koska sitä sovelletaan sellaisiin Alankomaihin sijoittautuneisiin oikeushenkilöihin, joiden osalta yhteisöverolain 2 §:n 7 momentissa säädettyä vapautusta yhteisöverosta on pidettävä komission päätöksissä tarkoitettuna valtiontukena.

44. Kuten komissio kuitenkin esittää, kun ei ole täsmennetty, millaista oikeudellista järjestelyä osinkoveron palautukseen sovelletaan, unionin tuomioistuimen tiedossa ei ole osinkoverolain 10 §:n 1 momentin tarkka soveltamisala eivätkä ennen kaikkea sen konkreettiset tarkemmat soveltamissäännöt, jotka on tunnettava, jotta voidaan arvioida kaikkia niitä perusteita, joiden nojalla toimenpidettä voidaan pitää valtiontukena.

45. Mielestäni kuitenkin se, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole ensin esittänyt näitä toteamuksia, ei estä unionin tuomioistuinta antamasta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle pääasian ratkaisemisen kannalta hyödyllistä vastausta.

14 Ks. tuomio 21.12.2016, Vervloet ym. (C-76/15, EU:C:2016:975, 56 ja 57 kohta); tuomio 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, 24 ja 25 kohta) ja tuomio 7.3.2018, flightright ym. (C-274/16, C-447/16 ja C-448/16, EU:C:2018:160, 46 kohta).

15 Ks. tuomio 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, 26 kohta); tuomio 9.11.2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, 22 kohta) ja tuomio 20.12.2017, Asociación Profesional Elite Taxi (C-434/15, EU:C:2017:981, 24 kohta).

16 Ks. tuomio 11.12.2014, Azienda sanitaria locale n. 5 "Spezzino" ym. (C-113/13, EU:C:2014:2440, 48 kohta); tuomio 28.1.2016, CASTA ym. (C-50/14, EU:C:2016:56, 48 kohta); tuomio 27.10.2016, Audace ym. (C-114/15, EU:C:2016:813, 38 kohta) ja tuomio 8.12.2016, Undis Servizi (C-553/15, EU:C:2016:935, [25] kohta).

46. Tässä asiassa – koska käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö ei koske sitä, onko riidanalaista verotuksellista toimenpidettä pidettävä valtiontukena, ja koska kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava tämä kysymys¹⁷ – on niin, että vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on tulkinut komission päätösten ulottuvuutta laajemmin kuin komissio, tämä ei itsessään ole esteenä sille, että unionin tuomioistuin voi antaa pääasian ratkaisemisen kannalta hyödyllisen vastauksen.

47. Huomautan lisäksi, että se, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo toimenpiteen valtiontueksi, vaikuttaa mahdolliselta, kun otetaan huomioon, että komissio on pitänyt yhteisöverolaissa säädettyä tiettyjä julkisia yhteisöjä koskevaa vapautusta yhteisöverosta tukiohjelmana ja että tällä ohjelmalla ja riidanalaisella verotuksellisella toimenpiteellä on yhteys toisiinsa.

48. Muutenkin on niin, että jos tätä järjestelyä on todellakin pidettävä tukiohjelmana, se, että sen säätämisen jälkeen tehtyjen monien muutosten vuoksi on epäselvää, onko kyseessä voimassa oleva vai uusi tukiohjelma, ei estä hyödyllisen vastauksen antamista ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle käsittelemällä peräkkäin niitä tilanteita, että riidanalaista verotuksellista toimenpidettä on pidettävä uutena tai voimassa olevana tukiohjelmana.

49. Myöskään se, onko riidanalainen verotuksellinen toimenpide sisämarkkinoille soveltuva valtiontuki, ei ole ratkaiseva kysymys siltä kannalta, voidaanko ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle antaa hyödyllistä vastausta. Jos toimenpidettä on pidettävä voimassa olevana tukena, tuen oletetaan olevan sääntöjenmukainen niin kauan kuin komissio ei ole todennut sitä sisämarkkinoille soveltumattomaksi,¹⁸ mistä on kyse pääasiassa, jossa komissio ei ole ottanut kantaa nimenomaan riidanalaiseen verotukselliseen toimenpiteeseen.

50. Jos toimenpidettä on pidettävä uutena tukena ja kun ei ole tietoa tuen ilmoittamisesta, tuki voi olla asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan f alakohdassa tarkoitettu sääntöjenvastainen tuki. Vaikuttaa nimittäin siltä, että tuki on toteutettu ennen kuin komissio on antanut tuen hyväksyvän päätöksen, mikä on vastoin SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrättyä. Näiden kahden tilanteen seurauksia voidaan järkevästi käsitellä tarkasteltaessa peräkkäin niitä tilanteita, että kyseessä on voimassa oleva tai uusi tukiohjelma.

51. Huomautan lisäksi, että sillä kysymyksellä, onko sellaista ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ratkaisua, jolla A-Fondsin palautus hyväksytään,¹⁹ *itsessään* pidettävä valtiontukena, on merkitystä ainoastaan, jos unionin tuomioistuin katsoo – kuten komissio – että tällaista ratkaisua voidaan pitää valtiontukena. Kuten esitän tässä ratkaisuehdotuksessa, en yhdy tähän komission näkemykseen.²⁰

52. Kaikista edellä esitetyistä pohdintoista seuraa, että vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on selvittää ne seikat, jotka ovat tarpeen, jotta voidaan ratkaista, onko riidanalaista verotuksellista toimenpidettä pidettävä valtiontukena, ennakkoratkaisupyyntö on esitetty riittävästi tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotta unionin tuomioistuin voi antaa pääasian ratkaisemisen kannalta hyödyllisen vastauksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

53. Näin ollen minusta näyttää siltä, että esitetyt ennakkoratkaisukysymykset on otettava tutkittavaksi.

54. Vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisukysymyksiin jäljempänä esitetyt pohdintani perustuvat siihen lähtökohtaan, että osinkoverolain 10 §:n 1 momentissa säädettyä verotuksellista etua on tosiasiassa pidettävä valtiontukiohjelmana.

17 Ks. mm. tuomio 8.11.2001, *Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 29 kohta).

18 Ks. mm. tuomio 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 41 kohta).

19 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 37 kohta.

20 Ks. jäljempänä jakso IV.C.3.a).

C Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

1. Alustavia huomautuksia ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämistä kysymyksistä

55. Heti aluksi huomautan, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole esittänyt unionin tuomioistuimelle kysymystä pääomien vapaasta liikkuvuudesta, jonka loukkaamista se pitää ilmeisenä, koska riidanalaiseen verotukselliseen toimenpiteeseen liittyy asumisedellytys.²¹ Näin ollen en käsittele tätä kysymystä ratkaisuehdotuksessani.

56. Kahdella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee olennaisesti, voidaanko sellaista kansallisen tuomioistuimen ratkaisua, jolla laajennetaan voimassa olevan valtiontukiohjelman tuensaajien joukkoa, pitää itsessään valtiontukena ja tarkemmin ottaen asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan c alakohdassa tarkoitettuna uutena tukena, siltä osin kuin on kyse voimassa olevan tuen muutoksesta. Jos tähän on vastattava myöntävästi, tuomioistuin tiedustelee olennaisesti, onko kansallisella tuomioistuimella SEUT 108 artiklan 3 kohdan nojalla velvollisuus ilmoittaa komissiolle tällaisesta ratkaisusta.

57. Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma myös siitä, onko sillä toimivalta arvioida asumisedellytyksen soveltuvuutta yhteen SEUT 63 artiklan kanssa ja hyväksyä A-Fondsin palautusvaatimus, kun otetaan huomioon kansallisten tuomioistuinten ja komission välinen SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan mukainen toimivallanjako, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on tulkinnut sitä tuomiossaan Iannelli²² ja tuomiossaan Nygård.²³

58. Koska esitetyllä kahdella ennakkoratkaisukysymyksellä on merkitystä vain, jos ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on toimivalta arvioida tukiohjelman osatekijää SEUT 63 artiklan kannalta, esitän arvioni tästä ensin ratkaistavasta kysymyksestä (jakso 2) ennen kuin vastaan esitettyyn kahteen ennakkoratkaisukysymykseen, joita käsittelem yhdessä (jakso 3).

2. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimivalta valvoa riidanalaiseen verotukselliseen toimenpiteeseen liittyvän asumisedellytyksen soveltuvuutta yhteen SEUT 63 artiklan kanssa (kysymys, joka on ratkaistava ennen ennakkoratkaisukysymyksiä)

59. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee olennaisesti, onko sillä toimivalta valvoa valtiontukena pidettyyn riidanalaiseen verotukselliseen toimenpiteeseen liittyvän asumisedellytyksen soveltuvuutta yhteen SEUT 63 artiklan kanssa.

60. Minusta on tärkeää valaista ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta tästä kysymyksestä, koska pääasiassa tulee mielestäni esiin se välttämätön yhteys, joka vallitsee valtiontukien valvontaa koskevien sääntöjen ja sen liikkumisvapauksien suojan välillä, joka kansallisten tuomioistuinten on turvattava välittömän oikeusvaikutuksen nojalla.

21 Huomautan kuitenkin, että Alankomaiden hallitus kiistää tämän ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämän arvion. Kyseinen hallitus nimittäin katsoo, että A-Fondsia on siitä syystä, että se harjoittaa pankkitoimintaa (ks. tältä osin tämän ratkaisuehdotuksen 15 kohta), verrattava yhteisöverovelvollisiin julkisoikeudellisiin yrityksiin, kuten muihin pankkeihin, jotka ovat viranomaisten omistuksessa. Alankomaiden hallituksen mukaan tämän vertailun perusteella A-Fondsia ja muita viranomaisten omistuksessa olevia pankkeja kohdellaan täysin samalla tavalla, koska yhdelläkään niistä ei ole oikeutta osinkoveron palautukseen.

22 Tuomio 22.3.1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

23 Tuomio 23.4.2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

61. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on nimittäin niin, että valtiontukien valvontajärjestelmän toteuttaminen, sellaisena kuin se on SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan nojalla, kuuluu yhtäältä komissiolle ja toisaalta kansallisille tuomioistuimille, ja niiden tehtävät ovat toisiaan täydentävät mutta erilliset.²⁴

62. Sen arvioiminen, soveltuvatko tukitoimenpiteet sisämarkkinoille, kuuluu komission yksinomaiseen toimivaltaan, jonka käyttäminen unionin tuomioistuimet valvovat, kun taas kansalliset tuomioistuimet huolehtivat siihen saakka, kunnes komissio tekee lopullisen päätöksen, yksityisten oikeuksien suojaamisesta silloin, kun valtion viranomaiset ovat mahdollisesti rikkoneet SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrättyä kieltoa. Se, että asia tulee kansallisen tuomioistuimen käsiteltäväksi, johtuu välittömästä oikeusvaikutuksesta, joka on annettu tälle määräykselle, jonka tavoitteena on kieltää tukihankkeiden täytäntöönpano ennen kuin komissio on antanut siihen luvan.²⁵

63. Unionin tuomioistuin on vahvistanut useita kertoja, että SEUT 107 ja SEUT 108 artiklassa yksinomaan komissiolle varattu keskeinen rooli sen toteamisessa, että tuki ei mahdollisesti sovellu sisämarkkinoille, on perustavanlaatuisesti erilainen kuin se rooli, joka kansallisilla tuomioistuimilla on SEUT 108 artiklan 3 kohdan viimeisessä virkkeessä määrätyn kiellon välittömän oikeusvaikutuksen nojalla yksityisillä olevien oikeuksien suojaamisessa.²⁶

64. Komission osalta unionin tuomioistuin on katsonut, että vaikka SEUT 107 ja SEUT 108 artiklassa tarkoitettussa menettelyssä komissiolle on paljon harkintavaltaa sen suhteen, soveltuuko valtiontukiohjelma yhteen sisämarkkinoista johtuvien vaatimusten kanssa, kyseinen menettely ei voi koskaan johtaa EUT-sopimuksen erityismääräysten vastaiseen tulokseen.²⁷ Tästä seuraa, että komissiolle on velvollisuus kunnioittaa SEUT 107 artiklan ja muiden perussopimusmääräysten yhtenäisyyttä. Komission on noudatettava tätä velvollisuutta erityisesti silloin, kun myös kyseisten muiden määräysten tarkoituksena on estää kilpailun vääristyminen sisämarkkinoilla.²⁸

65. Kansallisten tuomioistuinten roolista unionin tuomioistuin on säännöllisesti muistuttanut, että niiden on taattava yksityisille, että SEUT 108 artiklan 3 kohdan rikkomisesta määrätään kaikki seuraukset kansallisen lain mukaisesti, mikä koskee tukien täytäntöönpanotoimenpiteiden pätevyyttä sekä tämän määräyksen vastaisesti myönnettyjen taloudellisten tukien palauttamista. Vaikka kansallisten tuomioistuinten on tällaisessa tilanteessa ratkaistava, onko kansallista toimenpidettä pidettävä SEUT 107 artiklassa tarkoitettuna valtiontukena, ne eivät voi ratkaista kysymystä tukitoimenpiteiden soveltuvuudesta sisämarkkinoille, koska komissiolle on yksinomainen toimivalta arvioida tätä unionin tuomioistuimen valvonnassa.²⁹

24 Ks. tuomio 21.11.1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires ja Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, 8 kohta); tuomio 5.10.2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, 37 kohta) ja tuomio 21.11.2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, 27 kohta).

25 Ks. tuomio 21.11.1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires ja Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, 9–13 kohta); tuomio 5.10.2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, 36–38 kohta) ja tuomio 21.11.2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, 27–29 kohta).

26 Ks. tuomio 21.11.1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires ja Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, 14 kohta); tuomio 16.12.1992, Lornoy ym. (C-17/91, EU:C:1992:514, 30 kohta); tuomio 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, 26–29 kohta); tuomio 18.7.2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, 50 ja 51 kohta) ja tuomio 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 38 kohta).

27 Tuomio 15.6.1993, Matra v. komissio (C-225/91, EU:C:1993:239, 41 kohta).

28 Tuomio 15.6.1993, Matra v. komissio (C-225/91, EU:C:1993:239, 42 kohta).

29 Ks. mm. tuomio 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, 29 kohta).

66. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on kuitenkin myös niin, että sellaisilla EUT-sopimuksen mukaisilla perusvapauksilla, joilla on välitön oikeusvaikutus, luodaan yksityisille oikeuksia, joita kansallisten tuomioistuinten on suojattava. Näin ollen kansallinen tuomioistuin, jonka tehtävänä on toimivaltansa rajoissa soveltaa unionin oikeussääntöjä, on esimerkiksi velvollinen varmistamaan näiden oikeussääntöjen täyden vaikutuksen niin, että se tarvittaessa jättää omasta aloitteestaan soveltamatta kaikki unionin oikeuden kanssa ristiriidassa olevat kansalliset säännöt.³⁰

67. Tässä yhteydessä unionin tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus käsitellä sitä kysymystä, onko komission SEUT 107 ja SEUT 108 artiklaan perustuva yksinomainen toimivalta arvioida sitä, soveltuvatko tukitoimenpiteet sisämarkkinoille, esteenä sille, että silloin, kun on rikottu muita sellaisia EUT-sopimuksen määräyksiä, joilla on välitön oikeusvaikutus, kyseisiin määräyksiin voidaan vedota kansallisissa tuomioistuimissa.

68. Tältä osin tuomiossa Iannelli³¹ kyseessä olleessa ennakkoratkaisupyyntöä oli kysytty muun muassa siitä, voiko myös kansallinen tuomioistuin arvioida sellaista voimassa olevaa tukitoimenpidettä, josta komissio ei ollut pääasiassa kyseessä olevana ajankohtana antanut soveltuvuutta koskevaa päätöstä, tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten nojalla ja erityisesti nykyisen SEUT 34 artiklan nojalla.³²

69. Mainitussa tuomiossa todettiin ensinnäkin, että se, että valtion tukijärjestelmä tai valtion varoista maksettaviin tukiin perustuva järjestelmä voi siksi, että sillä suositaan tiettyjä kotimaisia yrityksiä tai kotimaista tuotantoa, vaikka vain välillisesti vaikuttaa muista jäsenvaltioista tuotavien samankaltaisten tai kilpailevien tuotteiden tuontia rajoittavasti, ei ole yksinään riittävä peruste sille, että tuki katsotaan SEUT 34 artiklassa tarkoitetuksi vaikutukseltaan määrällistä rajoitusta vastaavaksi toimenpiteeksi. Lisäksi SEUT 34 artiklan niin laaja tulkinta, että SEUT 107 artiklassa tarkoitettu tuki sellaisenaan katsottaisiin SEUT 34 artiklassa tarkoitetuksi määrälliseksi rajoitukseksi, muuttaisi SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan soveltamisalaa ja vaarantaisi toimivallan jaon, johon EUT-sopimuksella on pyritty ottamalla käyttöön SEUT 108 artiklassa määrätty jatkuvaan seurantaan perustuva järjestely.

70. Lisäksi saman tuomion mukaan valtiontukea koskevat yksityiskohtaiset säännöt, jotka ovat vastoin EUT-sopimuksen muita erityismääräyksiä kuin SEUT 107 ja SEUT 108 artiklaa, voivat olla niin ”kiinteästi sidoksissa tuen kohteeseen, ettei niitä voida arvioida erikseen; niiden merkitystä koko tuen – – soveltuvuuden tai – – soveltumattomuuden määrittämiseksi on arvioitava noudattamalla [SEUT 108] artiklassa tarkoitettua menettelyä”.³³

71. Samassa tuomiossa myönnettiin kuitenkin, että ”näin ei kuitenkaan ole silloin, kun [tukiohjelmaa tarkasteltaessa on mahdollista] erikseen arvioida siihen liittyviä olosuhteita tai tekijöitä, jotka eivät ole sen kohteen tai soveltamisen kannalta välttämättömiä, vaikka [ne] ovatkin kyseisen [ohjelman] osia”. Viimeksi mainitussa tilanteessa ”[SEUT 107 ja SEUT 108] artiklassa tehty toimivallan jako ei oikeuta tekemään johtopäätöstä, että rikottaessa [EUT-]sopimuksen muita määräyksiä, joilla on välitön oikeusvaikutus, näihin määräyksiin ei voitaisi vedota kansallisissa tuomioistuimissa ainoastaan siksi, että kyseinen tekijä on tukea koskeva yksityiskohtainen sääntö”.³⁴

30 Ks. mm. tuomio 18.7.2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, 61 kohta).

31 Tuomio 22.3.1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

32 Entinen ETY:n perustamissopimuksen 30 artikla. Selkeyden nimissä viitataan jäljempänä tässä ratkaisuehdotuksessa pelkästään EUT-sopimuksen määräyksiin.

33 Tuomio 22.3.1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, 10–14 kohta).

34 Tuomio 22.3.1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, 14 kohta). Kyseisen tuomion antamisen jälkeen unionin tuomioistuin on ottanut uudestaan kantaa SEUT 34 artiklan ja SEUT 107 artiklan välisiin kilpailutilanteisiin jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevien kanteiden osalta muun muassa 7.5.1985 annetussa tuomiossa komissio v. Ranska (18/84, EU:C:1985:175, 13 kohta) ja 5.6.1986 annetussa tuomiossa komissio v. Italia (103/84, EU:C:1986:229, 19 kohta) sekä 20.3.1990 annetussa tuomiossa Du Pont de Nemours Italiana (C-21/88, EU:C:1990:121, 19–21 kohta). Kyseisten tuomioiden perusteella voisi olla syytä epäillä Iannelli-tuomion ulottuvuutta, sillä unionin tuomioistuin ei erotellut niissä sellaisia tukea koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, jotka ovat kiinteästi sidoksissa tuen kohteeseen, sellaisista, jotka eivät ole kiinteästi sidoksissa tuen kohteeseen. Tältä osin Iannelli-tuomiossa esitetty on vahvistettu kuitenkin myöhemmin 23.4.2002 annetussa tuomiossa Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

72. Vuonna 2002 tähän kysymykseen otettiin uudelleen kantaa tuomiossa Nygård.³⁵ Kyseisessä asiassa oli esitetty kysymys siitä, eikö se seikka, että kansallinen maksu on tarkoitettu sellaisen tukiohjelman rahoittamiseen, jonka komissio on hyväksynyt valtiontukea koskevien EUT-sopimuksen määräysten mukaisesti, estä kansallista tuomioistuinta arvioimasta kyseisen maksun yhteensopivuutta muiden sellaisten EUT-sopimuksen määräysten kanssa, joilla on välitön oikeusvaikutus, ja erityisesti SEUT 110 artiklan kanssa.³⁶

73. Kyseisessä tuomiossa muistutettiin ensinnäkin, että vaikka toisaalta SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan ja toisaalta SEUT 110 artiklan tavoitteet ovat samat eli niillä pyritään estämään tilanne, jossa jäsenvaltion kahden, lajiltaan erilaisen toimenpiteen, eli toisaalta tuen myöntämisen ja toisaalta syrjivän maksun määräämisen, vaikutuksena on kilpailuedellytysten vääristyminen sisämarkkinoilla, näiden määräysten soveltamisedellytykset ovat kuitenkin erilaiset ja eriytyneet kutakin kahta valtion toimenpiteiden lajia varten, joita niillä on tarkoitus säännellä, ja ne myös eroavat toisistaan oikeudellisilta seurauksiltaan, erityisesti siinä mielessä, että SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan soveltamisen yhteydessä komissiolla on paljon harkintavaltaa, toisin kuin SEUT 110 artiklan yhteydessä.³⁷ Tuomiossa pääteltiin tämän seikan perusteella, että verotukselliseen syrjintään liittyvät menettelyt eivät jää SEUT 110 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle sillä perusteella, että niitä voidaan samanaikaisesti pitää valtiontuen rahoituskeinoina.

74. Saman tuomion mukaan SEUT 108 artiklan mukaisen menettelyn olemassaolo ei millään tavoin estä sitä, että kansalliset tuomioistuimet arvioivat tukiohjelman yhteensopivuutta muiden kuin SEUT 107 artiklassa esitettyjen unionin oikeussääntöjen kanssa, kun on kyse EUT-sopimuksen määräyksistä, joilla on välitön oikeusvaikutus.³⁸

75. Tuomion Iannelli³⁹ pohjalta kyseisessä tuomiossa muistutettiin kuitenkin, että ”kansallisten tuomioistuinten mahdollisuus arvioida tuki[ohjelmia] koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä [muiden EUT-sopimuksen määräysten] kuin [SEUT 107 ja SEUT 108] artiklan valossa edellyttää, että kyseisiä yksityiskohtaisia sääntöjä voidaan arvioida erikseen eli että kyse on tuki[ohjelmaan] liittyvistä olosuhteista tai tekijöistä, jotka eivät ole sen kohteen tai soveltamisen kannalta välttämättömiä, vaikka ne ovatkin kyseisen tuki[ohjelman] osia”. Viimeksi ”mainitussa tapauksessa [SEUT 107 ja SEUT 108] artiklassa tehty toimivallan jako ei oikeuta tekemään johtopäätöstä, että rikottaessa [EUT-]sopimuksen muita määräyksiä, joilla on välitön oikeusvaikutus, näihin määräyksiin ei voitaisi vedota kansallisissa tuomioistuimissa ainoastaan siksi, että kyseinen tekijä on tukea koskeva yksityiskohtainen sääntö”.⁴⁰

76. Toisaalta tästä oikeuskäytännöstä ilmenee, että jos on kyse sellaisista edellytyksistä tai tekijöistä, jotka ovat välttämättömiä tukiohjelman tarkoituksen toteutumisen tai toiminnan kannalta, toimivallanjako on esteenä sille, että kansalliset tuomioistuimet arvioivat kyseisten edellytysten yhteensopivuutta muiden kuin SEUT 107 artiklassa esitettyjen sääntöjen kanssa.

77. Huomautan, että tässä tapauksessa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä on kysymys, joka on samankaltainen kuin unionin tuomioistuimen edellä mainituissa tuomioissa käsittelemä kysymys, vaikka kyseiset tuomiot onkin annettu eri asiayhteyksissä.

35 Tuomio 23.4.2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

36 Entinen EY 95 artikla.

37 Tuomio 23.4.2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, 55 kohta).

38 Tuomio 23.4.2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, 56 kohta).

39 Tuomio 22.3.1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

40 Tuomio 23.4.2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, 57 ja 58 kohta). Vastaavasti unionin tuomioistuin on todennut, että siltä osin kuin on kyse tietyn kansallisen veronluonteisen maksun tuoton jakautumisen arvioinnista, kansallisten tuomioistuinten on helpompi kerätä tarvittavat tiedot sekä arvioida edellytetyllä tavalla asiaa sellaisten tietojen perusteella, jotka yleensä käyvät ilmi yhteensopivuudesta sellaisten merkityksellisten perussopimuksen määräysten kanssa, joilla on välitön oikeusvaikutus, ja maksun perivien ja avustuksia tai muita etuja myöntävien elinten muista hallintoasiakirjoista, ks. tuomion 61 kohta).

78. Näin ollen en voi tässä asiassa yhtyä komission mielipiteeseen siltä osin kuin se väittää, että pääasian oikeudenkäynnissä SEUT 63 artiklaan voidaan vedota riippumatta komission yksinomaisesta toimivallasta arvioida tukitoimenpiteiden soveltuvuutta sisämarkkinoille, vaikka asiassa on nimenomaisesti kyse kahden eri toimivallan välisestä yhteydestä.

79. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tavoin olen taipuvainen ajattelemaan, että edellä mainitulla oikeuskäytännöllä on merkitystä tässä asiassa. Siten tämän oikeuskäytännön avulla voidaan pitää voimassa kansallisilla tuomioistuimilla oleva tehtävä huolehtia yksityisten oikeusturvasta, joka perustuu perussopimusmääräysten välittömään oikeusvaikutukseen, sekä näiden määräysten rikkomisen ollessa kyseessä korjata tilanne valtion sisäisesti lailliseksi, loukkaamatta kuitenkaan SEUT 107 ja SEUT 108 artiklassa yksinomaan komissiolle varattua keskeistä roolia sen arvioinnissa, soveltuuko tietty tuki sisämarkkinoille.⁴¹

80. Tässä asiassa se, voiko ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin arvioida asumisedellytystä SEUT 63 artiklan kannalta, riippuu näin ollen siitä, voidaanko tätä edellytystä arvioida erikseen sillä perusteella, että se ei ole välttämätön kyseessä olevan tukiohjelman tarkoituksen toteutumisen tai toiminnan kannalta. Myönnän, ettei ole ilmeistä, että näin on pääteltävä, erityisesti, kun unionin tuomioistuin ei tietääkseni vielä ole ottanut kantaa tilanteeseen, jossa tukea koskevaa yksityiskohtaista sääntöä pidetään siten välttämättömänä kyseessä olevan tukiohjelman tarkoituksen toteutumisen tai toiminnan kannalta, että kansallinen tuomioistuin ei ole toimivaltainen.

81. Mielestäni yksityiskohtainen sääntö on välttämätön tuen tarkoituksen toteutumisen tai toiminnan kannalta silloin, kun se on tuen perustavanlaatuinen tai olennainen osatekijä siten, että sen soveltamatta jättämisestä seuraa, että tuen kohde tai pääominaisuudet muuttuvat.

82. Minusta näyttää siltä, kuten Alankomaiden hallitus esittää, että Alankomaissa asumista koskeva edellytys on välttämätön kyseessä olevan tukiohjelman tarkoituksen toteutumisen tai toiminnan kannalta.

83. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien riidanalaisen verotuksellisen toimenpiteen tavoitetta koskevien tietojen perusteella on nimittäin selvää, että Alankomaiden lainsäätäjä on rajoittanut osinkoverolain 10 §:n 1 momentissa säädetyn järjestelyn soveltamisalan yhteisöihin, jotka ovat sijoittautuneet Alankomaihin ja jotka eivät ole yhteisöverovelvollisia. Kuten Alankomaiden hallitus esittää, julkisoikeudelliset yritykset, jotka ovat sijoittautuneet Alankomaihin ja jotka on vapautettu yhteisöverosta, eivät voi vähentää pidätettyä osinkoveroa yhteisöveron määrästä. Sen välttämiseksi, että osinkovero edelleenkin rasittaisi saatuja osinkoja tässä tilanteessa, riidanalaisella toimenpiteellä on säädetty pidätetyn osinkoveron palautuksesta.

84. Mielestäni tästä säännöstöstä seuraa, että Alankomaissa asumista koskeva edellytys on tuen saamisen edellytys ja samalla kriteeri, jonka perusteella tuensaajat määräytyvät. Näin ollen kyseinen edellytys on tuen perustavanlaatuinen osatekijä. Jos tätä asumisedellytystä ei voitaisi soveltaa, koska se ei sovellu yhteen SEUT 63 artiklan kanssa, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, johtaisi se siihen, että tukea myönnettäisiin sellaisille julkisoikeudellisille oikeushenkilöille, jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon ja jotka eivät ole vapautettuja yhteisöverosta Alankomaissa mutta jotka ovat vastaavassa tilanteessa, jolloin itse tuen kohde muuttuu siitä, millaiseksi Alankomaiden lainsäätäjä sen on säätänyt.

⁴¹ Ks. vastaavasti tuomio 23.4.2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, 62 kohta).

85. Mielestäni tämä tarkoittaa, että asumisedellytys on kiinteästi sidoksissa riidanalaisen verotuksellisen toimenpiteen muodostaman ohjelman kohteeseen, jolloin sen arviointi, miten kyseinen edellytys vaikuttaa koko tuen soveltuvuuteen tai soveltumattomuuteen, kuuluu komission yksinomaiseen toimivaltaan SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan mukaisen menettelyn nojalla. Tästä seuraa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei voi soveltaa SEUT 63 artiklaa.⁴²

86. Vaikka kansallisten tuomioistuinten on yleensä noudatettava sellaisia perussopimuksen määräyksiä, joilla on välitön oikeusvaikutus, katson, että jotta tuomiossa Iannelli esitetyllä ja tuomiossa Nygård sovelletulla kriteerillä voi olla tosiasiallista merkitystä, sitä on edellä mainituista syistä sovellettava pääasian oikeudenkäynnissä ja sen on johdettava siihen, että ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella ei ole toimivaltaa arvioida riidanalaisen verotuksellisen toimenpiteen yhteensoveltuvuutta SEUT 63 artiklan kanssa.

87. Näin ollen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymyksiin, että SEUT 107 ja SEUT 108 artikla ovat esteenä sille, että kansallinen tuomioistuin arvioi voimassa olevan tukiohjelman asumisedellytyksen yhteensoveltuvuutta SEUT 63 artiklan kanssa, jos kyseinen edellytys on kiinteästi sidoksissa tukiohjelmaan sillä perusteella, että se on välttämätön tukiohjelman tarkoituksen toteutumisen tai toiminnan kannalta.

88. Siltä varalta, että unionin tuomioistuin katsoo, että edellä mainittu oikeuskäytäntö ei estä ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta arvioimasta asumisedellytyksen yhteensoveltuvuutta SEUT 63 artiklan kanssa, käsittelen toissijaisesti seuraavassa jaksossa kysymystä siitä, onko valtiontukioikeus esteenä sille, että kansallinen tuomioistuin hyväksyy A-Fondsin palautusvaatimuksen SEUT 63 artiklan nojalla.

3. Onko valtiontukioikeus esteenä sille, että kansallinen tuomioistuin hyväksyy A-Fondsin osinkoveron palautusvaatimuksen SEUT 63 artiklan nojalla (ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys)?

89. Kuten esitin tämän ratkaisuehdotuksen 31 kohdassa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt ennakkoratkaisukysymyksensä sen premissin perusteella, että riidanalainen verotuksellinen toimenpide on voimassa oleva tukiohjelma. Kuten komissio on kuitenkin todennut, näyttää siltä, että riidanalaisista verotuksellista toimenpidettä on muutettu useita kertoja.⁴³ Kun ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole esittänyt riittävästi tietoja kyseisistä muutoksista, on mahdollista – kuten komissiokin on huomauttanut – että sitä riidanalaisen verotuksellisen toimenpiteen versiota, joka oli voimassa pääasiassa merkityksellisen ajanjakson aikana, on pidettävä asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan c alakohdassa tarkoitettuna uutena tukena.

90. Näin ollen vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisukysymyksiin on käsiteltävä peräkkäin niitä tilanteita, että kyseinen verotuksellinen toimenpide on voimassa oleva tai uusi tukiohjelma.

91. Seuraavissa jaksoissa esitän perustelut sille, miksi mielestäni on niin, että jos kyseessä on voimassa oleva tukiohjelma, valtiontukioikeus ei ole esteenä sille, että kansallinen tuomioistuin hyväksyy A-Fondsin osinkoveron palautusvaatimuksen SEUT 63 artiklan nojalla (a alajakso), ja että jos kyseessä on uusi tukiohjelma, SEUT 108 artiklan 3 kohta on esteenä tällaiselle ratkaisulle (b alajakso).

⁴² Lisäksi huomautan muutenkin, että päinvastainen tulkinta johtaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen kummalliseen tilanteeseen, jossa se, että hyväksytään SEUT 63 artiklaan perustuva vaatimus, on ratkaisu, jolla laajennetaan tukiohjelman tuensaajien joukkoa. Unionin valtiontukisääntöjen mukaan yksikään yritys ei kuitenkaan voi pätevästi vedota oikeuteen saada valtiontukea. Ks. vastaavasti julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus Kotnik ym. (C-526/14, EU:C:2016:102, 79 kohta). Toisin sanoen yhdelläkään jäsenvaltiolla ei voida katsoa olevan velvollisuutta myöntää valtiontukea yritykselle, koska päätös myöntää tukea on kansallisten lainsäädäntö- ja hallintoelinten tekemä poliittinen valinta. Jos unionin oikeuden muiden säännösten tai määräysten nojalla, kuten esimerkiksi SEUT 63 artiklan nojalla, kansallisilla tuomioistuimilla voisi kuitenkin olla velvollisuus antaa ratkaisuja, joiden seurauksena tukiohjelmien soveltamisala laajenisi vastoin lainsäätäjän tarkoitusta, näyttäisi se mielestäni johtavan paradoksaaliseen tilanteeseen.

⁴³ Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 36 kohta.

a) Voimassa oleva tukiohjelma

92. Jos riidanalaista verotuksellista toimenpidettä on pidettävä voimassa olevana tukiohjelmana, sitä on pidettävä sääntöjenmukaisena, koska komissio ei ole todennut sitä sisämarkkinoille soveltumattomaksi.⁴⁴

93. Tässä tilanteessa näyttää siten siltä, että valtiontukioikeus ei ole esteenä sille, että A-Fondsin palautusvaatimus hyväksytään. Jos toisin sanoen unionin tuomioistuin ei yhdy toimivaltaa koskevaan arviooni, merkitsee se minusta sitä, että jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa pääasiassa, että asumisedellytys on SEUT 63 artiklan vastainen, sen on jätettävä soveltamatta kyseistä edellytystä ja hyväksyttävä pääasian kantajan esittämä osinkoveron palautusvaatimus.

94. Myönnän, että tällaisen ratkaisun käytännön seuraukset johtavat erityislaatuiseen tilanteeseen. Vaikka antaessaan tällaisen ratkaisun kansallinen tuomioistuin poistaisi Alankomaihin sijoittautuneiden julkisten yritysten ja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden julkisten yhteisöjen välisen kilpailun vääristymisen, ratkaisu olisi samalla omiaan kasvattamaan sellaisia kilpailua vääristäviä vaikutuksia, jotka voivat olla hyväksyttäviä SEUT 107 artiklan 2 ja 3 kohdan nojalla.

95. Koska tällaisella ratkaisulla laajennettaisiin voimassa olevan valtiontukiohjelman tuensaajien joukkoa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele, voidaanko tällaista tuomioistuinratkaisua pitää itsessään valtiontukena, ja tarkemmin ottaen asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan c alakohdassa tarkoitettuna uutena tukena, sillä perusteella, että se merkitsee voimassa olevan tuen muutosta, ja jos tähän kysymykseen on vastattava myöntävästi, onko tällaisesta ratkaisusta velvollisuus ilmoittaa komissiolle SEUT 108 artiklan 3 kohdan nojalla.

96. Mielestäni kansallisen tuomioistuimen ratkaisua, joka annetaan sen pääomien vapaan liikkuvuuden suojaamistehtävän yhteydessä, ei voida pitää itsessään SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukitoimenpiteenä.

97. Kuten myös A-Fonds ja Alankomaiden hallitus esittävät, tällaista ratkaisua ei nimittäin voida pitää SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavalla jäsenvaltion toimenpiteenä, eli se ei täytä yhtä ”valtiontueksi” katsomisen edellytyksistä.

98. SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tuen käsite koskee jäsenvaltioiden päätöksiä, joiden avulla ne pyrkivät omiin taloudellisiin ja sosiaalisiin tavoitteisiinsa, kun ne antavat yritysten ja muiden oikeussubjektien käyttöön varoja tai tarjoavat niille etuja, joilla on tarkoitus edistää haluttujen taloudellisten ja sosiaalisten tavoitteiden toteuttamista.⁴⁵ Toisin sanoen päätös myöntää tukea ja tällaista toimenpidettä koskevat yksityiskohtaiset säännöt ovat poliittisia valintoja, jotka kuuluvat kansallisten lainsäädäntö- ja hallintoelinten toimivaltaan, jonka käyttöä komissio ja unionin tuomioistuin valvovat.

99. Tässä yhteydessä on niin, että vaikka kansalliset tuomioistuimet ovat julkisina eliminä osa jäsenvaltiota, niiden tehtävänä itsenäisinä tuomioistuimina on varmistua unionin oikeuden noudattamisesta, jolloin niiden ratkaisuja ei voida pitää valtion toimenpiteinä edellä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavalla eikä itsessään valtiontukitoimenpiteitä.

100. Tästä on kyse pääasiassa. Veron palauttaminen on pelkästään seurausta siitä, että kansallinen tuomioistuin soveltaa toimivaltansa puitteissa pääomien vapaata liikkuvuutta konkreettisesti oikeudenkäynnissä.

⁴⁴ Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 49 kohta.

⁴⁵ Ks. mm. tuomio 27.3.1980, Denkvit italiana (61/79, EU:C:1980:100, 31 kohta).

101. Tässä yhteydessä huomautan, että kyseisellä ratkaisulla ei ole vaikutusta erga omnes vaan se koskee ainoastaan pääasian kantajan tilannetta. Kysymys siitä, onko myös muilla julkisoikeudellisilla oikeushenkilöillä, jotka eivät asu verotuksen kannalta Alankomaissa, oikeus veron palautukseen SEUT 63 artiklan nojalla, perustuu siihen, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo konkreettisen arvioinnin perusteella, että kyseinen oikeushenkilö on vastaavassa tilanteessa kuin sellaiset Alankomaihin sijoittautuneet julkiset yhteisöt, jotka eivät ole Alankomaissa yhteisöverovelvollisia.

102. Samasta syystä on niin, että jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin antaa ratkaisun, jolla se hyväksyy A-Fondsin palautusvaatimuksen, ei ratkaisun tavoitteena ole eikä siitä seuraa osinkoverolain 10 §:n 1 momentissa säädettyä verotuksellista toimenpidettä koskevien säännösten yleistä muutosta, vaan ratkaisu merkitsee, että kyseisen tuomioistuimen ratkaistavana olevassa asiassa on jätettävä soveltamatta kansallisten sääntöjen mukaista edellytystä, joka on ristiriidassa SEUT 63 artiklan kanssa konkreettisessa asiassa.

103. Jos unionin tuomioistuin kuitenkin katsoo, että tällainen kansallisen tuomioistuimen ratkaisu voi *vaikutuksiltaan* olla itsessään SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tukitoimenpide ja että kyseinen tuki on uusi, jolloin sovelletaan SEUT 108 artiklan 1 kohdassa määrättyä ilmoittamisvelvollisuutta, kiinnitän unionin tuomioistuimen huomion tällaisesta tulkinnasta aiheutuviin käytännön vaikeuksiin. Tällainen ratkaisu nimittäin johtaisi loogisesti siihen, että kansallinen tuomioistuin lykkäisi asian käsittelyä ilmoittaakseen – mahdollisesti jäsenvaltion hallituksen välityksellä – suunnitellusta ratkaisustaan, jonka vaikutuksena olisi uuden tuen syntyminen. Lisäksi kansallinen tuomioistuin voisi antaa ratkaisunsa vasta komission annettua hyväksyvän päätöksensä, joka mahdollisesti annettaisiin muodollisen tutkintamenettelyn päätteeksi, mikä tekisi tällaisesta menettelystä täysin mahdottoman.⁴⁶

104. SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrätty ei mielestäni voi merkitä, että lainkäyttöelimen ratkaisu asetetaan riippuvaiseksi komission päätöksestä, sillä tämä asettaa kyseenalaiseksi lainkäyttöelinten riippumattomuuden ja puolueettomuuden periaatteen ja myös tuomareiden neuvottelusalaisuuden periaatteen. Kuten Alankomaiden hallitus esittää, velvollisuus ilmoittaa tukihankkeista on asetettu vain sellaisille valtion elimille, joiden tehtäviin kuuluu tukien myöntäminen, eli tässä tapauksessa Alankomaiden hallitukselle tai hallinnolle.

105. Lisäksi huomautan, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on viitannut ennakkoratkaisukysymystensä yhteydessä tuomioon DEI.⁴⁷ Vaikka kyseistä tuomiota voidaan – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa – lukea siten, että lainkäyttöelimen ratkaisua voidaan yleisesti ottaen itsessään pitää uutena tukena siltä osin kuin sillä muutetaan voimassa olevaa tukea ja että tästä olisi ilmoitettava SEUT 108 artiklan 3 kohdan nojalla, en kuitenkaan ole varma siitä, että tuomiolla on tosiasiallisesti tällainen ulottuvuus.

106. Siten voidaan myös tulkita, että unionin tuomioistuin on yksinkertaisesti katsonut valitusasiassa, joka koski hyvin erityislaatuista tilannetta, joka liittyi välitoimimenettelyssä annettuun kansallisen tuomioistuimen välitoimeen, että välitoimella saattoi olla valtiontukea vastaavat vaikutukset ja että unionin yleinen tuomioistuin ei voinut yleisesti ottaen vahvistaa, että välitoimimenettelyssä ratkaisun antavien kansallisten tuomioistuinten ei ole noudatettava SEUT 107 ja SEUT 108 artiklassa määrättyä.⁴⁸

⁴⁶ On myös huomattava, että uudet tuet on ilmoitettava lomakkeella, joka sisältyy Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 täytäntöönpanosta 21.4.2004 annetun komission asetuksen (EY) N:o 794/2004 liitteessä I olevaan I osaan. Vaikka tämän ilmoituksen toimittamisesta komissiolle vastaa jäsenvaltion pysyvä edustaja saman asetuksen 3 artiklan 1 kohdan mukaisesti, on kuitenkin tuotava esiin, että mainitussa I osassa olevassa ilmoituslomakkeessa annettavat tiedot ovat sellaisia, joita kansalliset tuomioistuimet eivät välttämättä pysty toimittamaan.

⁴⁷ Tuomio 26.10.2016, DEI ja komissio v. Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, 59–108 kohta).

⁴⁸ Ks. tältä osin erityisesti unionin tuomioistuimen tuomion 26.10.2016, DEI ja komissio v. Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, 59 ja 60 kohta ja 103–108 kohta).

107. Joka tapauksessa ottaen huomioon kyseisen tuomion tosiasialliseen merkitykseen liittyvät epävarmuudet ehdotan, että unionin tuomioistuin tarttuu pääasian tarjoamaan tilaisuuteen ja joko poikkeaa tuomioon DEI (EU:C:2016:797) perustuvasta oikeuskäytännöstä, jos sen merkitys on tosiasiaa sellainen kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt, tai selvittää sitä.

108. Edellä esitetyistä syistä ehdotan toissijaisesti, että unionin tuomioistuin vastaa esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin, että jos kyseessä on voimassa oleva tukiohjelma, johon komissio ei ole ottanut kantaa, valtiontukioikeus ei ole esteenä sille, että kansallinen tuomioistuin hyväksyy tuensaajan pääomien vapaaseen liikkuvuuteen perustuvan vaatimuksen sen käsiteltävänä olevassa asiassa. Tällaista ratkaisua ei ole itsessään pidettävä valtiontukena, eikä kansallisilla tuomioistuimilla ole velvollisuutta ilmoittaa ratkaisusta komissiolle.

b) Uusi tukiohjelma

109. Jos riidanalaista verotuksellista toimenpidettä on pidettävä asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan c alakohdassa tarkoitettuna uutena tukiohjelmana, kyseessä on asetuksen 1 artiklan f alakohdassa tarkoitettu sääntöjenvastainen tuki, koska ohjelma on perustettu noudattamatta SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrättyä ilmoittamisvelvollisuutta.⁴⁹

110. Tällöin tulee esiin kysymys, voiko ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella siitä huolimatta, että tukiohjelma ei sovellu yhteen SEUT 63 artiklan kanssa, SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrätyn täytäntöönpanokiellon noudattamiseksi olla velvollisuus hylätä A-Fondsin palautusvaatimus.

111. Huomautan, että tämä kysymys on kummallinen, koska SEUT 63 artiklan rikkomisesta määrättävät seuraukset ja SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrätyn ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin seuraukset ovat todellisuudessa keskenään ristiriitaisia.

112. SEUT 63 artiklan rikkomisesta seuraa, että kyseisen määräyksen vastaisia kansallisia sääntöjä ei voida soveltaa,⁵⁰ mikä tässä tapauksessa johtaa lähtökohtaisesti siihen, että A-Fondille myönnetään osinkoveron palautus, koska asumisedellytystä ei voida soveltaa, kun taas SEUT 108 artiklan 3 kohdassa tarkoitetun ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti johtaa päinvastoin siihen, että tukiohjelma on sääntöjenvastainen ja pätemätön, mikä tässä tapauksessa on esteenä sille, että A-Fonds voisi saada kyseisen palautuksen.

113. Siten SEUT 108 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua ilmoittamisvelvollisuutta koskevan unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että jos ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty, kansallinen tuomioistuin on velvollinen jättämään soveltamatta kansallisia säännöksiä, joilla lainvastaiset erioikeudet otetaan käyttöön.⁵¹ Silloin, kun kansalliset tukitoimenpiteet ovat kyseisen kiellon vastaisia, tästä seuraa oikeudellisesti, että ne ovat sääntöjenvastaisia,⁵² mikä lähtökohtaisesti tarkoittaa, että ne ovat pätemättömiä.⁵³

⁴⁹ Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 50 kohta.

⁵⁰ Ks. mm. tuomio 18.12.2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, 27 kohta).

⁵¹ Ks. mm. tuomio 16.4.2015, Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, 53 kohta).

⁵² Ks. tuomio 27.10.2005, Distribution Casino France ym. (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ja C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, 30 kohta) ja tuomio 8.12.2011, Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, 28 kohta).

⁵³ Ks. mm. tuomio 21.11.1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires ja Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, 16 ja 17 kohta); tuomio 21.10.2003, van Calster ym. (C-261/01 ja C-262/01, EU:C:2003:571, 63 kohta); tuomio 5.10.2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, 41 kohta), ja tuomio 12.2.2008, CELF ja ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, 40 kohta).

114. Tarkemmin ottaen sellaisen veron palautuksesta, joka on sääntöjenvastaista tukea, koska se on myönnetty ilmoittamisvelvollisuuden vastaisesti, unionin tuomioistuin on katsonut, että unionin edun mukaista ei ole määrätä tällaista palautusta muiden yritysten hyödyksi, jos tällainen päätös laajentaa tuensaajien joukkoa ja kasvattaa siten kyseisen tuen vaikutuksia sen sijaan, että se poistaisi ne.⁵⁴ Unionin tuomioistuimen mukaan kansallisten tuomioistuinten ei pidä yksinkertaisesti laajentaa tukea koskemaan suurempaa tuensaajien joukkoa.⁵⁵

115. Huomautan, että edellä mainittuun oikeuskäytäntöön johtanut tilanne eroaa pääasiassa kyseessä olevasta tilanteesta, koska nyt ei ole kyse ainoastaan sääntöjenvastaisesta tuesta vaan myös SEUT 63 artiklan rikkomisesta, joka lähtökohtaisesti korjataan hyväksymällä A-Fondsin osinkoveron palautusvaatimus.

116. Mielestäni asiaa ei kuitenkaan ole arvioitava toisin mainitussa tilanteessa. Kansallisten tuomioistuinten on nimittäin noudatettava täytäntöönpanokieltoa yleisesti ja täysimääräisesti. On tärkeää suojella niitä tahoja, joihin sääntöjenvastaisen tuen myöntämisestä johtuva kilpailun vääristyminen vaikuttaa.⁵⁶

117. Niin kauan kuin komissio ei ole tutkinut tuen soveltuvuutta sisämarkkinoille, mielestäni ei ole unionin oikeuden mukaista määrätä tukea myös muille yrityksille, jos tällainen päätös laajentaa tuensaajien joukkoa ja kasvattaa siten sellaisen tuen vaikutuksia, joka on sääntöjenvastainen, koska se on otettu käyttöön hankkimatta ensin hyväksyntää, sen sijaan, että se poistaisi ne.⁵⁷

118. Jos siis kyseessä on uusi ja sääntöjenvastainen tukiohjelma, SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrätty täytäntöönpanokielto on esteenä sille, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin hyväksyy A-Fondsin osinkoveron palautusvaatimuksen.

V Ratkaisuehdotus

119. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa *Gerechthof 's-Hertogenboschin* esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

SEUT 107 ja SEUT 108 artikla ovat esteenä sille, että kansallinen tuomioistuin arvioi voimassa olevan tukiohjelman asumisedellytyksen yhteensoveltuvuutta SEUT 63 artiklan kanssa, jos kyseinen edellytys on kiinteästi sidoksissa tukiohjelmaan sillä perusteella, että se on välttämätön tukiohjelman tarkoituksen toteutumisen tai toiminnan kannalta.

⁵⁴ Ks. mm. tuomio 5.10.2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, 49 kohta).

⁵⁵ Ks. mm. tuomio 5.10.2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, 50 kohta).

⁵⁶ Tuomio 12.2.2008, *CELF ja ministre de la Culture et de la Communication* (C-199/06, EU:C:2008:79, 38 kohta).

⁵⁷ Ks. vastaavasti myös julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:242, 27–30 kohta). Huomautan, että koska kyseisessä asiassa unionin tuomioistuin jätti tutkimatta ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen, se ei suoraan ottanut kantaa mainittuun kysymykseen.