



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
H. SAUGMANDSGAARD ØE
fremsat den 19. december 2018¹

Sag C-598/17

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Gerechtshof 's-Hertogenbosch (appeldomstolen i Hertogenbosch, Nederlandene))

»Præjudiciel forelæggelse – eksisterende støtte og ny støtte – begrebet »ny støtte« – ulovlig støtte – tilbagebetaling af udbytteskat – ordning udvidet til også at omfatte selskaber hjemmehørende uden for den berørte medlemsstats område – frie kapitalbevægelser – de nationale domstoles rolle – nationale domstoles mulighed for at prøve gennemførelsesforanstaltningerne til en støtteordning på grundlag af andre bestemmelser i EUF-traktaten end artikel 107 og 108 – Kommissionens enekompetence«

I. Indledning

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse fra Gerechtshof 's-Hertogenbosch (appeldomstolen i Hertogenbosch, Nederlandene) drejer sig om fortolkningen af artikel 107 TEUF og 108 TEUF².
2. Baggrunden for den præjudicielle forelæggelse er en tvist mellem A-Fonds, en investeringsforening i henhold til tysk ret, og Inspecteur van de Belastingdienst (skatteinspektøren, Nederlandene, herefter »skattemyndighederne«). A-Fonds har nedlagt påstand om tilbagebetaling af den nederlandske udbytteskat, som blev indeholdt for regnskabsårene fra 2002/2003 til 2007/2008, under påberåbelse af retten til frie kapitalbevægelser, der er fastsat i artikel 63 TEUF.
3. Skattemyndighederne gav afslag på tilbagebetalingen med den begrundelse, at A-Fonds ikke er hjemmehørende i Nederlandene. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at afslaget udgør en tilsidesættelse af artikel 63 TEUF, og at den af A-Fonds fremsatte påstand om tilbagebetaling af udbytteskatten må tages til følge for at afhjælpe den.

¹ – Originalsprog: fransk.

² – Af klarhedshensyn henviser jeg i dette forslag til afgørelse til bestemmelserne i EUF-traktaten, selv om den traktat, som var gældende i den i sagen omhandlede periode fra 2002 til 2008, var EF-traktaten.

4. Retten er imidlertid i tvivl om, hvorvidt en sådan afgørelse vil være i overensstemmelse med reglerne om statsstøtte. Idet den antager, at den nederlandske skatteforanstaltning vedrørende tilbagebetaling af udbytteskat udgør en eksisterende statsstøtteordning, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om reglerne om statsstøtte er til hinder for, at den tager den påstand om tilbagebetaling af udbytteskat, som A-Fonds har fremsat på grundlag af artikel 63 TEUF, til følge, henset til, at en sådan afgørelse vil medføre en udvidelse af kredsen af berettigede under den omhandlede støtteordning.

5. I dette forslag til afgørelse forklarer jeg principalt, hvorfor den forelæggende ret efter min opfattelse ikke er kompetent til at træffe afgørelse om, hvorvidt betingelsen om hjemsted i den i hovedsagen omhandlede nederlandske skatteforanstaltning er forenelig med artikel 63 TEUF, henset til, at det i henhold til artikel 107 TEUF og 108 TEUF som fortolket af Domstolen i Iannelli-dommen³ og Nygård-dommen⁴ kun er Europa-Kommissionen, der har kompetence til at afgøre, om støtteforanstaltninger er forenelige med EU-markedet.

6. Hvis, subsidiært, Domstolen ikke er enig med mig på dette punkt, indebærer det efter min opfattelse, at den forelæggende ret, samtidig med at den fastslår, at betingelsen om hjemsted er uforenelig med artikel 63 TEUF, skal undlade at bringe denne bestemmelse i anvendelse og tage den af sagsøgeren i hovedsagen nedlagte påstand om tilbagebetaling af udbytteskatten til følge. Afslutningsvis vurderer jeg, at en sådan afgørelse ikke i sig selv udgør en statsstøtteforanstaltning og ikke medfører nogen forpligtelse for de nationale domstole til at underrette Kommissionen om den.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

7. Artikel 1, litra b), nr. i), i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93⁵ bestemmer, at »enhver form for støtte, der eksisterede inden traktatens ikrafttræden i den pågældende medlemsstat, dvs. støtteordninger og individuel støtte, som var trådt i kraft før og er blevet fortsat efter traktatens ikrafttræden«, udgør »eksisterende støtte«.

8. Forordningens artikel 1, litra c), bestemmer, at »enhver støtte, dvs. støtteordninger og individuel støtte, som ikke er eksisterende støtte, herunder ændringer i eksisterende støtte«, udgør »ny støtte«.

B. Nederlandske ret

a) *Wet op de vennootschapsbelasting (lov om selskabsbeskatning) af 8. oktober 1969*

9. Artikel 2, stk. 1, litra f) og g), i lov om selskabsbeskatning⁶ bestemmer:

»1. Følgende i Nederlandene hjemmehørende enheder er skattepligtige på samme måde som indenlandske skattepligtige:

[...]

3 – Dom af 22.3.1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, herefter »Iannelli-dommen«).

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

5 – Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22.3.1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93 (EFT 1999, L 83, s. 1).

6 – Den forelæggende ret har kun henvist til denne version af loven om selskabsbeskatning og har ikke givet oplysning om indholdet af lovgivningsmæssige ændringer, der måtte have fundet sted i den i sagen omhandlede periode fra 2002 til 2008.

f) investeringsforeninger

g) de i stk. 3 angivne virksomheder, som ejes af offentligretlige juridiske personer.«

10. I artikel 2, stk. 3, i loven om selskabsbeskatning opstilles en liste over virksomheder, som er aktive inden for forskellige erhvervssektorer.

11. Lovens artikel 2, stk. 7, bestemmer:

»Virksomheder, der, direkte eller indirekte, kun har nederlandske offentligretlige juridiske personer som aktionærer, selskabsdeltagere eller medlemmer, samt virksomheder, hvis ledelse, direkte eller indirekte, udelukkende udpeges eller afsættes af nederlandske offentligretlige juridiske personer, og hvis aktiver i tilfælde af likvidation på ny kun kan rades over af nederlandske offentligretlige juridiske personer, er kun skattepligtige i det omfang, de driver en virksomhed som omhandlet stk. 3.«

b) Wet op de dividendbelasting (lov om udbyttebeskatning) af 23. december 1965

12. Artikel 1, stk. 1, i loven om udbyttebeskatning bestemmer:

»Under benævnelsen »udbytteskat« opkræves der en direkte skat, der skal betales af personer, som, direkte eller på grundlag af certifikater, har ret til at modtage indtægter fra aktier [...]«

13. Artikel 10, stk. 1, i loven om udbyttebeskatning i den affattelse, som var gældende den 1. januar 2002⁷, bestemmer:

»1. Ved en afgørelse, der skal træffes af inspektøren, og som kan påklages, indrømmes der juridiske personer, som er hjemmehørende i Nederlandene uden at være selskabsskattepligtige, og som anmoder derom, tilbagebetaling af den udbytteskat, der er indeholdt hos de pågældende i et kalenderår, når skatten overstiger 23 EUR. Første punktum gælder ikke for udbytteskat af udbytte, som selskabet ikke er den retmæssige ejer af. Anmodningen foretages ved en angivelse, som indgives inden for en frist, der fastsættes ved ministeriel bekendtgørelse.«

14. Den 1. januar 2007 trådte et nyt stk. 4 i artikel 10 i loven om udbyttebeskatning i kraft:

»4. Stk. 1 gælder analogt for juridiske personer hjemmehørende i en anden medlemsstat i Den Europæiske Union, som ikke er skattepligtige af overskud i denne stat, og som heller ikke ville have været selskabsskattepligtige, hvis de havde været hjemmehørende i Nederlandene.«

III. Tvisten i hovedsagen, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

15. A-Fonds er en investeringsforening i henhold til tysk ret, som ikke har juridisk personlighed (*Spezial-Sondervermögen*), og hvori samtlige aktier siden begyndelsen har været ejet af en offentligretlig virksomhed (*Anstalt des öffentlichen Rechts*), der er en juridisk person, og som er stiftet af en sammenslutning af tyske kommuner. A-Fonds udøver bankvirksomhed, men har ikke kun til formål at opnå en fortjeneste. Virksomheden er ligeledes blevet overdraget en offentlig opgave, nemlig at anvende sine indtægter til støtte for bl.a. sociale, kulturelle, sportslige og uddannelsesmæssige aktiviteter.

⁷ – Artikel 10, stk. 1, i loven om udbyttebeskatning blev ændret flere gange i den periode, som er relevant for omstændighederne i hovedsagen. Ændringerne er ikke relevante for tvisten i hovedsagen.

16. I regnskabsårene fra 2002/2003 til 2007/2008 ejede A-Fonds aktier eller andele i nederlandske selskaber. I løbet af denne periode blev der indeholdt skat af udbytte, som selskaberne udloddede til A-Fonds, og A-Fonds anmodede de nederlandske skattemyndigheder om tilbagebetaling af skatten i henhold til artikel 10, stk. 1, i loven om udbyttebeskatning. A-Fonds fik afslag på anmodningen med den begrundelse, at virksomheden ikke er hjemmehørende i Nederlandene, således som det kræves i denne artikel.

17. Om formålet med artikel 10, stk. 1, i ovennævnte lov har den forelæggende ret under henvisning til en dom afsagt af Hoge Raad (øverste domstol, Nederlandene)⁸ forklaret, at fritagelsen for selskabsskat også gælder for den forskudsskat, som udbytteskatten udgør i det nederlandske skattesystem, og at formålet kun omfatter visse juridiske personer, herunder offentligretlige juridiske personer, som ikke er selskabsskattepligtige.

18. A-Fonds anlagde sag ved rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (retten i første instans i Zeeland-West-Brabant i Breda, Nederlandene) med påstand om annullation af de nævnte afgørelser, idet A-Fonds navnlig gjorde gældende, at den i artikel 10, stk. 1, i loven om udbyttebeskatning fastsatte begrænsning af retten til tilbagebetaling af den nederlandske udbytteskat til kun at omfatte offentlige virksomheder, som er hjemmehørende i Nederlandene, er i strid med artikel 63 TEUF. Retten forkastede påstandene ved dom af 6. maj 2014.

19. A-Fonds har appelleret denne dom til Gerechtshof 's-Hertogenbosch (appeldomstolen i Hertogenbosch).

20. Den forelæggende ret, som finder, at sagsøgeren i hovedsagen befinder sig i en situation, der er objektivt sammenlignelig med den, hvori offentlige virksomheder, som er hjemmehørende i Nederlandene, og som ikke har pligt til at betale nederlandsk selskabsskat, befinder sig, er af den opfattelse, at afslaget på at yde sagsøgeren tilbagebetaling af udbytteskatten med den begrundelse, at sagsøgeren ikke er hjemmehørende i Nederlandene, udgør en tilsidesættelse af artikel 63 TEUF, og at påstanden om tilbagebetaling skal tages til følge for at afhjælpe den.

21. Retten er dog i tvivl om, hvorvidt en sådan afgørelse vil være i overensstemmelse med reglerne om statsstøtte.

22. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at retten finder – idet den har henvist til en af Kommissionen truffet afgørelse af 2. maj 2013⁹ – at bestemmelserne om ret til tilbagebetaling af udbytteskat i artikel 10, stk. 1, i loven om udbyttebeskatning udgør en eksisterende statsstøtteordning.

23. I denne afgørelse fastslog Kommissionen, at fritagelsen for selskabsskat for visse offentlige virksomheder i henhold til artikel 2, stk. 7, i loven om selskabsskat udgjorde en eksisterende støtteordning, der var uforenelig med EU-markedet, eftersom ordningen kun gjaldt for *offentlige* virksomheder, som udøvede økonomiske aktiviteter, og som derfor befandt sig i en situation, der var sammenlignelig med *private* virksomheders¹⁰.

24. Da den forelæggende ret finder, at tilbagebetalingen af udbytteskatten, som udgør et forskud på selskabsskatten, er en logisk konsekvens af fritagelsen for selskabsskat, er den af den opfattelse, at der ved *såvel* den i loven om selskabsskat fastsatte fritagelse for selskabsskat *som* den omtvistede skatteforanstaltning indføres en og samme eksisterende støtteordning, som Kommissionen kvalificerede som sådan i sin afgørelse af 2. maj 2013.

8 – Dom af 15.11.2013, no 12/01866 (NL:HR:2013:1128, BNB 2014/20).

9 – Kommissionens afgørelse om statsstøtte SA.25338, C(2013) 2372 final (E3/2008, ex CP 115/2004 og CP 120/2006).

10 – Kommissionen vedtog en afgørelse med forslag om passende foranstaltninger i henhold til artikel 18 i forordning nr. 659/1999 med henblik på ophævelse af fritagelsen for selskabsskat for offentlige virksomheder, således at offentlige virksomheder, der deltog i økonomiske aktiviteter, blev undergivet samme selskabsskatteordning som private virksomheder.

25. Endelig har den forelæggende ret anført, at der er tale om en prøvesag, og at de nederlandske skattemyndigheder allerede har modtaget over 1 000 lignende anmodninger om tilbagebetaling.

26. På denne baggrund har Gerechtshof 's-Hertogenbosch (appeldomstolen i Hertogenbosch) besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal en udvidelse af rækkevidden af en eksisterende skatteordning, som følge af, at en skattepligtig med føje har påberåbt sig retten til frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 56 TEF (nu artikel 63 TEUF), forstås som en ny støtteforanstaltning, der ændrer en eksisterende støtte?
- 2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende, er den nationale rets udøvelse af opgaven i henhold til artikel 108, stk. 3, TEUF til hinder for, at den skattepligtige tildeles en skattefordel, som den skattepligtige gør krav på i henhold til artikel 56 TEF (nu artikel 63 TEUF), eller skal Kommissionen underrettes om en påtænkt retsafgørelse om tildeling af denne fordel, eller skal den nationale ret foretage eller træffe nogen anden handling eller foranstaltning i betragtning af den tilsynsopgave, den har fået tildelt i henhold til artikel 108, stk. 3, TEUF?»

27. Der er indgivet skriftlige bemærkninger af A-Fonds, den nederlandske regering og Kommissionen.

IV. Bedømmelse

A. Indledende betragtninger vedrørende den omtvistede skatteforanstaltning

28. Tvisten i hovedsagen drejer sig om den tilbagebetaling af udbytteskat, som er omhandlet i artikel 10, stk. 1, i loven om udbyttebeskatning (herefter »den omtvistede skatteforanstaltning«). Den omtvistede skatteforanstaltning er tæt forbundet med den fritagelse for selskabsskat for visse offentlige virksomheder, som er fastsat i artikel 2, stk. 7, i loven om selskabsbeskatning.

29. I henhold til artikel 2, stk. 7, i loven om selskabsbeskatning skal virksomheder, som direkte eller indirekte kontrolleres af de nederlandske offentlige myndigheder, således kun betale selskabsskat, hvis de udøver en af de aktiviteter, som angives i samme lovs artikel 2, stk. 3.

30. For virksomheder hjemmehørende i Nederlandene, som ikke udøver en af disse former for aktiviteter, og som følgelig ikke er selskabsskattepligtige, bestemmer loven om udbyttebeskatning i artikel 10, stk. 1, at den udbytteskat, der er blevet indeholdt i et kalenderår, skal tilbagebetales.

B. Formaliteten vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse

31. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den forelæggende ret ved sin kvalifikation af den omtvistede skatteforanstaltning som en eksisterende støtteordning har støttet sig på Kommissionens afgørelse af 2. maj 2013¹¹.

¹¹ – Jf. punkt 22-24 i dette forslag til afgørelse.

32. Formelt drejer denne afgørelse sig dog ikke om den ordning vedrørende tilbagebetaling af udbytteskat, der er fastsat i artikel 10, stk. 1, i loven om udbyttebeskatning. Hverken i denne eller den efterfølgende afgørelse vedrørende den lovgivningsmæssige ændring, der blev vedtaget i Nederlandene som følge af afgørelsen af 2. maj 2013¹², undersøgte eller henviste Kommissionen således til den nævnte bestemmelse. De to afgørelser vedrører formelt kun den fritagelse for selskabsskat, der indrømmes offentlige virksomheder i henhold til loven om selskabsskat.

33. Da den forelæggende ret i de præjudicielle spørgsmål har lagt til grund, at Kommissionen ligeledes kvalificerede den omtvistede skatteforanstaltning som en eksisterende støtteordning, har Kommissionen gjort gældende, at forespørgslen må afvises, fordi den ikke indeholder de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for at give et anvendeligt svar på de forelagte spørgsmål.

34. Kommissionen finder hvad dette angår, at oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen ikke gør det muligt at afgøre, om artikel 10, stk. 1, i loven om udbyttebeskatning udgør en støtteordning, om denne støtteordning i bekræftende fald udgør en eksisterende eller en ny støtteordning, og om ordningen er forenelig med EU-markedet.

35. Med hensyn til, om den omtvistede skatteforanstaltning udgør en støtteordning, har Kommissionen gjort gældende, at det ikke er muligt at anvende det ræsonnement analogt, som blev anlagt i førnævnte afgørelser, navnlig fordi det ikke kan udelukkes, at kredsen af berettigede i henhold til artikel 10, stk. 1, i loven om udbyttebeskatning er bredere end den, som er omhandlet i artikel 2, stk. 7, i loven om selskabsbeskatning.

36. Kommissionen har tilføjet, at den omtvistede skatteforanstaltning er blevet ændret flere gange, siden den blev indført, og at dette ligeledes gør det umuligt at vide, om der er tale om en eksisterende støtteordning¹³.

37. Under alle omstændigheder udgør udvidelsen af kredsen af berettigede til tilbagebetaling af udbytteskat med henblik på at sikre, at skatten er i overensstemmelse med artikel 63 TEUF, efter Kommissionens opfattelse en særskilt ændring af den i artikel 10, stk. 1, i loven om udbyttebeskatning fastsatte ordning, som skal vurderes separat i forhold til denne ordning, og som derfor ikke kan påvirke bedømmelsen af den omtvistede skatteforanstaltning. Hvad dette angår har Kommissionen gjort gældende, at forelæggelsesafgørelsen ikke indeholder tilstrækkelige oplysninger til, at det kan afgøres, om denne særskilte ændring i sig selv udgør støtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

38. Med hensyn til, om anmodninger om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling, skal det bemærkes, at Domstolen ifølge dens faste praksis principielt er forpligtet til at træffe afgørelse, når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten. Heraf følger, at der foreligger en formodning for, at spørgsmål om EU-retten er relevante. Domstolen kan kun afvise at træffe afgørelse om et præjudicielt spørgsmål fremsat af en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af

12 – Kommissionens afgørelse (EU) 2016/634 af 21.1.2016 om statsstøtte SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 og ex CP 115/2004), som Nederlandene har gennemført – Fritagelse af offentlige virksomheder for selskabsskat (EUT 2016, L 113, s. 148). Kommissionen fastslog i afgørelsen, at den nederlandske lovgiver på trods af den lovændring, der var blevet vedtaget i Nederlandene i 2015, og hvorved den fritagelse for selskabsskat, som størstedelen af de offentlige virksomheder i Nederlandene var indrømmet, var blevet ophævet med virkning fra den 1.1.2016, ikke desto mindre havde opretholdt fritagelsen for selskabsskat for visse havne, hvilket udgjorde statsstøtte, som var uforenelig med EU-markedet.

13 – Kommissionen har peget på, at loven om udbyttebeskatning har efterfulgt en afgørelse om udbytteskat, som hidrører fra 1941, og at loven om udbyttebeskatning ifølge parlamentets dokumenter kun havde til formål at foretage en »teknisk revision« af denne afgørelse. Imidlertid er såvel den beløbsmæssige grænse for at være berettiget til tilbagebetaling som kredsen af berettigede under ordningen efterfølgende blevet ændret flere gange. Efter Kommissionens opfattelse skal det derfor vurderes, om disse ændringer har gjort den eksisterende støtteordning til en ny støtteordning.

EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål¹⁴.

39. Med hensyn til sidstnævnte punkt bemærkes, at det af hensyn til behovet for at opnå en fortolkning af EU-retten, som den nationale ret kan bruge, er påkrævet – således som det angives i artikel 94 i Domstolens procesreglement – at denne giver en beskrivelse af de faktiske omstændigheder og regler, som de forelagte spørgsmål hænger sammen med, eller i al fald forklarer de faktiske forhold, der er baggrunden for dens spørgsmål¹⁵.

40. Mangel på visse indledende oplysninger fra den forelæggende ret fører dog som følge af den samarbejdsånd, der består i forholdet mellem de nationale retter og Domstolen inden for rammerne af den præjudicielle procedure, ikke nødvendigvis til, at anmodningen skal afvises fra realitetsbehandling, såfremt Domstolen på trods af disse mangler på baggrund af de oplysninger, der fremgår af sagsakterne, finder, at den er i stand til at give den forelæggende ret et nyttigt svar¹⁶.

41. Det skal understreges, at spørgsmålet om, hvorvidt den omtvistede skatteforanstaltning udgør en støtteordning, ikke er genstand for de præjudicielle spørgsmål. Det forholder sig dog således, at de to præjudicielle spørgsmål kun er relevante, hvis skatteforanstaltningen rent faktisk er en statsstøtte.

42. I denne forbindelse vil jeg anføre, at skønt den omtvistede skatteforanstaltning udgør en skattefordel, er de faktiske og retlige oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, ikke tilstrækkelige til at afgøre, om det er sikkert, at der ved denne fordel indføres en statsstøtte som omhandlet i artikel 107 TEUF.

43. Ganske vist kunne den omtvistede skatteforanstaltning i form af et fradrag i den forskudsvise indeholdte selskabsskat eventuelt betragtes som en statsstøtteordning, fordi den gælder for nederlandske juridiske personer, for hvilke fritagelsen for selskabsskat i henhold til artikel 2, stk. 7, i loven om selskabsbeskatning udgør en statsstøtte, som er omhandlet i Kommissionens afgørelser.

44. Således som Kommissionen har gjort gældende, savnes imidlertid på grund af manglen på nærmere oplysninger om de retsfor skrifter, der gælder for tilbagebetalingen af udbytteskatten, det kendskab til både det nøjagtige anvendelsesområde for artikel 10, stk. 1, i loven om udbyttebeskatning og, navnlig, de konkrete gennemførelsesbestemmelser til artiklen, som er nødvendigt for at vurdere alle de kriterier, på grundlag af hvilke en støtteforanstaltning kan kvalificeres som statsstøtte.

45. At den forelæggende ret ikke har givet disse indledende oplysninger, mener jeg dog ikke er til hinder for, at Domstolen giver den forelæggende ret et svar, som er relevant for løsningen af tvisten i hovedsagen.

14 – Jf. dom af 21.12.2016, Vervloet m.fl. (C-76/15, EU:C:2016:975, præmis 56 og 57), af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 24 og 25), og af 7.3.2018, flightright m.fl. (C-274/16, C-447/16 og C-448/16, EU:C:2018:160, præmis 46).

15 – Jf. dom af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 26), af 9.11.2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, præmis 22), og af 20.12.2017, Asociación Profesional Elite Taxi (C-434/15, EU:C:2017:981, præmis 24).

16 – Jf. dom af 11.12.2014, Azienda sanitaria locale n. 5 »Spezzino« m.fl. (C-113/13, EU:C:2014:2440, præmis 48), af 28.1.2016, CASTA m.fl. (C-50/14, EU:C:2016:56, præmis 48), af 27.10.2016, Audace m.fl. (C-114/15, EU:C:2016:813, præmis 38), og af 8.12.2016, Undis Servizi (C-553/15, EU:C:2016:935, præmis 25).

46. Da den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse ikke drejer sig om, hvorvidt den omtvistede skatteforanstaltning kan kvalificeres som »statsstøtte«, og da det tilkommer den nationale domstol at afgøre dette¹⁷, er det i denne sag ikke i sig selv til hinder for, at Domstolen giver et svar, som er relevant for løsningen af tvisten i hovedsagen, at den forelæggende ret har tillagt afgørelserne større rækkevidde end Kommissionen.

47. Endvidere er det efter min opfattelse forventeligt, at den forelæggende ret har kvalificeret foranstaltningen som statsstøtte i betragtning af, at Kommissionen kvalificerede den i loven om selskabsbeskatning fastsatte fritagelse for selskabsskat for visse offentlige virksomheder som en støtteordning, og i betragtning af forbindelsen mellem denne ordning og den omtvistede skatteforanstaltning.

48. Hvis ordningen rent faktisk udgør en støtteordning, er tvivlen om, hvorvidt denne støtteordning er eksisterende eller ny, fordi den er blevet ændret flere gange, siden den blev indført, desuden ikke til hinder for at give den forelæggende ret et anvendeligt svar, hvori det successivt lægges til grund, at den omtvistede skatteforanstaltning udgør en eksisterende og en ny støtteordning.

49. Det er heller ikke afgørende for, om der kan gives den forelæggende ret et anvendeligt svar, om den omtvistede skatteforanstaltning er en statsstøtte, der er forenelig med EU-markedet. Hvis den er en eksisterende støtte, skal den anses for lovlig, så længe Kommissionen ikke har fastslået, at den er uforenelig med EU-markedet¹⁸, hvilket er tilfældet i tvisten i hovedsagen, hvori Kommissionen ikke har taget specifikt stilling til den omtvistede skatteforanstaltning.

50. Hvis foranstaltningen er en ny støtte, og der ikke foreligger oplysninger om, at den er blevet anmeldt, er det ikke udelukket, at den er ulovlig som omhandlet i artikel 1, litra f), i forordning nr. 659/1999. Støtten forekommer nemlig at være blevet iværksat, før Kommissionen har truffet afgørelse om at godkende den, hvilket er i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF. Konsekvenserne af disse to situationer kan undersøges behørigt ved først at undersøge, om der er tale om en eksisterende støtteordning, og derpå, om der er tale om en ny.

51. Endelig skal det bemærkes, at spørgsmålet om, hvorvidt en afgørelse truffet af den forelæggende ret, hvori denne tager A-Fonds' påstand om tilbagebetaling¹⁹ til følge, *i sig selv* udgør statsstøtte, kun er relevant, hvis man vurderer – således som Kommissionen gør – at en sådan afgørelse kan udgøre statsstøtte. Således som jeg forklarer i dette forslag til afgørelse, deler jeg ikke Kommissionens vurdering²⁰.

52. Det følger af ovenstående betragtninger som helhed, at skønt det tilkommer den forelæggende ret at foretage de undersøgelser, som er nødvendige for at kvalificere den omtvistede skatteforanstaltning som statsstøtte, indeholder forelæggelsesafgørelsen tilstrækkelige faktiske og retlige oplysninger til, at Domstolen kan give den forelæggende ret et svar, som er relevant for løsningen af tvisten i hovedsagen.

53. De spørgsmål, som er forelagt til præjudiciel afgørelse, kan følgelig efter min opfattelse antages til realitetsbehandling.

54. Ved besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål lægger jeg i det følgende til grund, at den skattefordel, som er omhandlet i artikel 10, stk. 1, i loven om udbyttebeskatning, rent faktisk udgør en statsstøtteordning.

17 – Jf. bl.a. dom af 8.11.2001, *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 29).

18 – Jf. bl.a. dom af 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 41).

19 – Jf. punkt 37 i dette forslag til afgørelse.

20 – Jf. afsnit IV.C.3.a) i dette forslag til afgørelse.

C. De præjudicielle spørgsmål

1. Indledende betragtninger om den forelæggende rets spørgsmål

55. Indledningsvis noterer jeg mig, at den forelæggende ret ikke har stillet Domstolen spørgsmål om de frie kapitalbevægelser, som den finder med sikkerhed er blevet tilsidesat som følge af betingelsen om hjemsted i den omtvistede skatteforanstaltning²¹. Jeg behandler derfor ikke dette aspekt i mit forslag til afgørelse.

56. Med sine to spørgsmål ønsker den forelæggende nærmere bestemt oplyst, hvorvidt en afgørelse truffet af en national domstol, som bevirker en udvidelse af kredsen af berettigede under en eksisterende statsstøtteordning, i sig selv kan udgøre statsstøtte, mere specifikt ny støtte som omhandlet i artikel 1, litra c), i forordning nr. 659/1999, fordi den ændrer en bestående støtte. I givet fald ønsker retten nærmere bestemt oplyst, om den nationale domstol har pligt til at anmelde en sådan afgørelse til Kommissionen i medfør af artikel 108, stk. 3, TEUF.

57. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den forelæggende ret ligeledes er i tvivl om, hvorvidt den er kompetent til at afgøre, om betingelsen om hjemsted er forenelig med artikel 63 TEUF, og til at tage A-Fonds' påstand til følge i betragtning af den kompetencefordeling mellem de nationale domstole og Kommissionen, som følger af artikel 107 TEUF og 108 TEUF som fortolket af Domstolen i Iannelli-dommen²² og Nygård-dommen²³.

58. Eftersom de to præjudicielle spørgsmål kun er relevante, hvis den forelæggende ret har kompetence til at træffe afgørelse om dette element i støtteordningen på grundlag af artikel 63 TEUF, fokuserer jeg i min bedømmelse på dette indledende punkt (afsnit 2), inden jeg besvarer de to præjudicielle spørgsmål, som jeg behandler samlet (afsnit 3).

2. Den forelæggende rets kompetence til at efterprøve betingelsen om hjemsted i den omtvistede skatteforanstaltning på grundlag af artikel 63 TEUF (indledende spørgsmål i forhold til de præjudicielle spørgsmål)

59. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om den har kompetence til at efterprøve, om betingelsen om hjemsted i den omtvistede skatteforanstaltning er forenelig med artikel 63 TEUF, hvis foranstaltningen kvalificeres som statsstøtte.

60. Efter min opfattelse er det væsentligt at oplyse den forelæggende ret om dette punkt, da jeg mener, at tvisten i hovedsagen fremhæver den nødvendige sammenhæng mellem reglerne for kontrol med statsstøtte og beskyttelsen af bevægelsesfrihederne, som den nationale domstol skal sikre ved hjælp af deres direkte virkning.

61. Ifølge Domstolens faste praksis påhviler kontrollen med statsstøtteforanstaltninger i henhold til artikel 107 TEUF og 108 TEUF nemlig dels Kommissionen, dels de nationale domstole, idet deres respektive roller supplerer hinanden, men er adskilte²⁴.

21 – Jeg bemærker imidlertid, at den nederlandske regering har anfægtet den forelæggende rets opfattelse. Den nævnte regering finder nemlig, at A-Fonds på grund af sin bankvirksomhed (jf. hvad dette angår punkt 15 i dette forslag til afgørelse) skal sammenlignes med selskabsskattepligtige offentligretlige virksomheder såsom andre banker, der ejes af de offentlige myndigheder. Ifølge den nederlandske regering kan der drages den konklusion af denne sammenligning, at A-Fonds og de øvrige banker, som ejes af offentlige myndigheder, behandles på samme måde, eftersom ingen af dem har ret til tilbagebetaling af udbytteskatten.

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

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

24 – Jf. dom af 21.11.1991, Fédération nationale af commerce extérieur des produits alimentaires og Syndicat national des négociants og transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, præmis 8), af 5.10.2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, præmis 37), og af 21.11.2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, præmis 27).

62. Mens det alene er Kommissionen, der i denne henseende er underlagt Unionens retsinstansers efterprøvelse, som er kompetent til at træffe afgørelse om støtteforanstaltningernes forenelighed med EU-markedet, har de nationale retter til opgave – indtil Kommissionen har truffet endelig afgørelse – at sikre borgernes rettigheder i tilfælde, hvor de statslige myndigheder tilsidesætter forbuddet i artikel 108, stk. 3, TEUF. De nationale retters beføjelse er et resultat af den direkte virkning af denne bestemmelse, som har til formål at forbyde, at påtænkte støtteforanstaltninger gennemføres, før Kommissionen har godkendt dem²⁵.

63. Domstolen har flere gange fremhævet, at den centrale og eksklusive beføjelse, som ved artikel 107 TEUF og 108 TEUF er tillagt Kommissionen til at afgøre, om en støtteforanstaltning eventuelt er uforenelig med EU-markedet, er grundlæggende forskellig fra den beføjelse, som tilkommer de nationale domstole til at beskytte de rettigheder, som borgerne har som følge af den direkte virkning af forbuddet i artikel 108, stk. 3, sidste punktum, TEUF²⁶.

64. Med hensyn til Kommissionen har Domstolen fastslået, at selv om den i artikel 107 TEUF og 108 TEUF fastsatte procedure overlader et betydeligt skøn til denne med henblik på vurderingen af, om en statsstøtteordning kan forenes med EU-markedets krav, må denne procedure dog aldrig føre til resultater, der er i strid med traktatens særlige bestemmelser²⁷. Heraf følger, at Kommissionen er forpligtet til at tage fornødent hensyn til sammenhængen mellem artikel 107 TEUF og andre traktatbestemmelser. Denne forpligtelse for Kommissionen gælder specielt i tilfælde, hvor de andre bestemmelser også tilsigter at forhindre, at konkurrencen inden for EU-markedet fordrejes²⁸.

65. Hvad de nationale domstoles rolle angår har Domstolen gentagne gange erindret om, at de skal sikre over for borgerne, at der drages alle konsekvenser af en tilsidesættelse af artikel 108, stk. 3, TEUF i henhold til national ret, såvel med hensyn til gennemførelsesretsakternes gyldighed som med hensyn til tilbagesøgning af den finansielle støtte, der er tildelt i strid med denne bestemmelse. Selv om de nationale domstole i denne sammenhæng eventuelt skal tage stilling til, om en national foranstaltning skal kvalificeres som statsstøtte som omhandlet i artikel 107 TEUF, kan de dog ikke tage stilling til, om de pågældende støtteforanstaltninger er forenelige med EU-markedet, idet Kommissionen er enekompetent til at træffe afgørelse herom, under forbehold af Domstolens prøvelsesret²⁹.

66. Det er dog ligeledes fast retspraksis, at de grundlæggende friheder i henhold til EUF-traktaten, som har direkte virkning, skaber rettigheder for borgerne, som de nationale domstole er forpligtet til at beskytte. En national ret, som inden for rammerne af sin kompetence skal anvende EU-rettens regler, er således forpligtet til at sikre den fulde virkning af disse regler og om fornødent af egen drift at undlade at anvende enhver modstående bestemmelse i national lovgivning³⁰.

67. Domstolen har i denne sammenhæng tidligere skullet tage stilling til, om Kommissionens enekompetence til at afgøre, om en støtteforanstaltning er forenelig med EU-markedet i henhold til artikel 107 TEUF og 108 TEUF, er til hinder for at påberåbe sig disse bestemmelser for de nationale domstole i tilfælde af overtrædelse af andre bestemmelser i EUF-traktaten, som har direkte virkning.

25 – Jf. dom af 21.11.1991, *Fédération nationale af commerce extérieur des produits alimentaires og Syndicat national des négociants og transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, præmis 9-13), af 5.10.2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, præmis 36-38), og af 21.11.2013, *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:755, præmis 27-29).

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

27 – Dom af 15.6.1993, *Matra mod Kommissionen* (C-225/91, EU:C:1993:239, præmis 41).

28 – Dom af 15.6.1993, *Matra mod Kommissionen* (C-225/91, EU:C:1993:239, præmis 42).

29 – Jf. bl.a. dom af 8.11.2001, *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 27 og 29).

30 – Jf. bl.a. dom af 18.7.2007, *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, præmis 61).

68. Hvad dette angår blev Domstolen i Iannelli-sagen³¹ bl.a. forelagt et spørgsmål om, hvorvidt en eksisterende støtteforanstaltning, om hvis forenelighed Kommissionen for så vidt angår de i hovedsagen relevante datoer ikke havde truffet afgørelse, ligeledes kunne prøves af den nationale domstol på grundlag af bestemmelserne om frie varebevægelser, herunder navnlig artikel 34 TEUF³².

69. Domstolen svarede først, at den omstændighed, at en ordning med støtte fra staten eller af statsmidler, blot fordi den er til fordel for visse indenlandske virksomheder eller produktioner, kan udgøre en i det mindste indirekte hindring for indførslen af tilsvarende eller konkurrerende varer hidrørende fra andre medlemsstater, i sig selv kan bevirke, at en støtte som sådan ligestilles med en foranstaltning med tilsvarende virkning som en kvantitativ restriktion som omhandlet i artikel 34 TEUF. Endvidere ville en så udvidet fortolkning af artikel 34 TEUF, at denne i sig selv ligestiller en støtte ifølge artikel 107 TEUF med en af artikel 34 TEUF omfattet kvantitativ restriktion, bevirke en ændring af rækkevidden af artikel 107 TEUF og 108 TEUF og ændre den kompetencefordeling, som traktaten har tilsigtet ved at foreskrive den i artikel 108 TEUF nævnte løbende undersøgelse.

70. Domstolen tilføjede, at gennemførelsesforanstaltninger til en støtte, som er uforenelige med andre særlige traktatbestemmelser end artikel 107 TEUF og 108 TEUF, kan være så »uløseligt forbundet med støttens formål, at det ikke er muligt at bedømme dem isoleret, således at deres virkning for den samlede støttes forenelighed eller uforenelighed nødvendigvis må bedømmes efter fremgangsmåden i artikel [108 TEUF]«³³.

71. Domstolen medgav dog, at »det forholder sig [...] anderledes, hvis det ved undersøgelsen af en støtteordning er muligt at isolere de betingelser eller elementer, der, skønt de udgør en del af denne ordning, kan anses som unødvendige for gennemførelsen af dens formål eller for dens forvaltning«. I dette sidstnævnte tilfælde »kan det ikke af den kompetencefordeling, som følger af [artikel 107 TEUF og 108 TEUF], udledes, at disse bestemmelser, hvor der foreligger krænkelse af andre traktatbestemmelser med direkte virkning, ikke kan påberåbes for de nationale retter, blot fordi det pågældende element udgør en gennemførelsesforanstaltning til en støtte«³⁴.

72. I 2002 tog Domstolen på ny stilling til dette punkt i Nygård-dommen³⁵. I den pågældende sag var Domstolen blevet forelagt et spørgsmål om, hvorvidt den omstændighed, at en national afgift er beregnet til at finansiere en støtteordning, der er blevet godkendt af Kommissionen i henhold til TEUF-bestemmelserne om statsstøtte, er til hinder for, at en national ret foretager en vurdering af denne afgifts forenelighed med andre traktatbestemmelser, der har direkte virkning, bl.a. artikel 110 TEUF³⁶.

73. I dommen udtalte Domstolen først, at selv om på den ene side artikel 107 TEUF og 108 TEUF og på den anden side artikel 110 TEUF har samme formål, nemlig at undgå, at de to former for indgreb, som en medlemsstat råder over – ydelse af støtte på den ene side og opkrævning af diskriminerende afgifter på den anden side – får den følge, at konkurrencevilkårene på EU-markedet fordrejes, gælder der imidlertid forskellige betingelser for at anvende disse bestemmelser, som er afpasset efter de to former for statslige foranstaltninger, som de regulerer, og desuden har bestemmelserne forskellige

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

32 – Tidligere artikel 30 EØF. Af klarhedshensyn henviser jeg i den resterende del af dette forslag til afgørelse kun til artiklerne i EUF-traktaten.

33 – Dom af 22.3.1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, præmis 10-14).

34 – Dom af 22.3.1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, præmis 14). Siden denne dom har Domstolen på ny taget stilling til forholdet mellem artikel 34 TEUF og 107 TEUF i traktatbrudssager, bl.a. i dom af 7.5.1985, Kommissionen mod Frankrig (18/84, EU:C:1985:175, præmis 13), af 5.6.1986, Kommissionen mod Italien (103/84, EU:C:1986:229, præmis 19), og af 20.3.1990, Du Pont de Nemours Italiana (C-21/88, EU:C:1990:121, præmis 19-21). Disse domme kan skabe tvivl om rækkevidden af Iannelli-dommen, idet Domstolen ikke sondrede mellem gennemførelsesforanstaltninger, der er uløseligt forbundet med støttens formål, og gennemførelsesforanstaltninger, der ikke er uløseligt forbundet med det. På dette punkt er Iannelli-dommen dog senere blevet bekræftet af dom af 23.4.2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

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

36 – Tidligere artikel 95 EF.

retsvirkninger, idet Kommissionens mellemkomst ved gennemførelsen af artikel 107 TEUF og 108 TEUF til forskel fra artikel 110 TEUF spiller en stor rolle³⁷. Domstolen konkluderede, at tilfælde af fiskal forskelsbehandling ikke er undtaget fra anvendelsen af artikel 110 TEUF af den grund, at de samtidig kan kvalificeres som finansieringsmidler for en statsstøtte.

74. Domstolen tilføjede, at proceduren i artikel 108 TEUF ikke på nogen måde er til hinder for, at en støtteordnings forenelighed med andre EU-bestemmelser end bestemmelserne i artikel 107 TEUF efterprøves af de nationale retter, når der er tale om traktatbestemmelser med direkte virkning³⁸.

75. Domstolen påpegede dog, idet den henviste til Iannelli-dommen³⁹, at »muligheden for, at de nationale retter kan bedømme en støtteordnings bestemmelser i forhold til andre traktatbestemmelser end [artikel 107 TEUF og 108 TEUF], [ganske vist forudsætter], at de pågældende bestemmelser kan bedømmes isoleret, dvs. at det drejer sig om betingelser eller elementer, der, skønt de udgør en del af den pågældende støtteordning, ikke er nødvendige for gennemførelsen af dens formål eller for dens forvaltning [...] Når denne forudsætning er opfyldt, kan det [...] ikke udledes af den kompetencefordeling, som følger af [artikel 107 TEUF og artikel 108 TEUF], at hvor der foreligger en overtrædelse af andre traktatbestemmelser med direkte virkning, kan disse sidstnævnte ikke påberåbes for de nationale retter, blot fordi det pågældende element udgør en gennemførelsesforanstaltning til en støtte«⁴⁰.

76. Til gengæld fremgår det af denne retspraksis, at når det drejer sig om betingelser eller elementer, som er nødvendige for gennemførelsen af støtteordningens formål eller forvaltning, er kompetencefordelingen til hinder for, at de nationale domstole træffer afgørelse om betingelsernes forenelighed på grundlag af andre regler end de i artikel 107 TEUF indeholdte.

77. I det foreliggende tilfælde bemærker jeg mig, at den forelæggende ret står over for en problematik, der er sammenlignelig med den, som Domstolen behandlede i førnævnte domme, selv om disse blev afsagt i andre sammenhænge.

78. Jeg kan derfor ikke give Kommissionen ret i, at påberåbelsen af artikel 63 TEUF i tvisten i hovedsagen intet har at gøre med Kommissionens eksklusive beføjelse til at afgøre, om støtteforanstaltninger er forenelige med EU-markedet, eftersom det netop drejer sig om, hvilket forhold der er mellem de to kompetenceområder.

79. I lighed med den forelæggende ret er jeg tilbøjelig til at mene, at ovennævnte retspraksis er relevant i det foreliggende tilfælde. Denne retspraksis gør det nemlig muligt at sikre den retsbeskyttelse, der for borgerne følger af den direkte virkning af traktatbestemmelser, og ved tilsidesættelse af disse bestemmelser at håndhæve dem på nationalt plan uden at gøre indgreb i den centrale rolle, som Kommissionen er tillagt ved artikel 107 TEUF og 108 TEUF som enekompetent for så vidt angår bedømmelsen af en støttes forenelighed med EU-markedet⁴¹.

37 – Dom af 23.4.2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, præmis 55).

38 – Dom af 23.4.2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, præmis 56).

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

40 – Dom af 23.4.2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, præmis 57 og 58). Domstolen fastslog i denne forbindelse, at selv om undersøgelsen af en støtteordnings forenelighed med EU-markedet tilkommer Kommissionen, under hensyn til, at denne undersøgelse angår økonomiske og sociale faktorer, kan det ikke bestrides, at for så vidt angår bedømmelsen af fordelingen af provenuet af en national skattelignende afgift er de nationale retter bedre i stand til at indsamle de nødvendige oplysninger og foretage bedømmelser heraf på grundlag af de oplysninger, der sædvanligvis fremgår af regnskaberne, og andre dokumenter vedrørende forvaltningen af de organer, der opkræver afgiften, og som uddeler tilskuddene eller andre fordele; jf. dommens præmis 61.

41 – Jf. i denne retning dom af 23.4.2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, præmis 62).

80. Om den forelæggende ret kan efterprøve betingelsen om hjemsted på grundlag af artikel 63 TEUF, afhænger følgelig i det foreliggende tilfælde af, om betingelsen kan bedømmes for sig, fordi den ikke er nødvendig for gennemførelsen af den omhandlede støtteordnings formål eller forvaltning. Jeg indrømmer, at denne vurdering ikke er uden vanskeligheder, og det så meget desto mere som Domstolen, så vidt det er mig bekendt, endnu ikke har taget stilling til en situation, hvor en gennemførelsesforanstaltning til en støtte anses for nødvendig for gennemførelsen af den pågældende støtteordnings formål eller forvaltning, således at den nationale domstol ikke er kompetent.

81. Efter min opfattelse er en gennemførelsesforanstaltning nødvendig for gennemførelsen af en støttes formål eller forvaltning, når den udgør et grundlæggende eller uomgængeligt element i støtten, således at det medfører en ændring af støttens rækkevidde eller væsentligste karakteristika, hvis foranstaltningen ikke må bringes i anvendelse.

82. I det foreliggende tilfælde forekommer betingelsen om hjemsted i Nederlandene mig, således som den nederlandske regering ligeledes har gjort gældende, at være nødvendig for gennemførelsen af den omhandlede støtteordnings formål eller forvaltning.

83. På baggrund af de oplysninger, den forelæggende ret har fremlagt om formålet med den omtvistede skatteforanstaltning, står det nemlig klart, at den nederlandske lovgiver har begrænset rækkevidden af den ordning, der fastsættes i artikel 10, stk. 1, i loven om udbyttebeskatning, til i Nederlandene hjemmehørende selskaber, som ikke skal betale selskabsskat. Således som den nederlandske regering har gjort gældende, kan i Nederlandene hjemmehørende offentligretlige virksomheder, som er fritaget for selskabsskat, nemlig ikke modregne den indeholdte udbytteskat i selskabsskatten. For at undgå, at udbytteskatten i et sådant tilfælde fortsætter med at belaste det oppebårne udbytte, bestemmes det i den omtvistede skatteforanstaltning, at den indeholdte udbytteskat tilbagebetales.

84. Det følger af ordningen, at betingelsen om hjemsted i Nederlandene er en betingelse for at blive tildelt støtten og dermed afgrænser de støtteberettigede. Betingelsen er følgelig et grundlæggende og uomgængeligt element i støtten. Hvis betingelsen ikke må bringes i anvendelse, fordi den er uforenelig med artikel 63 TEUF, således som den forelæggende ret har vurderet, indebærer det, at offentligretlige juridiske personer, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat end Nederlandene, og som ikke er fritaget for selskabsskat i Nederlandene, men som befinder sig i en sammenlignelig situation, er berettigede til støtten, hvilket medfører en ændring af støttens rækkevidde, således som den er fastsat af den nederlandske lovgiver.

85. Dette betyder efter min opfattelse, at betingelsen om hjemsted er uløseligt forbundet med formålet med den omtvistede skatteforanstaltning, således at dens indvirkning på støttens forenelighed eller uforenelighed i det hele henhører under Kommissionens enekompetence i henhold til proceduren i artikel 107 TEUF og 108 TEUF. Heraf følger, at den forelæggende ret er forhindret i at anvende artikel 63 TEUF⁴².

42 – Desuden skal det bemærkes, at det modsatte synspunkt fører til en speciel situation som i tvisten i hovedsagen, hvor en afgørelse om at tage den på artikel 63 TEUF baserede påstand til følge ville medføre en udvidelse af kredsen af berettigede under en støtteordning. Ifølge EU's statsstøtteregler kan ingen virksomhed imidlertid påberåbe sig ret til at modtage statsstøtte; jf. i samme retning generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Kotnik m.fl. (C-526/14, EU:C:2016:102, punkt 79). Med andre ord kan ingen medlemsstat anses for forpligtet til at yde en virksomhed statsstøtte, eftersom beslutningen om at yde en støtte er et politisk valg, der tilkommer de nationale lovgivningsmæssige og administrative organer. Det ville efter min opfattelse føre til en paradoksal situation, hvis EU-retten ikke desto mindre i medfør af andre bestemmelser såsom artikel 63 TEUF kunne forpligte de nationale domstole til at træffe afgørelser, der som følge af deres virkninger førte til en udvidelse af støtteordningers anvendelsesområde i strid med lovgivers hensigt.

86. Selv om de nationale domstole normalt skal overholde de bestemmelser i traktaten, som har direkte virkning, bør det kriterium, som blev opstillet i Iannelli-dommen og anvendt i Nygård-dommen, hvis det skal have reel betydning, efter min opfattelse – af de ovenfor anførte grunde – finde anvendelse på hovedsagen og indebære, at den forelæggende ret ikke har kompetence til at træffe afgørelse om, hvorvidt den omtvistede skatteforanstaltning er forenelig med artikel 63 TEUF.

87. Jeg foreslår følgelig, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål med, at artikel 107 TEUF og 108 TEUF er til hinder for, at en national domstol træffer afgørelse om, hvorvidt en betingelse om hjemsted i en eksisterende støtteordning er forenelig med artikel 63 TEUF, hvis betingelsen, som den i hovedsagen omhandlede, er uløseligt forbundet med støtteordningen i den forstand, at den er nødvendig for gennemførelsen af dennes formål eller forvaltning.

88. For det tilfælde at Domstolen finder, at ovennævnte retspraksis ikke er til hinder for, at den forelæggende ret efterprøver, om betingelsen om hjemsted er forenelig med artikel 63 TEUF, behandler jeg i det følgende afsnit subsidiært spørgsmålet om, hvorvidt statsstøttere reglerne er til hinder for, at en national domstol tager A-Fonds' påstand om tilbagebetaling til følge på grundlag af artikel 63 TEUF.

3. Spørgsmålet om, hvorvidt statsstøttere reglerne er til hinder for, at den nationale domstol tager påstanden om tilbagebetaling af udbytteskatten til A-Fonds på grundlag af artikel 63 TEUF til følge (det første og det andet præjudicielle spørgsmål)

89. Således som jeg forklarede i punkt 31 i dette forslag til afgørelse, har den forelæggende ret for forelæggelsen af de præjudicielle spørgsmål lagt til grund, at den omtvistede skatteforanstaltning udgør en eksisterende støtteordning. Således som Kommissionen har bemærket, forekommer skatteforanstaltningen imidlertid at være blevet ændret flere gange⁴³. Da der ikke forligger tilstrækkelige oplysninger fra den forelæggende ret om disse ændringer, er det ikke udelukket – således som Kommissionen ligeledes har bemærket – at den version af den omtvistede skatteforanstaltning, som var gældende i den periode, der er relevant for tvisten i hovedsagen, udgør ny støtte som omhandlet i artikel 1, litra c), i forordning nr. 659/1999.

90. For at besvare de præjudicielle spørgsmål er det derfor nødvendigt successivt at behandle støtteordningen ud fra, om den er henholdsvis eksisterende eller ny.

91. I de følgende afsnit forklarer jeg, hvorfor reglerne om statsstøtte efter min opfattelse ikke er til hinder for, at den nationale domstol tager påstanden om tilbagebetaling af udbytteskatten til A-Fonds til følge på grundlag af artikel 63 TEUF, hvis der er tale om en eksisterende støtteordning (afsnit a), og på grundlag af artikel 108, stk. 3, TEUF, hvis der er tale om en ny støtteordning (afsnit b).

a) En eksisterende støtteordning

92. Hvis den omtvistede skatteforanstaltning udgør en eksisterende støtteordning, må den anses for lovlig, så længe Kommissionen ikke har fastslået, at den er uforenelig med EU-markedet⁴⁴.

⁴³ – Jf. punkt 36 i dette forslag til afgørelse.

⁴⁴ – Jf. punkt 49 i dette forslag til afgørelse.

93. I en sådan situation forekommer reglerne om statsstøtte derfor ikke at være til hinder for at tiltræde A-Fonds' påstand om tilbagebetaling. Hvis Domstolen ikke er enig i min vurdering af kompetencespørgsmålet, betyder dette med andre ord efter min opfattelse, at den nationale ret i hovedsagen i tilfælde af, at den fastslår, at betingelsen om hjemsted strider imod artikel 63 TEUF, skal undlade at anvende denne betingelse og tage den af sagsøgeren i hovedsagen fremsatte påstand om tilbagebetaling af udbytteskatten til følge.

94. Jeg indrømmer, at de praktiske konsekvenser af en sådan afgørelse fører til en speciel situation. Selv om den nationale ret ved at træffe en sådan afgørelse fjerner konkurrenceforvridningen mellem offentlige virksomheder, som er hjemmehørende i Nederlandene, og offentlige virksomheder, der er etableret i en anden medlemsstat, vil afgørelsen samtidig kunne forstærke de konkurrenceforvridende virkninger, der måtte foreligge under hensyn til artikel 107, stk. 2 og 3, TEUF.

95. Da en sådan afgørelse ville medføre en udvidelse af kredsen af berettigede under en eksisterende statsstøtteordning, ønsker den forelæggende ret oplyst, om retsafgørelsen i sig selv kunne udgøre statsstøtte, nærmere bestemt ny støtte som omhandlet i artikel 1, litra c), i forordning nr. 659/1999, fordi den ville ændre en eksisterende støtte, og om en sådan afgørelse i bekræftende fald skal anmeldes til Kommissionen i medfør af artikel 108, stk. 3, TEUF.

96. Efter min opfattelse kan en afgørelse, som en national domstol har truffet som led i sin opgave med hensyn til at beskytte de frie kapitalbevægelser, ikke i sig selv udgøre en statsstøtteforanstaltning som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

97. En sådan afgørelse kan nemlig – således som A-Fonds og den nederlandske regering ligeledes har gjort gældende – ikke anses for at kunne tilregnes medlemsstaterne som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, hvilket er en af betingelserne for kvalifikationen »statsstøtte«.

98. Begrebet støtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF vedrører de beslutninger fra medlemsstaterne, hvorved disse med henblik på gennemførelsen af deres egne økonomiske og sociale mål stiller midler til rådighed for virksomheder eller andre retssubjekter eller giver dem fordele, der skal begunstige virkeliggørelsen af de ønskede økonomiske eller sociale mål⁴⁵. Beslutningen om at tildele en støtte og gennemførelsesforanstaltningerne til en sådan foranstaltning udgør med andre ord et politisk valg, der tilkommer de nationale lovgivende og administrative organer under Kommissionens og Domstolens kontrol.

99. Selv om, i denne sammenhæng, de nationale domstole som offentlige organer er en del af en medlemsstat, er det deres opgave som uafhængige retsinstanser at sikre, at EU-retten overholdes, hvorfor deres afgørelser ikke kan anses for at kunne tilregnes staten i den førnævnte i artikel 107, stk. 1, TEUF omhandlede forstand og i sig selv udgøre en statsstøtteforanstaltning.

100. Det forholder sig således i tvisten i hovedsagen. Tilbagebetalingen af skatten udgør kun en konsekvens af den nationale retsinstans' gennemførelse som led i dens opgave af de frie kapitalbevægelser i en konkret tvist.

101. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at afgørelsen ikke har virkning erga omnes, men at den udelukkende vedrører den situation, hvori sagsøgeren i hovedsagen befinder sig. Spørgsmålet om, hvorvidt andre offentligretlige juridiske personer, som ikke er hjemmehørende i Nederlandene, ligeledes har ret til tilbagebetaling af skatten under påberåbelse af artikel 63 TEUF, forudsætter, at den forelæggende ret ud fra en konkret vurdering finder, at den pågældende person befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med den, hvori offentlige virksomheder, som er hjemmehørende i Nederlandene, og som ikke har pligt til at betale nederlandsk selskabsskat, befinder sig.

45 – Jf. bl.a. dom af 27.3.1980, *Denkavit italiana* (61/79, EU:C:1980:100, præmis 31).

102. Af samme grund vil en afgørelse truffet af den forelæggende ret, hvorved A-Fonds' påstand om tilbagebetaling tages til følge, hverken have til formål eller til følge at ændre lovbestemmelserne om den i artikel 10, stk. 1, i loven om udbyttebeskatning fastsatte skatteforanstaltning generelt, men medføre, at en betingelse i de nationale retsfor skrifter, som strider imod med artikel 63 TEUF, ikke må bringes i anvendelse i den konkrete tvist, som er indbragt for den.

103. For det tilfælde, at Domstolen ikke desto mindre finder, at en sådan afgørelse truffet af den nationale retsinstans på grund af *sine virkninger* i sig selv kan udgøre en støtteforanstaltning som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, og at denne støtte er ny og skal anmeldes som omhandlet i artikel 108, stk. 3, TEUF, henleder jeg Domstolens opmærksomhed på de praktiske vanskeligheder, et sådant standpunkt giver anledning til. Det ville nemlig logisk set foranledige den nationale ret til at udsætte sagen med henblik på – eventuelt gennem medlemsstatens regering – at anmelde sin påtænkte afgørelse, der på grund af sine virkninger ville kunne udgøre ny støtte. Endvidere ville den nationale domstol først kunne træffe sin afgørelse, efter at Kommissionen havde truffet afgørelse om at godkende støtten, eventuelt efter en formel undersøgelsesprocedure, hvilket ville gøre processen fuldstændig uigennemførlig⁴⁶.

104. Efter min opfattelse kan artikel 108, stk. 3, TEUF ikke indebære, at en retsinstans' afgørelse skal afhænge af Kommissionens mellemkomst, da dette vil stride imod principperne om det dømmende hvervs uafhængighed og upartiskhed og princippet om, at dommernes votering er hemmelig. Således som den nederlandske regering har gjort gældende, påhviler pligten til at anmelde en påtænkt støtte nemlig kun de statslige organer, som er i stand til at tildele støtte, hvilket i det foreliggende tilfælde vil sige den nederlandske regering eller de nederlandske myndigheder.

105. Endelig vil jeg nævne, at den forelæggende ret i forbindelse med forelæggelsen af de præjudicielle spørgsmål har henvist til DEI-dommen⁴⁷. Selv om denne dom – således som den forelæggende ret har anført – kunne fortolkes således, at en retsafgørelse generelt i sig selv kan udgøre ny støtte, fordi den kan medføre en ændring af en eksisterende støtte, og ville skulle anmeldes i medfør af artikel 108, stk. 3, TEUF, er jeg ikke sikker på, at dette er den reelle betydning af denne dom.

106. Det kunne nemlig ligeledes udledes, at Domstolen blot inden for rammerne af en appel med hensyn til en ganske særlig situation, der vedrørte en foreløbig forholdsregel truffet af en national domstol i en sag om sådanne forholdsregler, fandt, at den pågældende forholdsregel kunne have de samme virkninger som en statsstøtte, og at Retten ikke generelt kunne fastslå, at nationale domstole i sager om foreløbige forholdsregler er fritaget for at overholde artikel 107 TEUF og 108 TEUF⁴⁸.

107. Under alle omstændigheder opfordrer jeg på grund af tvivlen om den reelle betydning af denne dom Domstolen til at benytte den lejlighed, som hovedsagen giver anledning til, til at ændre den praksis, der følger af DEI-dommen, hvis betydningen af denne dom faktisk er den, som den nationale ret har angivet, eller at tydeliggøre den.

46 – Jeg henviser i øvrigt til, at anmeldelse af ny støtte skal foretages ved hjælp af en anmeldelsesformular, der findes i bilag I, del I, til Kommissionens forordning (EF) nr. 794/2004 af 21.4.2004 om gennemførelse af Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93. Det skal påpeges, at selv om anmeldelsen i henhold til forordningens artikel 3, stk. 1, skal indgives til Kommissionen af den pågældende medlemsstats faste repræsentant, er dommerne ved de nationale domstole ikke nødvendigvis i stand til at give de oplysninger, der skal meddeles på anmeldelsesformularen i bilag I, del I, til forordningen.

47 – Dom af 26.10.2016, DEI og Kommissionen mod Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, præmis 59 og 108).

48 – Jf. hvad dette angår bl.a. dom af 26.10.2016, DEI og Kommissionen mod Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, præmis 59, 60 og 103-108).

108. Af de ovennævnte grunde foreslår jeg subsidiært, at Domstolen besvarer de forelagte spørgsmål med, at reglerne om statsstøtte i tilfælde, hvor der er tale om en eksisterende støtteordning, som Kommissionen ikke har taget stilling til, ikke er til hinder for, at en national retsinstans i en tvist, som den er blevet forelagt, tager en påstand, som en støtteberettiget part har fremsat på grundlag af de frie kapitalbevægelser, til følge. En sådan afgørelse udgør ikke i selv statsstøtte og forpligter ikke de nationale domstole til at anmelde afgørelsen til Kommissionen.

b) En ny støtteordning

109. Hvis den omtvistede skatteforanstaltning udgør en ny støtteordning som omhandlet i artikel 1, litra c), i forordning nr. 659/1999, er der tale om ulovlig støtte som omhandlet i forordningens artikel 1, litra f), eftersom ordningen ville være indført i strid med anmeldelsespligten efter artikel 108, stk. 3, TEUF⁴⁹.

110. Det spørgsmål, som derpå opstår, er, om den forelæggende ret på trods af, at støtteordningen er uforenelig med artikel 63 TEUF, kunne være forpligtet til at nægte A-Fonds tilbagebetaling af udbytteskatten for at overholde det forbud mod at gennemføre foranstaltningen, som er indeholdt i artikel 108, stk. 3, TEUF.

111. Jeg bemærker, at dette spørgsmål er specielt på den måde, at de konsekvenser, der skal drages af en tilsidesættelse af artikel 63 TEUF, og dem, der følger af en tilsidesættelse af den anmeldelsespligt, der fastsættes i artikel 108, stk. 3, TEUF, i realiteten er indbyrdes modstridende.

112. Mens en overtrædelse af artikel 63 TEUF medfører, at de nationale retsfor skrifter, der strider imod denne artikel, ikke må bringes i anvendelse⁵⁰, hvilket i det foreliggende tilfælde i princippet fører til, at A-Fonds indrømmes tilbagebetaling af udbytteskatten som følge af, at betingelsen om hjemsted ikke må bringes i anvendelse, fører en tilsidesættelse af anmeldelsespligten efter artikel 108, stk. 3, TEUF derimod til, at støtteordningen er ulovlig og ugyldig, hvilket i det foreliggende tilfælde er til hinder for, at A-Fonds indrømmes tilbagebetalingen.

113. De nationale retsinstanser skal nemlig ifølge Domstolens faste praksis vedrørende den i artikel 108, stk. 3, TEUF omhandlede anmeldelsespligt undlade at anvende de nationale bestemmelser, hvorved de ulovlige privilegier er blevet indført, hvis denne pligt er blevet tilsidesat⁵¹. Hvis dette forbud overtrædes i forbindelse med de nationale støtteforanstaltninger, har det nemlig den retlige konsekvens, at de er ulovlige⁵², hvilket i princippet medfører, at de er ugyldige⁵³.

114. Hvad mere specifikt angår godtgørelse af en afgift, som udgør en ulovlig støtteforanstaltning, fordi den er indrømmet i strid med anmeldelsespligten, har Domstolen fastslået, at det ikke ville være i overensstemmelse med Unionens interesse at foreskrive en sådan godtgørelse til andre virksomheder, såfremt kredsen af støttemodtagere herved blev udvidet, og støttens virkninger således blev øget i stedet for at blive fjernet⁵⁴. Ifølge Domstolen må de nationale domstole således ikke blot udvide støtten til at omfatte en yderligere gruppe modtagere⁵⁵.

49 – Jf. punkt 50 i dette forslag til afgørelse.

50 – Jf. bl.a. dom af 18.12.2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 27).

51 – Jf. bl.a. dom af 16.4.2015, Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, præmis 53).

52 – Jf. dom af 27.10.2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04 – C-270/04, C-276/04 og C-321/04 – C-325/04, EU:C:2005:657, præmis 30), og af 8.12.2011, Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, præmis 28).

53 – Jf. bl.a. dom af 21.11.1991, Fédération nationale af commerce extérieur des produits alimentaires og Syndicat national des négociants og transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, præmis 16 og 17), af 21.10.2003, van Calster m.fl. (C-261/01 og C-262/01, EU:C:2003:571, præmis 63), af 5.10.2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, præmis 41), og af 12.2.2008, CELF og ministre de la Culture og de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, præmis 40).

54 – Jf. bl.a. dom af 5.10.2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, præmis 49).

55 – Jf. bl.a. dom af 5.10.2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, præmis 50).

115. Jeg bemærker, at den situation, der gav anledning til ovennævnte retspraksis, adskiller sig fra situationen i hovedsagen i den forstand, at der i hovedsagen ikke alene er tale om ulovlig støtte, men ligeledes om en tilsidesættelse af artikel 63 TEUF, som der i princippet rådes bod på ved, at påstanden om tilbagebetaling af udbytteskatten til A-Fonds tages til følge.

116. Ikke desto mindre forholder det sig efter min opfattelse ikke anderledes i denne situation. De nationale domstole skal overholde gennemførelsesforbuddet generelt og fuldstændigt. Det er nødvendigt at beskytte de parter, der påvirkes af den fordrejning af konkurrencen, som tildelingen af den ulovlige støtte medfører⁵⁶.

117. Så længe Kommissionen ikke har undersøgt, om støtten er forenelig med EU-markedet, ville det efter min opfattelse ikke være i overensstemmelse med EU-retten at påbyde, at der ydes andre virksomheder støtte, hvis en sådan afgørelse medfører en udvidelse af kredsen af støtteberettigede, og støttens virkninger derved øges i stedet for at blive fjernet⁵⁷.

118. Hvis der er tale om en ny og ulovlig støtteordning, er gennemførelsesforbuddet i artikel 108, stk. 3, TEUF følgelig til hinder for, at den forelæggende ret tager påstanden om tilbagebetaling af udbytteskatten til A-Fonds til følge.

V. Forslag til afgørelse

119. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Gerechtshof 's-Hertogenbosch (appeldomstolen i Hertogenbosch, Nederlandene) forelagte spørgsmål på følgende måde:

»Artikel 107 TEUF og 108 TEUF er til hinder for, at en national domstol træffer afgørelse om, hvorvidt en betingelse om hjemsted i en eksisterende støtteordning er forenelig med artikel 63 TEUF, hvis betingelsen, som den i hovedsagen omhandlede, er uløseligt forbundet med støtteordningen i den forstand, at den er nødvendig for gennemførelsen af dennes formål eller forvaltning.«

56 – Dom af 12.2.2008, CELF og ministre de la Culture og de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, præmis 38).

57 – Jf. ligeledes i denne retning generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, punkt 27-30). Det skal bemærkes, at Domstolen i den pågældende sag afviste det første præjudicielle spørgsmål og derfor ikke tog direkte stilling til dette spørgsmål.