



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 14 september 2017*

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för kapital – Artikel 63 FEUF – Tillämpningsområde – En medlemsstats skattelagstiftning – Bolagsskatt – Skattetillgodohavande – Pensionsfonder – Aktieägare som inte är skattskyldiga för investeringsinkomster nekans skattetillgodohavande för utdelning härrörande från utländsk inkomst – Tolkning av domen av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774)* – Skattetillgodohavande som hållits inne rättsstridigt – Rättsmedel”

I mål C-628/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen (England och Wales), avdelningen för tvistemål, Förenade kungariket) genom beslut av den 11 november 2015, som inkom till domstolen den 24 november 2015, i målet

The Trustees of the BT Pension Scheme

mot

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna A. Prechal, A. Rosas (referent), C. Toader och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 november 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- The Trustees of the BT Pension Scheme, genom M. Gammie, QC, C. McDonnell, barrister, N. Hine, solicitor, och R. Collins, solicitor,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Simmons, J. Kraehling och D. Robertson, samtliga i genskap av ombud, biträdda av R. Baldry, QC,

* Rättegångsspråk: engelska.

– Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och W. Roels, båda i egenskap av ombud,
och efter att den 21 december 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan The Trustees of the BT Pension Scheme (nedan kallad Trustees) och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (skatte- och tullförvaltningen i Förenade kungariket) (nedan kallad Commissioners). Målet rör ett beslut genom vilket en pensionsfond som inte är skattskyldig för sina investeringsinkomster har nekats rätt till skattetillgodohavande för den utdelning av inkomster av utländskt ursprung som fonden erhållit från ett bolag som har skatterättslig hemvist i Förenade kungariket.

Tillämpliga bestämmelser

Förskottsbetalning av bolagsskatt (advance corporation tax) och rätt till skattetillgodohavande

- 3 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland under den period som avses i det nationella målet tillämpade ett skattesystem med så kallat "partiellt tillgodoräknande". Systemet innebar, för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning, att aktieägarna i ett i landet hemmahörande bolag vid utdelning från bolaget tillgodoräknades en del av den bolagsskatt som bolaget hade betalat.
- 4 När ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag lämnade utdelning till sina aktieägare skulle det, med tillämpning av systemet med partiellt tillgodoräknande, enligt section 14 i Income and Corporation Taxes Act 1988 (1988 års lag om inkomstskatt för fysiska och juridiska personer) (nedan kallad ICTA), göra en förskottsbetalning av bolagsskatt (*advance corporation tax*) (nedan kallad ACT). Förskottsbetalningen beräknades på beloppet för eller värdet av den lämnade utdelningen.
- 5 Ett sådant utdelande bolag hade rätt att, för en utdelning som lämnats under ett givet räkenskapsår, kvitta den ACT som betalats mot det belopp som bolaget hade att erlægga i form av bolagsskatt för det räkenskapsåret (*mainstream corporation tax*). Alternativt kunde bolaget, i förekommande fall, överföra den ACT som betalats antingen på ett föregående eller ett kommande räkenskapsår eller på bolagets dotterbolag, med hemvist i Förenade kungariket, som i sin tur kunde kvitta nämnda ACT mot det bolagsskattebelopp som de själva skulle erlægga.
- 6 Det utdelande bolagets betalning av ACT ledde till ett skattetillgodohavande för den aktieägare som erhöll utdelning.
- 7 Således var, enligt section 20 ICTA, en aktieägare som var hemmahörande i Förenade kungariket skyldig att betala inkomstskatt på utdelning som lämnades av ett bolag hemmahörande i samma stat, förutsatt att sådan utdelning inte särskilt hade undantagits från betalningen av denna skatt.
- 8 När ACT hade erlagts för utdelning som lämnats av ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag hade den mottagande aktieägaren, som var hemmahörande i samma stat, enligt section 231.1 ICTA rätt till skattetillgodohavande motsvarande den del av ACT-beloppet som det utdelande bolaget hade erlagt.

- 9 Section 231.3 ICTA innebar att skattetillgodohavandet kunde kvittas mot det belopp som aktieägaren skulle erlägga i inkomstskatt på utdelning eller, om skattetillgodohavandet var högre än det belopp som aktieägaren var skyldig att erlägga i inkomstskatt, att aktieägaren vid skatteförvaltningen kunde kräva kontant betalning av ett belopp motsvarande skattetillgodohavandet.

Systemet för utdelning av utländsk inkomst (foreign income dividend)

- 10 Före den 1 juli 1994 kunde utdelning som ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag erhöll från ett bolag som inte var hemmahörande i denna stat inte klassificeras som investeringsinkomster som var undantagna från skatteplikt och det bolag som erhöll utdelningen hade inte rätt till något skattetillgodohavande för densamma. Enligt sections 788 och 790 ICTA hade sistnämnda bolag i förekommande fall rätt till en skattelättnad för den skatt som det utdelande bolaget hade erlagt i sin hemviststat. Skattelättnaden medgavs antingen enligt gällande lagstiftning i Förenade kungariket eller enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Förenade kungariket ingått med denna andra stat.
- 11 När ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag, som erhållit utdelning från ett bolag som inte var hemmahörande i landet, lämnade utdelning till sina aktieägare skulle det, i enlighet med den princip som det redogjorts för i punkt 4 ovan, erlägga ACT på det utdelade beloppet.
- 12 Det var emellertid vanligt att den bolagsskatt som skulle erläggas av bolag som erhållit betydande utdelning av utländskt ursprung var otillräcklig för att täcka det ACT-belopp som nämnda bolag erlagt. Om den ACT som skulle erläggas av ett bolag som lämnat utdelning till sina aktieägare var högre än den bolagsskatt som det utdelande bolaget var betalningsskyldigt för, och om denna ACT varken kunde överföras på föregående eller kommande räkenskapsår eller på bolagets dotterbolag, kunde "överskjutande" ACT utgöra en icke-återvinningsbar finansiell kostnad för bolaget.
- 13 För att göra det möjligt för sådana bolag att mildra verkan av överskjutande ACT infördes, genom sections 246A–246Y ICTA, från och med den 1 juli 1994 ett system för "utdelning av utländsk inkomst" (*foreign income dividend*) nedan kallat FID. Enligt detta system (nedan kallat FID-systemet) kunde ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag välja att till sina aktieägare lämna FID-klassificerad utdelning, på vilken ACT skulle erläggas. Bolaget kunde emellertid begära återbetalning av den överskjutande ACT som det hade erlagt, under förutsättning att den FID-klassificerade utdelningen motsvarade den erhållna utdelningen av utländskt ursprung.

FID-klassificerad utdelning som erhålls av en pensionsfond som inte är skattskyldig för sina investeringsinkomster

- 14 En aktieägare som erhöll FID-klassificerad utdelning hade, enligt section 246C ICTA, inte rätt till något skattetillgodohavande för sådan utdelning. Av denna section framgår nämligen följande:
- "Section 231.1 ska inte tillämpas när den aktuella utdelningen utgör utdelning av utländsk inkomst."
- 15 Det föreskrevs emellertid i section 246D ICTA att skattskyldiga aktieägare som erhöll FID-klassificerad utdelning skulle anses ha erhållit en inkomst som redan hade beskattats enligt en lägre skattesats (20 procent) för det aktuella räkenskapsåret. Enligt den hänskjutande domstolen var, för sådana aktieägare, verkan av att denna bestämmelse tillämpades faktiskt densamma som om de hade erhållit ett skattetillgodohavande enligt section 231 ICTA.
- 16 Section 246D ICTA tillämpades däremot inte på aktieägare som inte var skattskyldiga för utdelningsinkomster.

- 17 Under den period som var aktuell i det nationella målet var, enligt section 592.2 ICTA, en "skattebefriad godkänd pensionsplan" (*exempt approved scheme*) undantagen från inkomstskatt på utdelning av såväl inhemskt som utländskt ursprung.
- 18 Det följer av section 246C ICTA att när en aktieägare som inte var skattskyldig för utdelningsinkomster erhöll FID-klassificerad utdelning kunde denne inte, enligt section 231.1 ICTA, omfattas av något skattetillgodohavande och än mindre av skatteförvaltningen kräva kontant betalning av ett belopp motsvarande den del av ett skattetillgodohavande som eventuellt översteg vederbörandes inkomstskatteskuld.
- 19 ACT-systemet och FID-systemet har upphävts för utdelning som lämnats från och med den 6 april 1999.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 20 BT Pension Scheme är en pensionsfond för förmånsbestämda pensioner. Nuvarande eller tidigare anställda vid British Telecommunications plc är anslutna till fonden. Fonden förvaltas av Trustees, som är det relevanta skattesubjektet, medan BT Pension Scheme är den verkliga ägaren till tillgångarna.
- 21 BT Pension Scheme undantas i Förenade kungariket från skattskyldighet för sina investeringsinkomster. Under den period som är aktuell i det nationella målet stod aktier i bolag, räknat i marknadsvärde, för omkring 70–75 procent av BT Pension Schemes placeringar. Vissa av pensionsfondens innehav utgjordes av placeringar i bolag hemmahörande i Förenade kungariket, medan andra utgjordes av placeringar i bolag hemmahörande i andra medlemsstater i Europeiska unionen eller i tredjeländer. Den övervägande delen, närmare bestämt cirka 97 procent av BT Pension Schemes aktieportfölj, utgjordes av aktier i större bolag noterade på börser i Förenade kungariket och utomlands. BT Pension Scheme var en vanlig aktieägare i förhållande till de bolag i vilka fonden hade investerat. Den innehade således i regel mindre än 2 procent av kapitalet i dessa bolag och, i vart fall, alltid mindre än 5 procent.
- 22 BT Pension Schemes aktieportfölj omfattade aktier i bolag hemmahörande i Förenade kungariket som hade valt att tillämpa FID-systemet för att lämna utdelning av inkomster av utländskt ursprung till sina aktieägare. I sin egenskap av aktieägare i sådana bolag erhöll BT Pension Scheme således FID-klassificerad utdelning. Enligt section 246C ICTA hade Trustees inte rätt till något skattetillgodohavande för denna utdelning. Nämnda fondförvaltare hade emellertid rätt till sådant tillgodohavande för utdelning som inte omfattades av FID-systemet och som erhöles från i Förenade kungariket hemmahörande bolag.
- 23 Trustees ansåg att det stred mot unionsrätten att FID-klassificerad utdelning inte berättigade till något skattetillgodohavande. Nämnda fondförvaltare väckte därför talan mot Commissioners vid First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen) i Förenade Kungariket) och yrkade bland annat att de skulle tillerkännas skattetillgodohavande för den FID-klassificerade utdelning som de hade erhållit under den aktuella perioden. Sedan deras talan bifallits av First-tier Tribunal (Tax Chamber) (förstainstansdomstol (skatteavdelningen), och den dom som denna meddelat faststälts av Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (överdomstol (skatte- och finansavdelningen) i Förenade kungariket), överklagade Commissioners domen från sistnämnda domstol till Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen (England och Wales), avdelningen för tvistemål) i Förenade kungariket).
- 24 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen (England och Wales), avdelningen för tvistemål) har i beslutet om hänskjutande förklarat att det nationella målet endast avser räkenskapsåren 1997 och 1998, eftersom Trustees talan i övrigt är preskriberad enligt nationell

rätt. Den hänskjutande domstolen anser att svaret på frågan huruvida Trustees har rätt till skattetillegodohavande kräver att unionsrätten tolkas, bland annat med avseende på tillämpningsområdet för artikel 63 FEUF.

- 25 Den hänskjutande domstolen har erinrat om att EU-domstolen, i dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), bland annat har slagit fast att artikel 63 FEUF utgör hinder för vissa aspekter av Förenade kungarikets lagstiftning om FID-systemet. Förstnämnda domstol frågar sig emellertid huruvida denna bestämmelse ger sådana aktieägare som Trustees rättigheter, under de omständigheter som är aktuella i det nationella målet.
- 26 Enligt den hänskjutande domstolen kräver den nationella lagstiftningen inte att tillämpningen av section 246C ICTA ska uteslutas i den situation som Trustees befinner sig i, såvida de inte direkt kan göra gällande rättigheter enligt artikel 63 FEUF. För det fall Trustees direkt kan göra gällande unionsrätten för att tillerkännas skattetillegodohavande, frågar sig nämnda domstol vilka rättsmedel som ska vara tillgängliga enligt nationell rätt för att återbetalning, i förekommande fall, ska kunna ske.
- 27 Mot denna bakgrund har Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Appellationsdomstolen (England och Wales), avdelningen för tvistemål) beslutat att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till EU-domstolen:

- ”1) Ska unionsrätten – mot bakgrund av att EU-domstolen i sitt svar på den fjärde frågan i dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), fann att artiklarna 43 EG och 56 EG (nu artiklarna 49 och 63 FEUF) utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken i landet hemmahörande bolag som till sina aktieägare lämnar utdelning härrörande från utländsk utdelning som de erhållit har rätt att välja att omfattas av ett system som gör det möjligt för dem att få den bolagsskatt som erlagts i förskott återbetald, dock under förutsättning att dessa bolag erlägger nämnda skatt i förskott och att de därefter begär återbetalning av densamma, medan lagstiftningen inte innehåller några bestämmelser om skattetillegodohavande för deras aktieägare trots att dessa skulle ha haft rätt till ett sådant tillgodohavande om utdelningen hade lämnats av ett i landet hemmahörande bolag och utdelade medel hade härrört från inhemsk utdelning – anses ge aktieägare några rättigheter med stöd av artikel 63 FEUF eller andra bestämmelser i fall där de tar emot utdelning som ett bolag har valt att lämna inom ramen för nämnda system, särskilt i fall där en aktieägare är hemmahörande i samma medlemsstat som det utdelande bolaget?
- 2) För den händelse att en sådan aktieägare som avses i den första frågan inte själv kan göra gällande några rättigheter med stöd av artikel 63 FEUF, har aktieägaren då rätt att åberopa ett åsidosättande av de rättigheter som enligt artiklarna 49 och 63 FEUF tillkommer det utdelande bolaget?
- 3) För den händelse att svaret på den första eller den andra frågan är att unionsrätten ger aktieägaren rättigheter eller att aktieägaren kan åberopa unionsrätten, följer det då av unionsrätten några krav i fråga om de rättsmedel som enligt nationell rätt ska stå till förfogande för aktieägaren?
- 4) Påverkas EU-domstolens svar på ovanstående frågor av
- a) att aktieägaren inte är skyldig att betala inkomstskatt i medlemsstaten på erhållen utdelning och att medlemsstaten därför, i fall av utdelning från ett i landet hemmahörande bolag som inte tillämpar det ovan nämnda systemet, kan komma att till aktieägaren utge det skattetillegodohavande som denne är berättigad till enligt nationell rätt,
- b) att den nationella domstolen, i linje med de principer som slås fast i dom av den 5 mars 1996, *Brasserie du pêcheur och Factortame* (C-46/93 och C-48/93, EU:C:1996:79), anser att den aktuella nationella lagstiftningen inte utgör en tillräckligt klar överträdelse av unionsrätten för att medlemsstaten ska vara skyldig att ersätta det utdelande bolaget för den skada som detta har lidit, eller

- c) att bolag som lämnade utdelning inom ramen för det ovannämnda systemet i vissa men inte samtliga fall kan ha höjt sin utdelning till samtliga aktieägare för att kunna betala ut ett kontantbelopp motsvarande det belopp som en från skattskyldighet undantagen aktieägare skulle ha erhållit vid utdelning utanför det systemet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 28 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 och 63 FEUF ska tolkas på så sätt att de ger rättigheter till en aktieägare som erhåller FID-klassificerad utdelning och är hemmahörande i samma medlemsstat som det utdelande bolaget, bland annat med beaktande av domen av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774).
- 29 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt den hänskjutande domstolen innehade BT Pension Scheme, under den period som är aktuell i det nationella målet, mindre än 5 procent av aktiekapitalet i de bolag som pensionsfonden hade investerat i och i förhållande till vilka den endast var en vanlig aktieägare.
- 30 Det följer av fast praxis från domstolen att förvärv av värdepapper på kapitalmarknaden som uteslutande genomförs i placeringssyfte, utan avsikt att erhålla något inflytande på förvaltning och kontroll av bolaget, i princip omfattas av tillämpningsområdet för artikel 63 FEUF, och inte av tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF. Sistnämnda bestämmelse ska nämligen endast tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkterna 91 och 92 och där angiven rättspraxis).
- 31 Eftersom BT Pension Schemes aktieinnehav i de bolag i vilka pensionsfonden hade investerat inte gav ett sådant inflytande i förevarande fall, ska den hänskjutande domstolens fråga endast prövas mot bakgrund av artikel 63 FEUF.
- 32 Vad gäller den sålunda preciserade frågan huruvida artikel 63 FEUF, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, ger rättigheter till en aktieägare som erhåller FID-klassificerad utdelning, ska det erinras om att det av fast rättspraxis från domstolen följer att artikel 63.1 FEUF innebär ett allmänt förbud mot restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 september 2006, kommissionen/Nederländerna, C-282/04 och C-283/04, EU:C:2006:608, punkt 18 och där angiven rättspraxis).
- 33 Vad särskilt avser den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet har domstolen tidigare, i punkt 173 i domen av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), slagit fast att artikel 63 FEUF utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken i landet hemmahörande bolag som till sina aktieägare lämnar utdelning härrörande från inhemsk utdelning inte behöver erlagga ACT, medan i landet hemmahörande bolag som till sina aktieägare lämnar utdelning härrörande från utländsk utdelning har rätt att väljas omfattas av ett system som gör det möjligt för dem att få den ACT som erlagts återbetald, men lagstiftningen bland annat inte innehåller några bestämmelser om skattetillgodohavande för deras aktieägare trots att dessa skulle ha haft rätt till ett sådant tillgodohavande om utdelningen hade lämnats av ett i landet hemmahörande bolag och utdelade medel hade härrört från inhemsk utdelning.

- 34 Domstolen ansåg i synnerhet att skattesystemet i Förenade kungariket, däribland FID-systemet, utgjorde en restriktion för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63 FEUF, eftersom det innebar att aktieägare som erhöll utdelning inte hade rätt till skattetilgodohavande när utdelningen härrörde från ett i landet hemmahörande bolags vinster av utländskt ursprung, till skillnad från vad som föreskrevs för det fall utdelningen härrörde från ett i landet hemmahörande bolags vinster av inhemskt ursprung.
- 35 I förevarande fall erhöll Trustees FID-klassificerad utdelning utan att för den skull ha fått rätt till skattetilgodohavande för nämnda utdelning.
- 36 En sådan avsaknad av skattetilgodohavande för aktieägare som inte är skattskyldiga för utdelningsinkomster, såsom Trustees, kan avhålla sådana aktieägare från att investera i bolag hemmahörande i Förenade kungariket, som erhåller utdelning från bolag som inte är hemmahörande i Förenade kungariket, till förmån för investeringar i bolag hemmahörande i Förenade kungariket som erhåller utdelning från andra bolag hemmahörande i samma stat (se, analogt, dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 166).
- 37 Av detta följer att den situation som Trustees befinner sig i omfattar sådan behandling som avses i punkt 173 i domen av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), som strider mot artikel 63 FEUF. Nämnda fondförvaltare kan följaktligen åberopa denna artikel för att förhindra tillämpningen av en nationell bestämmelse, såsom section 246C ICTA, på grundval av vilken de nekas skattetilgodohavande.
- 38 Det har emellertid gjorts gällande av Commissioners, vid den hänskjutande domstolen, och av Förenade kungarikets regering, vid EU-domstolen, att Trustees inte kan åberopa artikel 63 FEUF för att förhindra tillämpningen av section 246C ICTA, med motiveringen att fondförvaltarnas kapitalplacering i bolag hemmahörande i Förenade kungariket, som omfattas av FID-systemet, inte innebär någon kapitalrörelse mellan medlemsstaterna, i den mening som avses i nomenklaturen i bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel [63 FEUF] (EGT L 178, 1988, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44), som fastställts för att ge vägledning för tolkningen av denna artikel.
- 39 Enligt domstolens praxis kan nationella bestämmelser som är tillämpliga utan åtskillnad på medborgare i samtliga medlemsstater i princip omfattas av EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital endast om de är tillämpliga på förhållanden som har samband med handeln mellan medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 mars 2002, *Reisch m.fl.*, C-515/99, C-519/99–C-524/99 och C-526/99–C-540/99, EU:C:2002:135, punkt 24).
- 40 EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital kan nämligen inte tillämpas på en situation som i alla relevanta avseenden är begränsad till en och samma medlemsstat (dom av den 20 mars 2014, *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona*, C-139/12, EU:C:2014:174, punkt 42).
- 41 Det har emellertid inte framkommit att den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet endast avser situationer som inte har något samband med handeln mellan medlemsstaterna eller att alla relevanta avseenden som kännetecknar det nationella målet endast är begränsade till Förenade kungariket.
- 42 Det är tvärtom så att den oförmånliga skattemässiga behandlingen av vissa aktieägare som erhåller FID-klassificerad utdelning, nämligen avsaknaden av skattetilgodohavande enligt section 246C ICTA, beror just på att utdelningen härrör från vinster som det utdelande bolaget har erhållit från ett bolag som inte är hemmahörande i Förenade kungariket, medan de mottagande aktieägarna – allt annat lika – skulle ha haft rätt till ett sådant skattetilgodohavande för det fall utdelningen hade härrört från vinster som erhållits av ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag.

- 43 Förenade kungarikets regering har hävdad att en sådan restriktion i vart fall är tillåten, eftersom den är motiverad på grund av nödvändigheten att säkerställa det nationella skattesystemets inre sammanhang. Det är emellertid tillräckligt att notera att det av bland annat punkt 163 i domen av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), framgår att domstolen bedömde att den i denna dom konstaterade restriktionen i förhållande till artikel 63 FEUF inte kunde anses vara motiverad på grund av nödvändigheten att upprätthålla det aktuella skattesystemets inre sammanhang. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 66 i förslaget till avgörande är de argument som nämnda regering har anfört i förevarande förfarande i sak identiska med dem som domstolen underkänt i sistnämnda mål. Dessa argument kan i förvarande fall följaktligen inte motivera den ovan, i punkt 36, konstaterade restriktionen i förhållande till artikel 63 FEUF.
- 44 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska tolkas på så sätt att den, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, ger rättigheter till en aktieägare som erhåller FID-klassificerad utdelning.

Den andra frågan

- 45 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

Den tredje frågan

- 46 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida och, i förekommande fall, i vilken mån unionsrätten innebär krav på att det i en medlemsstats nationella rätt föreskrivs att rättsmedel ska stå till förfogande för aktieägare som, i en sådan situation som den i det nationella målet, har erhållit FID-klassificerad utdelning men inte har fått något skattetillegodohavande för nämnda utdelning, för att de ska kunna göra gällande sina rättigheter enligt artikel 63 FEUF.
- 47 Det ska inledningsvis påpekas att det ankommer på medlemsstaterna, bland annat enligt principen om lojalt samarbete i artikel 4.3 första stycket FEU, att se till att unionsrätten tillämpas och respekteras på deras respektive territorier. Medlemsstaterna är, enligt artikel 4.3 andra stycket FEU, dessutom skyldiga att vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av fördragen eller unionens institutioners akter. I artikel 19.1 andra stycket FEU föreskrivs även att medlemsstaterna ska fastställa de möjligheter till överklagande som behövs för att säkerställa ett effektivt domstolsskydd inom de områden som omfattas av unionsrätten.
- 48 I enlighet med svaret på den första frågan ger artikel 63 FEUF, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, aktieägare som erhåller FID-klassificerad utdelning rätt till samma skattemässiga behandling av nämnda utdelning som den som aktieägarna förbehålls för utdelning härrörande från inkomster som det utdelande bolaget som är hemmahörande i Förenade kungariket erhållit från ett bolag som också är hemmahörande i denna stat.
- 49 Det följer av fast praxis från domstolen att artikel 63 FEUF kan åberopas vid nationell domstol och medföra att nationella bestämmelser som strider mot denna artikel inte får tillämpas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 1995, *Sanz de Lera m.fl.*, C-163/94, C-165/94 och C-250/94, EU:C:1995:451, punkt 48, och dom av den 18 december 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 27).
- 50 Det följer även av domstolens fasta praxis att rätten att erhålla återbetalning av skatter och avgifter som i en medlemsstat har tagits ut i strid med unionsregler utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i unionsbestämmelserna, såsom dessa har tolkats av

domstolen. En medlemsstat är således i princip skyldig att återbetala skatter och avgifter som har tagits ut i strid med unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 november 1983, *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, punkt 12, dom av den 14 januari 1997, *Comateb m.fl.*, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, punkt 20, och dom av den 6 september 2011, *Lady & Kid m.fl.*, C-398/09, EU:C:2011:540, punkt 17).

- 51 Enligt Förenade kungarikets regering föreligger emellertid ingen sådan rätt till återbetalning av skatter eller avgifter som otillbörligt tagits ut i förevarande fall eftersom Trustees, som inte är skattskyldiga för utdelningsinkomster, inte har erlagt någon skatt på den utdelning som de begärda skattetillgodohavandena avser.
- 52 Det ska emellertid erinras om att rätten till återbetalning, i den mening som avses i den rättspraxis som anges i punkt 50 ovan, inte endast gäller för belopp som betalats till medlemsstaten för rättsstridiga skatter eller avgifter, utan även för belopp som innehållits och vilkas återbetalning är nödvändig för att återställa den likabehandling som krävs enligt EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet (se, analogt, dom av den 8 mars 2001, *Metallgesellschaft m.fl.*, C-397/98 och C-410/98, EU:C:2001:134, punkt 87, dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 205, och dom av den 19 juli 2012, *Littlewoods Retail m.fl.*, C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 25). Detta inbegriper följaktligen de belopp avseende skattetillgodohavande som den enskilde har rätt till, men som vederbörande nekats enligt den, mot unionsrätten stridande, nationella lagstiftningen.
- 53 Under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet har aktieägare, såsom Trustees, som inte är skattskyldiga för utdelningsinkomster och som har erhållit FID-klassificerad utdelning, dock utan att ha fått något skattetillgodohavande för nämnda utdelning, således rätt till det skattetillgodohavande som de otillbörligt nekats enligt den nationella lagstiftningen, i strid med artikel 63 FEUF.
- 54 Vidare gäller enligt fast praxis från domstolen att såväl förvaltningsmyndigheter som nationella domstolar som inom ramen för sina respektive behörigheter ska tillämpa unionsbestämmelser är skyldiga att säkerställa att dessa bestämmelser ges full verkan genom att, med stöd av sin egen behörighet, om det behövs, underlåta att tillämpa varje motstridande nationell bestämmelse, utan att vare sig begära eller avvakta ett föregående upphävande av denna genom lagstiftning eller något annat konstitutionellt förfarande (se, för ett liknande resonemang, i fråga om förvaltningsmyndigheter, dom av den 22 juni 1989, *Costanzo*, 103/88, EU:C:1989:256, punkt 31, och dom av den 29 april 1999, *Ciola*, C-224/97, EU:C:1999:212, punkterna 26 och 30, samt, i fråga om domstolar, dom av den 9 mars 1978, *Simmenthal*, 106/77, EU:C:1978:49, punkt 24, och dom av den 5 juli 2016, *Ognyanov*, C-614/14, EU:C:2016:514, punkt 34).
- 55 Det är dessutom så, att denna skyldighet inte hindrar de behöriga nationella domstolarna från att bland den nationella rättsordningens olika förfaranden tillämpa dem som lämpar sig för att tillvarata de individuella rättigheter som unionsrätten ger (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 1998, *IN. CO. GE.'90 m.fl.*, C-10/97–C-22/97, EU:C:1998:498, punkt 21, och dom av den 19 juli 2012, *Littlewoods Retail m.fl.*, C-591/10, EU:C:2012:478, punkt 33).
- 56 Av detta följer att i samband med en talan som icke skattskyldiga aktieägare som erhåller FID-klassificerad utdelning väckt för att utverka det skattetillgodohavande som de otillbörligt nekats enligt den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, är den nationella domstolen i princip skyldig att inte tillämpa de bestämmelser i denna lagstiftning som den mot artikel 63 FEUF stridande behandlingen grundas på, för att säkerställa att unionsrätten ges full verkan.
- 57 När det gäller de processuella reglerna för en sådan talan är det inte domstolen som har att göra en rättslig kvalificering av den talan som Trustees väckt vid den hänskjutande domstolen. Det ankommer nämligen på Trustees att under den hänskjutande domstolens kontroll ange vad talan avser och

grunden för denna. Det framgår emellertid av praxis från domstolen att de enskilda ska ha tillgång till ett effektivt rättsmedel som ger dem möjlighet att få det skattetillgodohavande som de otillbörligt nekats (se, analogt, dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkterna 201 och 220).

- 58 I avsaknad av unionslagstiftning om utgivande av skattetillgodohavande som de berättigade otillbörligt nekats ankommer det således på varje medlemsstat att i sin rättsordning fastställa de processuella regler som gäller för talan som syftar till att säkerställa skyddet av de rättigheter som enskilda har enligt unionsrätten. Dessa processuella regler får, enligt likvärdighetsprincipen, emellertid inte vara mindre förmånliga än dem som avser liknande talan som grundas på nationell rätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 1976, *Rewe-Zentralfinanz och Rewe-Zentral*, 33/76, EU:C:1976:188, punkt 5, dom av den 8 mars 2001, *Metallgesellschaft m.fl.*, C-397/98 och C-410/98, EU:C:2001:134, punkt 85, dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 203, och dom av den 6 oktober 2015, *Târșia*, C-69/14, EU:C:2015:662, punkterna 26 och 27).
- 59 Enligt effektivitetsprincipen bär medlemsstaterna dessutom ansvaret för att i varje enskilt fall säkerställa ett effektivt skydd för de rättigheter som följer av unionsrätten. De ska i synnerhet säkerställa rätten till ett effektivt rättsmedel och en opartisk domstol, vilket stadfästs i artikel 47.1 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 september 2016, *Star Storage m.fl.*, C-439/14 och C-488/14, EU:C:2016:688, punkt 46, dom av den 8 november 2016, *Lesoochranárske zoskupenie VLK*, C-243/15, EU:C:2016:838, punkt 65, och dom av den 16 maj 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punkt 44).
- 60 Det ankommer i förevarande fall på den hänskjutande domstolen att se till att aktieägare, såsom Trustees, som inte är skattskyldiga för utdelningsinkomster och som har erhållit FID-klassificerad utdelning härrörande från utdelning av utländskt ursprung, förfogar över ett rättsmedel som kan säkerställa att det skattetillgodohavande för nämnda utdelning, som de berättigade otillbörligt nekats, utges enligt regler som inte får vara mindre förmånliga än dem som avser talan om utverkande av ett sådant skattetillgodohavande eller en jämförbar skatteförmån, i en situation där skatteförvaltningen otillbörligt skulle ha nekats de berättigade skattetillgodohavandet eller skatteförmånen när det lämnats utdelning härrörande från utdelning som erhållits av ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag. Nämnda domstol ska vidare förvissa sig om att rättsmedlet på ett effektivt sätt kan garantera skyddet för de rättigheter som sådana aktieägare ges i artikel 63 FEUF.
- 61 Den tredje frågan ska följaktligen besvara enligt följande. Unionsrätten innebär krav på att det i en medlemsstats nationella rätt föreskrivs att rättsmedel ska stå till förfogande för aktieägare som, i en sådan situation som den i det nationella målet, har erhållit FID-klassificerad utdelning men inte har fått något skattetillgodohavande för nämnda utdelning, för att de ska kunna göra gällande sina rättigheter enligt artikel 63 FEUF. Den behöriga nationella domstolen ska härvidlag se till att aktieägare, såsom Trustees, som inte är skattskyldiga för utdelningsinkomster och som har erhållit FID-klassificerad utdelning härrörande från utdelning av utländskt ursprung, förfogar över ett rättsmedel som dels kan säkerställa att ett sådant skattetillgodohavande, som de berättigade otillbörligt nekats, utges enligt regler som inte får vara mindre förmånliga än dem som avser talan om utverkande av ett skattetillgodohavande eller en jämförbar skatteförmån, i en situation där skatteförvaltningen otillbörligt skulle ha nekats de berättigade skattetillgodohavandet eller skatteförmånen när det lämnats utdelning härrörande från utdelning som erhållits av ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag, dels på ett effektivt sätt kan garantera skyddet för de rättigheter som sådana aktieägare ges i artikel 63 FEUF.

Den fjärde frågan led a

- 62 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan led a för att få klarhet i hur svaren på de tre första frågorna eventuellt påverkas av att Trustees inte är skyldiga att betala inkomstskatt i Förenade kungariket på den utdelning som de erhåller.
- 63 Det ska erinras om att ett åsidosättande av artikel 63 FEUF, såsom det som konstaterats av domstolen i punkt 173 i domen av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), bland annat består i skillnaden i behandling av den utdelning som lämnas till aktieägare, såsom Trustees, beroende på om utdelningen härrör från utdelning av utländskt ursprung och är FID-klassificerad eller om den härrör från utdelning av inhemskt ursprung och inte är FID-klassificerad.
- 64 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 88 i förslaget till avgörande innebär artikel 63 FEUF endast att skillnaden i behandling mellan dessa båda kategorier av utdelning som sådana aktieägare som Trustees erhåller ska undanröjas, varför frågan huruvida den aktieägare som erhåller FID-klassificerad utdelning är skyldig att betala inkomstskatt på sådan utdelning inte är relevant.
- 65 Den fjärde frågan led a ska följaktligen besvaras enligt följande. Den omständigheten att Trustees inte är skyldiga att betala inkomstskatt på den utdelning som de erhåller påverkar inte svaren på den hänskjutande domstolens tre första frågor.

Den fjärde frågan led b

- 66 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan led b för att få klarhet i hur svaren på de tre första frågorna eventuellt påverkas av att det, som den anser, inte föreligger en tillräckligt klar överträdelse av unionsrätten för att den berörda medlemsstaten ska ådra sig utomobligatoriskt skadeståndsansvar gentemot det bolag som lämnat FID-klassificerad utdelning, i linje med de principer som slås fast i domen av den 5 mars 1996, *Brasserie du pêcheur och Factortame* (C-46/93 och C-48/93, EU:C:1996:79).
- 67 Det framgår i förevarande fall av beslutet om hänskjutande att talan om utomobligatoriskt skadeståndsansvar till följd av överträdelser av artikel 63 FEUF väcktes mot Förenade kungariket av bolag som hade lämnat utdelning, och inte av Trustees.
- 68 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 91 i förslaget till avgörande är de rättigheter som de aktuella aktieägarna har enligt artikel 63 FEUF i vart fall oberoende av de rättigheter som tillkommer de utdelande bolagen.
- 69 Under dessa förhållanden ska den fjärde frågan led b besvaras enligt följande. Även om det, enligt den hänskjutande domstolen, inte föreligger en tillräckligt klar överträdelse av unionsrätten för att den berörda medlemsstaten ska ådra sig utomobligatoriskt skadeståndsansvar gentemot det bolag som lämnat FID-klassificerad utdelning, i linje med de principer som slås fast i domen av den 5 mars 1996, *Brasserie du pêcheur och Factortame* (C-46/93 och C-48/93, EU:C:1996:79), påverkar den omständigheten inte svaren på de tre första frågorna.

Den fjärde frågan led c

- 70 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan led c för att få klarhet i hur svaren på de tre första frågorna eventuellt påverkas av att den aktieägare som erhållit FID-klassificerad utdelning i vissa fall kan ha fått en utdelning med ett belopp som det utdelande bolaget höjt för att kompensera det förhållandet att en sådan aktieägare inte fått något skattetillgodohavande.

- 71 Domstolen ansåg visserligen i punkt 207 i domen av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), bland annat att de i landet hemmahörande bolagen som valt att omfattas av FID-systemet inte på grundval av unionsrätten kunde göra gällande den skada de påstod sig ha lidit då de ansett sig tvungna att höja utdelningsbeloppet för att kompensera för att deras aktieägare inte får rätt till skattetillgodohavande. En sådan höjning av utdelningsbeloppet grundades nämligen på beslut som hade fattats av de utdelande bolagen och utgjorde inte för dem någon oundviklig konsekvens av att Förenade kungariket nekat nämnda aktieägare en behandling som var likvärdig med den som gavs de aktieägare som erhöll aktieutdelning baserad på inhemsk utdelning.
- 72 Situationen som de aktieägare befinner sig i som har erhållit FID-klassificerad utdelning och den omständigheten att de inte har något skattetillgodohavande för nämnda utdelning följer emellertid inte av något beslut från deras sida utan av den lagstiftning som gällde i Förenade kungariket under det relevanta räkenskapsåret.
- 73 Av detta följer, till skillnad från Förenade kungarikets ståndpunkt, att den omständigheten att ett bolag som lämnat FID-klassificerad utdelning har, eller inte har, höjt det utdelningsbelopp som lämnas till sådana aktieägare inte kan leda till ”dubbel ersättning” för Trustees.
- 74 En eventuell höjning av beloppet avseende den FID-klassificerade utdelningen, som lämnas av ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag, för att kompensera för att den aktieägare som erhåller utdelning inte får något skattetillgodohavande kan inte heller leda till dubbel ersättning för de skattetillgodohavanden som denna aktieägare har rätt till. En sådan utdelning från bolaget kan nämligen inte likställas med att skatteförvaltningen beviljar skattetillgodohavande. Bolagets vinstutdelning till sin aktieägare utgör härvidlag endast en handling mellan bolaget och dess aktieägare som inte kan påverka skatteförvaltningens rättigheter och skyldigheter gentemot aktieägaren.
- 75 Mot denna bakgrund ska den fjärde frågan led c besvaras enligt följande. Den omständigheten att ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag har lämnat FID-klassificerad utdelning med ett höjt belopp för att kompensera det förhållandet att den mottagande aktieägaren inte fått något skattetillgodohavande påverkar inte svaren på den hänskjutande domstolens tre första frågor.
- 76 Av det anförda följer att den fjärde frågan ska besvaras enligt följande. Varken den omständigheten att Trustees inte är skyldiga att betala inkomstskatt på den utdelning som de erhåller, eller den omständigheten att det, enligt den hänskjutande domstolen, inte föreligger en tillräckligt klar överträdelse av unionsrätten för att den berörda medlemsstaten ska ådra sig utomobligatoriskt skadeståndsansvar gentemot det bolag som lämnat FID-klassificerad utdelning, i linje med de principer som slås fast i domen av den 5 mars 1996, *Brasserie du pêcheur och Factortame* (C-46/93 och C-48/93, EU:C:1996:79), eller den omständigheten att ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag har lämnat FID-klassificerad utdelning med ett höjt belopp för att kompensera det förhållandet att den mottagande aktieägaren inte fått något skattetillgodohavande påverkar svaren på den hänskjutande domstolens övriga frågor.

Rättegångskostnader

- 77 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

- 1) Artikel 63 FEUF ska tolkas på så sätt att den, under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, ger rättigheter till en aktieägare som erhåller utdelning klassificerad som ”utdelning av utländsk inkomst” (*foreign income dividend*).
- 2) Unionsrätten innebär krav på att det i en medlemsstats nationella rätt föreskrivs att rättsmedel ska stå till förfogande för aktieägare som, i en sådan situation som den i det nationella målet, har erhållit utdelning klassificerad som ”utdelning av utländsk inkomst” men inte har fått något skattetillgodohavande för nämnda utdelning, för att de ska kunna göra gällande sina rättigheter enligt artikel 63 FEUF. Den behöriga nationella domstolen ska härvidlag se till att aktieägare, såsom The Trustees of the BT Pension Scheme, som inte är skattskyldiga för utdelningsinkomster och som har erhållit utdelning härrörande från utdelning av utländskt ursprung och klassificerad som ”utdelning av utländsk inkomst”, förfogar över ett rättsmedel som dels kan säkerställa att ett sådant skattetillgodohavande, som de berättigade otillbörligt nekats, utges enligt regler som inte får vara mindre förmånliga än dem som avser talan om utverkande av ett skattetillgodohavande eller en jämförbar skatteförmån, i en situation där skatteförvaltningen otillbörligt skulle ha nekats de berättigade skattetillgodohavandet eller skatteförmånen när det lämnats utdelning härrörande från utdelning som erhållits av ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag, dels på ett effektivt sätt kan garantera skyddet för de rättigheter som sådana aktieägare ges i artikel 63 FEUF.
- 3) Varken den omständigheten att The Trustees of the BT Pension Scheme inte är skyldiga att betala inkomstskatt på den utdelning som de erhåller, eller den omständigheten att det, enligt den hänskjutande domstolen, inte föreligger en tillräckligt klar överträdelse av unionsrätten för att den berörda medlemsstaten ska ådra sig utomobligatoriskt skadeståndsansvar gentemot det bolag som lämnat utdelning klassificerad som ”utdelning av utländsk inkomst”, i linje med de principer som slås fast i domen av den 5 mars 1996, Brasserie du pêcheur och Factortame (C-46/93 och C-48/93, EU:C:1996:79), eller den omständigheten att ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag har lämnat utdelning klassificerad som ”utdelning av utländsk inkomst” med ett höjt belopp för att kompensera det förhållandet att den mottagande aktieägaren inte fått något skattetillgodohavande påverkar svaren på den hänskjutande domstolens övriga frågor.

Underskrifter