



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØEA
od 19. prosinca 2018.¹

Predmet C-598/17

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Žalbeni sud u 's-Hertogenboschu, Nizozemska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Postojeće potpore i nove potpore – Pojam ‚nova potpora‘ – Nezakonita potpora – Povrat poreza na dividende – Program proširen na trgovačka društva sa sjedištem izvan državnog područja predmetne države članice – Slobodno kretanje kapitala – Uloga nacionalnih sudova – Mogućnost nacionalnih sudova da ocijene uvjete programa potpora s obzirom na druge odredbe UFEU-a, osim članaka 107. i 108. – Komisijina isključiva nadležnost”

I. Uvod

1. Zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Žalbeni sud u 's-Hertogenboschu, Nizozemska) odnosi se na tumačenje članaka 107. i 108. UFEU-a².
2. Predmetni zahtjev za prethodnu odluku dio je spora između društva A-Fonds, subjekta za ulaganja uređenog njemačkim pravom, i Inspecteura van de Belastingdienst (Inspektor porezne uprave, Nizozemska, u daljnjem tekstu: porezna uprava). A-Fonds želi dobiti povrat nizozemskog poreza na dividende naplaćenog za porezno razdoblje od 2002./2003. do 2007./2008., pri čemu se poziva na pravo na slobodno kretanje kapitala, predviđeno u članku 63. UFEU-a.
3. Porezna uprava taj je povrat odbila zato što A-Fonds nema sjedište u Nizozemskoj. Sud koji je uputio zahtjev smatra da se tim odbijanjem povrijedio članak 63. UFEU-a i da, kako bi se to ispravilo, valja prihvatiti zahtjev za povrat poreza na dividende koji je podnio A-Fonds.
4. Međutim, taj sud postavlja pitanje o usklađenosti takve odluke s pravom državnih potpora. Budući da smatra da nizozemska porezna mjera kojom se predviđa povrat poreza na dividende čini postojeći program državnih potpora, sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati je li protivno pravilima o državnim potporama to da on prihvati zahtjev za povrat poreza na dividende koji je podnio A-Fonds na temelju članka 63. UFEU-a, s obzirom na to da bi ta odluka imala za učinak proširenje kruga korisnika predmetnog programa potpora.

¹ Izvorni jezik: francuski

² Radi jasnoće, u ovom mišljenju upućujem na odredbe UFEU-a, dok je ugovor koji je bio na snazi tijekom spornog razdoblja od 2002. do 2008. bio UEZ.

5. U ovom ću mišljenju prije svega objasniti zašto smatram da sud koji je uputio zahtjev nije nadležan za nadzor usklađenosti pretpostavke rezidentnosti nizozemske porezne mjere o kojoj je riječ u glavnom postupku s člankom 63. UFEU-a, s obzirom na isključivu nadležnost Europske komisije za ocjenu spojivosti mjera potpora s tržištem Unije koja proizlazi iz članaka 107. i 108. UFEU-a, kako ih je protumačio Sud u presudama Iannelli³ i Nygård⁴.

6. Podredno, ako se Sud ne složi sa mnom u tom pogledu, to bi značilo, prema mojem mišljenju, da sud koji je uputio zahtjev, time što je utvrdio neusklađenost pretpostavke rezidentnosti s člankom 63. UFEU-a, ne bi trebao primijeniti tu pretpostavku i da bi trebao prihvatiti zahtjev za povrat poreza na dividende koji je podnio tužitelj u glavnom postupku. Na temelju svoje analize, smatram da takva odluka sama po sebi nije mjera državne potpore i da nacionalne sudove ne obvezuje na to da o njoj obavijeste Komisiju.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

7. Člankom 1. točkom (b) podtočkom i. Uredbe (EZ) br. 659/1999 o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 93. Ugovora o EZ-u⁵ predviđa se da „zatečena [postojeća] potpora” znači „svaka potpora koja je postojala prije stupanja na snagu Ugovora u odgovarajućim državama članicama, odnosno programi potpore i pojedinačna potpora čija je primjena započela prije, te se nastavila i nakon stupanja Ugovora na snagu”.

8. Člankom 1. točkom (c) navedene uredbe predviđa se da „nova potpora” znači „svaka potpora, to jest, programi potpore i pojedinačna potpora koje ne predstavljaju zatečenu [postojeću] potporu, uključujući i izmjene postojećih potpora”.

B. Nizozemsko pravo

a) *Wet op de vennootschapsbelasting (Zakon o porezu na dobit) od 8. listopada 1969.*

9. Člankom 2. stavkom 1. točkama (f) i (g) Zakona o porezu na dobit⁶ određuje se:

„1. Sljedeći subjekti sa sjedištem u Nizozemskoj podliježu porezu u svojstvu nacionalnih poreznih obveznika:

[...]

(f) posebni investicijski fondovi;

(g) poduzeća, iz stavka 3., pravnih osoba javnog prava.”

10. U članku 2. stavku 3. Zakona o porezu na dobit utvrđen je popis poduzeća koja sudjeluju u određenim gospodarskim sektorima.

³ Presuda od 22. ožujka 1977., Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, u daljnjem tekstu: presuda Iannelli)

⁴ Presuda od 23. travnja 2002., Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244)

⁵ Uredba Vijeća od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 93. Ugovora o EZ-u (SL 1999., L 83, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 16.)

⁶ Riječ je o jedinjoj verziji Zakona o porezu na dobit koji navodi sud koji je uputio zahtjev i koji nije pojasnio sadržaj zakonodavnih izmjena do kojih je moglo doći tijekom spornog razdoblja od 2002. do 2008.

11. Člankom 2. stavkom 7. tog zakona predviđa se:

„tijela u kojima su samo pravne osobe nizozemskog javnog prava izravni ili neizravni dioničari, partneri ili članovi, kao i tijela čije direktore isključivo imenuju i razrješavaju izravno ili neizravno pravne osobe nizozemskog javnog prava i čija se imovina u slučaju likvidacije dodjeljuje isključivo pravnim osobama nizozemskog javnog prava, podliježu porezu samo ako obavljaju poslovnu djelatnost u smislu stavka 3.”.

b) Wet op de dividendbelasting (Zakon o porezu na dividende) od 23. prosinca 1965.

12. Člankom 1. stavkom 1. Zakona o porezu na dividende određuje se:

„Naziv ‚porez na dividende‘ uključuje izravan porez koji se obračunava na teret onih osoba koje izravno ili na temelju potvrda imaju pravo ostvariti dohodak od dionica [...]”.

13. U verziji koja je bila na snazi 1. siječnja 2002., člankom 10. stavkom 1. Zakona o porezu na dividende bilo je određeno⁷:

„1. Odlukom koju donosi inspektor i protiv koje se može podnijeti prigovor, pravnoj osobi sa sjedištem u Nizozemskoj, koja ne podliježe porezu na dobit, na njezin zahtjev dodjeljuje se povrat poreza na dividende koji joj je naplaćen tijekom kalendarske godine ako je iznos tog poreza viši od 23 eura. Prva se rečenica ne primjenjuje na porez na dividende obračunan na prinose u pogledu kojih društvo nije stvarni korisnik. Zahtjev se podnosi podnošenjem izjave u roku koji se utvrđuje ministarskom uredbom.”

14. Novi stavak 4. stupio je na snagu u okviru članka 10. Zakona o porezu na dividende 1. siječnja 2007.

„4. Prvi stavak primjenjuje se po analogiji u pogledu pravne osobe sa sjedištem u drugoj državi članici Europske unije koja u toj državi ne podliježe porezu na dobit i koja, da ima sjedište u Nizozemskoj, također ne bi podlijegala oporezivanju dobiti.”

III. Glavni postupak, prethodna pitanja i postupak pred Sudom

15. A-Fonds investicijski je fond uređen njemačkim pravom koji nema pravnu osobnost (*Spezial-Sondervermögen*), čije su sve dionice od početka u vlasništvu javnopravnog tijela (*Anstalt des öffentlichen Rechts*) koje ima pravnu osobnost i kojeg čini udruženje njemačkih lokalnih jedinica. Potonje udruženje obavlja bankarske djelatnosti, ali ostvarenje dobiti nije njegov jedini cilj. Također izvršava javnu funkciju, odnosno svojim prihodom podupire, među ostalim, društvene, kulturne, sportske, znanstvene i obrazovne djelatnosti.

16. Tijekom poreznog razdoblja od 2002./2003. do 2007./2008. A-Fonds imao je dionice ili udjele u nizozemskim društvima. Tijekom tog razdoblja naplaćen je porez na dividende koje su ta društva distribuirala fondu A-Fonds koji je od nizozemske porezne uprave tražio njegov povrat na temelju članka 10. stavka 1. Zakona o porezu na dividende. Taj mu je zahtjev odbijen zato što nema sjedište u Nizozemskoj, kao što se zahtijeva prethodno navedenim člankom.

⁷ Članak 10. stavak 1. Zakona o porezu na dividende više je puta izmijenjen tijekom relevantnog razdoblja za činjenice iz glavnog postupka. Te izmjene nisu relevantne za glavni postupak.

17. Što se tiče cilja članka 10. stavka 1. navedenog zakona, sud koji je uputio zahtjev, upućivanjem na presudu koju je donio Hoge Raad (Vrhovni sud Nizozemske)⁸ objašnjava da je neoporezivanje porezom na dobit prošireno na predujam koji se u nizozemskom poreznom sustavu sastoji od poreza na dividende i da se taj cilj odnosi samo na određene pravne osobe, među kojima su pravne osobe javnog prava koje ne podliježu porezu na dobit.

18. A-Fonds podnio je Rechtbanku Zeeland-West-Brabant te Breda (Sud za Zeeland-West-Brabant u Bredi, Nizozemska) zahtjeve za poništenje tih odluka te pritom osobito istaknuo da je ograničenje prava na povrat nizozemskog poreza na dividende javnim tijelima sa sjedištem u Nizozemskoj iz članka 10. stavka 1. Zakona o porezu na dividende protivno članku 63. UFEU-a. Taj sud odbio je zahtjeve presudom od 6. svibnja 2014.

19. A-Fonds podnio je žalbu protiv te presude pred Gerechtshofom 's-Hertogenbosch (Žalbeni sud u 's-Hertogenboschu).

20. Budući da je tužitelj u glavnom postupku u situaciji koja je objektivno usporediva s onom u kojoj se nalaze javna tijela sa sjedištem u Nizozemskoj koja ne podliježu nizozemskom porezu na dobit, sud koji je uputio zahtjev smatra da se time što mu je odbijena dodjela povrata poreza na dividende zato što nema sjedište u Nizozemskoj povrijedio članak 63. UFEU-a i da valja prihvatiti zahtjev za povrat kako bi se to ispravilo.

21. Međutim, taj sud postavlja pitanje o usklađenosti takve odluke s pravom državnih potpora.

22. Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da taj sud smatra da propis o pravu na povrat poreza na dividende predviđen člankom 10. stavkom 1. Zakona o porezu na dividende čini postojeći program državnih potpora na temelju Komisijine odluke od 2. svibnja 2013.⁹

23. U toj je odluci Komisija utvrdila da izuzeće od poreza na dobit za određena javna tijela predviđeno člankom 2. stavkom 7. Zakona o porezu na dobit čini postojeći program potpora nespojiv s tržištem Unije jer se taj program odnosi samo na *javna* tijela koja obavljaju gospodarske djelatnosti te se stoga nalaze u situaciji koja je usporediva sa situacijom *privatnih* poduzeća¹⁰.

24. Budući da smatra da je povrat poreza na dividende, koji je predujam poreza na dobit, posljedica neoporezivanja porezom na dobit, sud koji je uputio zahtjev smatra da *i* izuzeće od poreza na dobit predviđeno Zakonom o porezu na dobit *i* sporna porezna mjera čine isti postojeći program potpora koji je Komisija kvalificirala kao takav u svojoj odluci od 2. svibnja 2013.

25. Naposljetku, sud koji je uputio zahtjev navodi da je riječ o oglednom predmetu i da je nizozemska porezna uprava već primila gotovo 1000 sličnih zahtjeva za povrat.

26. U tim je okolnostima Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Žalbeni sud u 's-Hertogenboschu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li proširenje područja primjene postojećeg programa potpore zbog uspješnog pozivanja poreznog obveznika na slobodno kretanje kapitala u skladu s člankom 56. UEZ-a (koji je postao članak 63. UFEU-a) shvatiti kao novu mjeru potpore u obliku izmjene postojeće potpore?

⁸ Presuda od 15. studenoga 2013., br. 12/01866, ECLI:NL:HR:2013:1128, BNB 2014/20

⁹ Odluka Komisije o programu potpora SA.25338, C(2013) 2372 *final* (E3/2008, ex CP 115/2004 i CP 120/2006)

¹⁰ Komisija je na temelju članka 18. Uredbe br. 659/1999 donijela odluku kojom predlaže odgovarajuće mjere u cilju stavljanja izvan snage izuzeća od poreza na dobit za javna poduzeća kako bi osigurala da za javna poduzeća koja su uključena u gospodarske djelatnosti vrijedi isti porezni sustav kao i za privatna poduzeća.

2. Ako je odgovor potvrđan, isključuje li obavljanje zadaća nacionalnog suda u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a to da se poreznom obvezniku odobri porezna pogodnost, koju porezni obveznik zahtijeva u skladu s člankom 56. UEZ-a (koji je postao članak 63. UFEU-a), ili se namjeravana sudska odluka o dodjeli te pogodnosti mora prijaviti Komisiji, ili nacionalni sud mora, s obzirom na zadaću nadzora koja mu je dodijeljena u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a, poduzeti neku drugu radnju ili mjeru?”
27. Pisana očitovanja podnijeli su A-Fonds, nizozemska vlada i Komisija.

IV. Analiza

A. Uvodna razmatranja o spornoj poreznoj mjeri

28. Glavni postupak odnosi se na povrat poreza na dividende predviđen člankom 10. stavkom 1. Zakona o porezu na dividende (u daljnjem tekstu: sporna porezna mjera). Ta je sporna porezna mjera usko povezana s izuzećem od poreza na dobit za određena javna tijela, predviđenim u članku 2. stavku 7. Zakona o porezu na dobit.

29. Na taj način, u skladu s člankom 2. stavkom 7. Zakona o porezu na dobit, tijela koja izravno ili neizravno nadzire nizozemsko tijelo javne vlasti podliježu porezu na dobit samo ako obavljaju neku od djelatnosti navedenih u članku 2. stavku 3. istog zakona.

30. Za javna tijela sa sjedištem u Nizozemskoj koja ne obavljaju neku od tih djelatnosti i koja stoga ne podliježu porezu na dobit člankom 10. stavkom 1. Zakona o porezu na dividende predviđa se povrat poreza na dividende koji je naplaćen tijekom jedne kalendarske godine.

B. Dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku

31. Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da se sud koji je uputio zahtjev prilikom kvalificiranja sporne porezne mjere kao postojećeg programa potpore oslonio na Komisijinu odluku od 2. svibnja 2013.¹¹.

32. Međutim, ta se odluka formalno ne odnosi na program povrata poreza na dividende predviđen člankom 10. stavkom 1. Zakona o porezu na dividende. Naime, Komisija nije analizirala niti navela tu odredbu ni u navedenoj odluci ni u kasnijoj odluci koja se odnosi na zakonodavnu reformu donesenu u Nizozemskoj nakon odluke od 2. svibnja 2013.¹². Te se dvije odluke formalno odnose samo na izuzeće od poreza na dobit odobreno javnim poduzećima na temelju Zakona o porezu na dobit.

33. Budući da se sud koji je uputio zahtjev u prethodnim pitanjima oslonio na pretpostavku prema kojoj je Komisija također kvalificirala spornu poreznu mjeru kao postojeći program potpora, Komisija tvrdi da zahtjev treba odbiti kao nedopušten jer ne sadržava činjenične i pravne elemente potrebne da bi se mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja.

¹¹ Vidjeti točke 22. do 24. ovog mišljenja.

¹² Odluka Komisije (EU) 2016/634 od 21. siječnja 2016. o mjeri potpore SA.25338 (2014/C) (ex E3/2008 i ex CP 115/2004) koju je provela Nizozemska — Oslobodenje od poreza na dobit za javna poduzeća (SL 2016., L 113, str. 148.). Komisija je u toj odluci smatrala da je nizozemski zakonodavac, unatoč zakonodavnoj reformi koja je provedena u Nizozemskoj 2015. i stavljanju izvan snage od 1. siječnja 2016. izuzeća od poreza na dobit odobrenog većini nizozemskih javnih poduzeća na temelju Zakona o porezu na dobit, ipak zadržao izuzeće od poreza na dobit za određene morske luke koje je činilo državnu potporu nespojivu s tržištem Unije.

34. U tom pogledu, Komisija smatra da na temelju informacija sadržanih u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku nije moguće utvrditi čini li članak 10. stavak 1. Zakona o porezu na dividende program potpora ako, u slučaju potvrdnog odgovora, taj program potpora čini postojeći ili pak novi program potpora i ako je spojiv s tržištem Unije.

35. Što se tiče pitanja čini li sporna porezna mjera program potpora, Komisija tvrdi da po analogiji nije moguće primijeniti rasuđivanje iz prethodno navedenih odluka, osobito zato što nije moguće isključiti da je krug korisnika na temelju članka 10. stavka 1. Zakona o porezu na dividende širi od kruga korisnika predviđenog člankom 2. stavkom 7. Zakona o porezu na dobit.

36. Komisija dodaje da je sporna porezna mjera više puta izmijenjena od njezina uvođenja, zbog čega nije moguće znati niti je li riječ o postojećem programu potpora¹³.

37. U svakom slučaju, prema Komisijinu mišljenju, proširenje kruga korisnika povrata poreza na dividende, kako bi se osigurala njegova usklađenost s člankom 63. UFEU-a, čini različitu izmjenu programa predviđenog člankom 10. stavkom 1. Zakona o porezu na dividende, koju treba zasebno ocijeniti od tog programa i koja stoga ne može utjecati na ocjenu sporne porezne mjere. Komisija u tom pogledu tvrdi da odluka kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku ne sadržava dovoljno informacija kako bi se utvrdilo čini li ta različita izmjena sama po sebi potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

38. Što se tiče dopuštenosti prethodnih odluka, valja podsjetiti da je prema ustaljenoj sudskoj praksi Sud načelno nadležan za odlučivanje kada se postavljena pitanja odnose na tumačenje prava Unije. Iz navedenoga proizlazi da pitanja koja se odnose na pravo Unije uživaju pretpostavku relevantnosti. Sud može odbiti odlučivati o zahtjevu za prethodnu odluku koji je postavio nacionalni sud samo ako je očito da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja¹⁴.

39. S obzirom na prethodno navedeno, potreba da se osigura tumačenje prava Unije koje bi bilo korisno za nacionalni sud zahtijeva, kao što je istaknuto u članku 94. Poslovnika Suda, da nacionalni sud definira činjenični i pravni okvir u kojemu su smještena pitanja koja postavlja, ili da, u svakom slučaju, objasni stvarne situacije na kojima se temelje ta pitanja¹⁵.

40. Međutim, zbog duha suradnje koji vlada u odnosima između nacionalnih sudova i Suda u okviru prethodnog postupka nepostojanje određenih prethodnih utvrđenja suda koji je uputio zahtjev ne znači nužno da je zahtjev za prethodnu odluku nedopušten ako Sud unatoč tim nedostacima, uzimajući u obzir elemente koji proizlaze iz spisa, procijeni da može dati koristan odgovor sudu koji je uputio zahtjev¹⁶.

41. Važno je naglasiti da se prethodna pitanja ne odnose na pitanje čini li sporna porezna mjera mjeru potpore. Ipak, oba su prethodna pitanja relevantna samo u slučaju da je ta porezna mjera stvarno državna potpora.

13 Komisija ističe da je Zakon o porezu na dividende donesen nakon odluke o porezu na dividende iz 1941. i da je, prema dokumentima Parlamenta, cilj Zakona o porezu na dividende bio isključivo izvršiti „tehničku reviziju” te odluke. Međutim, ograničenje iznosa mogućeg povrata i krug korisnika tog mehanizma zatim su više puta izmijenjeni. Stoga bi, prema Komisijinu mišljenju, valjalo ocijeniti je li na temelju tih izmjena taj postojeći program potpora postao novi program potpora.

14 Vidjeti presude od 21. prosinca 2016., Vervloet i dr. (C-76/15, EU:C:2016:975, t. 56. i 57.); od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 24. i 25.) i od 7. ožujka 2018., flightright i dr. (C-274/16, C-447/16 i C-448/16, EU:C:2018:160, t. 46.).

15 Vidjeti presude od 27. lipnja 2017., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, t. 26.); od 9. studenoga 2017., Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, t. 22.) i od 20. prosinca 2017., Asociación Profesional Elite Taxi (C-434/15, EU:C:2017:981, t. 24.).

16 Vidjeti presude od 11. prosinca 2014., Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino” i dr. (C-113/13, EU:C:2014:2440, t. 48.); od 28. siječnja 2016., CASTA i dr. (C-50/14, EU:C:2016:56, t. 48.); od 27. listopada 2016., Audace i dr. (C-114/15, EU:C:2016:813, t. 38.) i od 8. prosinca 2016., Undis Servizi (C-553/15, EU:C:2016:935, t. 25.).

42. U tom okviru ističem da, čak i ako sporna mjera jest porezna pogodnost, pravne i činjenične informacije koje prenosi sud koji je uputio zahtjev nisu dovoljne kako bi se utvrdilo uspostavlja li se tom pogodnošću državna potpora u smislu članka 107. UFEU-a.

43. Točno je da bi se sporna porezna mjera, utvrđena na ime predujma poreza na dobit, mogla eventualno smatrati programom državnih potpora jer se primjenjuje na nizozemske pravne osobe za koje izuzeće od poreza na dobit, predviđeno člankom 2. stavkom 7. Zakona o porezu na dobit, čini državnu potporu na koju se odnose Komisijine odluke.

44. Međutim, kao što tvrdi Komisija, u nedostatku pojašnjenja u pogledu pravnog sustava primjenjivog na povrat poreza na dividende, nisu poznati točno područje primjene članka 10. stavka 1. Zakona o porezu na dividende ni, štoviše, njegova konkretna pravila primjene koja su nužna za ocjenu svih kriterija na temelju kojih je neku mjeru moguće kvalificirati kao državnu potporu.

45. Međutim, smatram da nepostojanje tih prethodnih utvrđenja suda koji je uputio zahtjev ne sprječava Sud da sudu koji je uputio zahtjev da koristan odgovor za rješavanje glavnog postupka.

46. U ovom predmetu, s obzirom na to da kvalifikacija sporne porezne mjere kao državne potpore nije predmet zahtjeva za prethodnu odluku i da je ona obuhvaćena ocjenom nacionalnog suda¹⁷, čak i da sud koji je uputio zahtjev odlukama dâ širi doseg od dosega koji im je dala Komisija, to se samo po sebi ne protivi tomu da Sud pruži koristan odgovor za rješavanje glavnog postupka.

47. Usto, ističem da se može očekivati da će sud koji je uputio zahtjev utvrditi postojanje državne potpore s obzirom na činjenicu da je Komisija izuzeće od poreza na dobit predviđeno Zakonom o porezu na dobit za određena javna tijela kvalificirala kao program potpora i s obzirom na vezu između tog programa i sporne porezne mjere.

48. K tomu, ako je taj program stvarno program potpora, dvojbe u pogledu pitanja je li taj program potpora postojeći ili novi program, zbog različitih izmjena do kojih je došlo nakon njegova uvođenja, ne sprečavaju to da se sudu koji je uputio zahtjev pruži koristan odgovor, uz uzastopno ispitivanje slučajeva u kojima bi sporna porezna mjera činila postojeći ili novi program potpora.

49. Ni pitanje je li sporna porezna mjera državna potpora spojiva s tržištem Unije nije odlučujuće kako bi se sudu koji je uputio zahtjev pružio koristan odgovor. U slučaju da je riječ o postojećoj potpori, ta se potpora smatra zakonitom tako dugo dok Komisija ne utvrdi njezinu nespojivost s tržištem Unije¹⁸, što je slučaj u glavnom postupku u kojem se Komisija nije posebno očitovala o spornoj poreznoj mjeri.

50. U slučaju da je riječ o novoj potpori, i u nedostatku informacija o prijavi potpore, nije isključeno da je ona nezakonita u smislu članka 1. točke (f) Uredbe br. 659/1999. Naime, očito je da je ta potpora provedena prije nego što je Komisija donijela odluku o njezinu odobrenju te da se time povrijedio članak 108. stavak 3. UFEU-a. Posljedice tih dviju situacija mogu se korisno razmotriti u uzastopnim slučajevima postojećeg ili novog programa potpora.

51. Naposljetku, ističem da je pitanje čini li odluka konkretnog nacionalnog suda, kojom se prihvaća zahtjev društva A-Fonds za povrat¹⁹, *sama po sebi* državnu potporu relevantno samo ako se zaključi, kao što je to učinila Komisija, da takva odluka može biti državna potpora. Kao što ću pojasniti u ovom mišljenju, ne slažem se s tom Komisijinom analizom²⁰.

17 Vidjeti osobito presudu od 8. studenoga 2001., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 29.).

18 Vidjeti osobito presudu od 18. srpnja 2013., P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 41.).

19 Vidjeti točku 37. ovog mišljenja.

20 Vidjeti odjeljak IV. C.3.a) ovog mišljenja.

52. Iz svih tih razmatranja proizlazi da, iako je na sudu koji je uputio zahtjev da provede nužne provjere kako bi se sporna porezna mjera kvalificirala kao državna potpora, odluka kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku sadržava dostatne činjenične i pravne elemente da bi Sud sudu koji je uputio zahtjev mogao dati koristan odgovor za rješavanje glavnog postupka.

53. Stoga smatram da su prethodna pitanja dopuštena.

54. Kako bih odgovorio na prethodna pitanja, u nastavku ću započeti s načelom da porezna pogodnost predviđena člankom 10. stavkom 1. Zakona o porezu na dividende stvarno čini program državne potpore.

C. O prethodnim pitanjima

1. Uvodna razmatranja o pitanjima koja je postavio sud koji je uputio zahtjev

55. Najprije napominjem da sud koji je uputio zahtjev ne pita Sud o slobodnom kretanju kapitala, čija mu se povreda čini sigurnom s obzirom na pretpostavku rezidentnosti sporne porezne mjere²¹. Stoga to pitanje neću razmotriti u svojem mišljenju.

56. Svojim dvama pitanjima sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati može li odluka nacionalnog suda, koja ima za učinak proširenje kruga korisnika postojećeg programa državnih potpora, sama po sebi činiti državnu potporu i, konkretnije, novu potporu u smislu članka 1. točke (c) Uredbe br. 659/1999 zato što bi se njome izmijenila postojeća potpora. U ovom slučaju, u biti želi znati je li nacionalni sud obavezan obavijestiti Komisiju o takvoj odluci na temelju članka 108. stavka 3. UFEU-a.

57. Iz prethodne odluke proizlazi da sud koji je uputio zahtjev također pita je li nadležan za ocjenu usklađenosti pretpostavke rezidentnosti s člankom 63. UFEU-a i za prihvatanje zahtjeva društva A-Fonds, s obzirom na podjelu nadležnosti između nacionalnih sudova i Komisije koja proizlazi iz članaka 107. i 108. UFEU-a, kako ih je Sud protumačio u svojim presudama Iannelli²² i Nygård²³.

58. Budući da su oba prethodna pitanja relevantna samo ako je sud koji je uputio zahtjev nadležan za ocjenu elementa programa potpora s obzirom na članak 63. UFEU-a, prvo ću iznijeti svoju analizu o tom prethodnom pitanju (odjeljak 2.), a zatim odgovoriti na dva prethodna pitanja koja ću ispitati zajedno (odjeljak 3.).

2. Nadležnost suda koji je uputio zahtjev za nadzor usklađenosti pretpostavke rezidentnosti sporne porezne mjere s člankom 63. UFEU-a (pitanje koje prethodi prethodnim pitanjima)

59. Sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati je li nadležan za nadzor usklađenosti pretpostavke rezidentnosti sporne porezne mjere kvalificirane kao državne potpore s člankom 63. UFEU-a.

21 Međutim, ističem da nizozemska vlada osporava tu ocjenu suda koji je uputio zahtjev. Naime, ta vlada smatra da A-Fonds, zbog svojih bankarskih djelatnosti (vidjeti u tom pogledu točku 15. ovog mišljenja), treba usporediti s poduzećima uređenima javnim pravom koja podliježu porezu na dobit, kao što su druge banke u vlasništvu tijela javne vlasti. Prema mišljenju nizozemske vlade, ta usporedba dovodi do zaključka da se prema društvu A-Fonds i drugim bankama u vlasništvu tijela javne vlasti postupa jednako s obzirom na to da nijedno od njih nema pravo na povrat poreza na dividende.

22 Presuda od 22. ožujka 1977., Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51)

23 Presuda od 23. travnja 2002., Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244)

60. Čini mi se da je sudu koji je uputio zahtjev važno razjasniti to pitanje s obzirom na to da se u glavnom postupku ističe, prema mojem mišljenju, potreban odnos između pravila kojima se uređuje nadzor državnih potpora i zaštite sloboda kretanja koje nacionalni sud treba osigurati izravnim učinkom.

61. Naime, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, provođenje sustava nadzora državnih potpora, kako proizlazi iz članaka 107. i 108. UFEU-a, pripada s jedne strane Komisiji, a s druge strane nacionalnim sudovima, pri čemu su njihove uloge komplementarne, ali različite²⁴.

62. Dok ocjena spojivosti mjera potpora s tržištem Unije pripada u isključivu nadležnost Komisije koja djeluje pod nadzorom sudova Unije, nacionalni sudovi do konačne odluke Komisije paze na zaštitu prava pojedinaca u slučaju eventualne povrede zabrane predviđene u članku 108. stavku 3. UFEU-a od strane državnih vlasti. Intervencija nacionalnih sudova posljedica je izravnog učinka koji je priznat toj odredbi kojom se zabranjuje izvršavanje planova potpore prije Komisijina odobrenja²⁵.

63. Sud je više puta iznova potvrdio da se središnja i isključiva uloga koja se člancima 107. i 108. UFEU-a dodjeljuje Komisiji za priznavanje eventualne nespojivosti potpore s tržištem Unije u bitnome razlikuje od uloge koju imaju nacionalni sudovi u pogledu zaštite prava koja za pojedince proizlaze iz izravnog učinka zabrane iz posljednje rečenice članka 108. stavka 3. UFEU-a²⁶.

64. Što se tiče Komisije, Sud je presudio da, iako joj postupak predviđen člancima 107. i 108. UFEU-a ostavlja široku marginu prosudbe da ocijeni spojivost sustava državnih potpora sa zahtjevima tržišta Unije, ishod tog postupka nikad ne smije biti protivan posebnim odredbama Ugovora²⁷. Iz toga proizlazi Komisijina obveza da poštuje usklađenost između članka 107. UFEU-a i drugih odredbi Ugovora. Ta obveza Komisije postoji osobito kad je cilj tih drugih odredbi također nenarušeno tržišno natjecanje na tržištu Unije²⁸.

65. Što se tiče uloge nacionalnih sudova, Sud je redovito podsjećao da ti sudovi pojedincima moraju osigurati da će se ostvariti sve posljedice povrede članka 108. stavka 3. UFEU-a, u skladu s njihovim nacionalnim pravom, što se tiče valjanosti akata kojima se provode mjere potpore i povrata financijskih potpora koje su dodijeljene uz nepoštovanje te odredbe. Naime, iako nacionalni sudovi u tu svrhu moraju utvrditi treba li neku nacionalnu mjeru kvalificirati kao državnu potporu u smislu članka 107. UFEU-a, oni ipak ne mogu odlučivati o spojivosti mjera potpore s tržištem Unije s obzirom na to da je ta ocjena obuhvaćena Komisijinom isključivom nadležnošću pod nadzorom Suda²⁹.

24 Vidjeti presude od 21. studenoga 1991., *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires i Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, t. 8.); od 5. listopada 2006., *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, t. 37.) i od 21. studenoga 2013., *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:755, t. 27.).

25 Vidjeti presude od 21. studenoga 1991., *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires i Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, t. 9. do 13.); od 5. listopada 2006., *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, t. 36. do 38.) i od 21. studenoga 2013., *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:755, t. 27. do 29.).

26 Vidjeti presude od 21. studenoga 1991., *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires i Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, t. 14.); od 16. prosinca 1992., *Lornoy i dr.* (C-17/91, EU:C:1992:514, t. 30.); od 8. studenoga 2001., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 26. do 29.); od 18. srpnja 2007., *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, t. 50. i 51.) i od 18. srpnja 2013., *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 38.).

27 Presuda od 15. lipnja 1993., *Matra/Komisija* (C-225/91, EU:C:1993:239, t. 41.).

28 Presuda od 15. lipnja 1993., *Matra/Komisija* (C-225/91, EU:C:1993:239, t. 42.).

29 Vidjeti osobito presudu od 8. studenoga 2001., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 27. i 29.).

66. Međutim, iz ustaljene sudske prakse također proizlazi da temeljne slobode iz UFEU-a, s obzirom na to da imaju izravan učinak, stvaraju za pojedince prava koja su nacionalni sudovi obvezni štiti. Tako nacionalni sud koji u okviru svoje nadležnosti mora primijeniti odredbe prava Unije ima, među ostalim, obvezu osigurati puni učinak tih pravnih pravila ostavljajući na vlastitu inicijativu neprimijenjenom, ako je to potrebno, svaku suprotnu odredbu nacionalnog prava³⁰.

67. Sud se u tom okviru već suočio s pitanjem protivi li se Komisijina isključiva nadležnost za ocjenu spojivosti mjera potpora s tržištem Unije u skladu s člancima 107. i 108. UFEU-a tomu da je moguće pozvati se na te odredbe pred nacionalnim sudovima u slučaju povrede drugih odredbi UFEU-a koje imaju izravan učinak.

68. U tom pogledu, u presudi Iannelli³¹ Sudu je, među ostalim, upućeno pitanje može li postojeća mjera potpore, u pogledu koje Komisija za razdoblje koje je relevantno u glavnom postupku nije donijela odluku o spojivosti, također biti predmet ispitivanja koje nacionalni sud provodi s obzirom na odredbe koje se odnose na slobodno kretanje robe, konkretno iz članka 34. UFEU-a³².

69. Sud je najprije odgovorio da, iako sustav potpora koje dodjeljuje neka država ili koje se dodjeljuju putem državnih sredstava može, na temelju same činjenice da određena poduzeća ili nacionalne industrije stavlja u povoljniji položaj, barem neizravno otežati uvoz sličnih ili konkurentskih proizvoda s podrijetlom iz drugih država članica, ta okolnost nije sama po sebi dovoljna da bi se potporu kao takvu izjednačilo s mjerom koja ima istovrstan učinak kao količinsko ograničenje u smislu članka 34. UFEU-a. Usto, toliko široko tumačenje članka 34. UFEU-a kojim bi se potporu u smislu članka 107. UFEU-a kao takvu izjednačilo s količinskim ograničenjem iz članka 34. imalo bi za učinak izmjenu dosega članaka 107. i 108. UFEU-a i ugrožavanje sustava podjele nadležnosti koji je uspostavljen u Ugovoru uvođenjem stalnog postupka ispitivanja iz članka 108. UFEU-a.

70. Sud dodaje da uvjeti državne potpore koji se protive posebnim odredbama UFEU-a, osim članaka 107. i 108. UFEU-a, mogu biti toliko „neodvojivo povezani s ciljem potpore da bi ih bilo nemoguće odvojeno ocijeniti, tako da njihov učinak na spojivost ili nespojivost potpore u njezinoj cijelosti stoga nužno treba ocijeniti u okviru postupka iz članka [108. UFEU-a]”³³.

71. Sud je ipak priznao „da je drukčije kad je u analizi programa potpora moguće izdvojiti pretpostavke ili elemente za koje se, iako su dio tog programa, može smatrati da nisu nužni za ostvarenje cilja programa ili njegovo funkcioniranje”. U potonjem slučaju, „ne postoje razlozi koji se temelje na podjeli nadležnosti i koji proizlaze iz članaka [107. i 108. UFEU-a] iz kojih bi se zaključilo da se u slučaju povrede drugih odredbi Ugovora koje imaju izravan učinak, ne bi bilo moguće pozvati na te odredbe pred nacionalnim sudovima zbog same činjenice da odnosni element čini uvjet neke potpore”³⁴.

30 Vidjeti osobito presudu od 18. srpnja 2007., Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, t. 61.)

31 Presuda od 22. ožujka 1977., Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51)

32 Bivši članak 30. UEEZ-a. Radi jasnoće, u nastavku ovog mišljenja upućivat ću isključivo na članke UFEU-a.

33 Presuda od 22. ožujka 1977., Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, t. 10. do 14.)

34 Presuda od 22. ožujka 1977., Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, t. 14.). Nakon te presude Sud je ponovno odlučivao o odnosima između članaka 34. i 107. UFEU-a, u okviru tužbe zbog povrede obveze, osobito u presudama od 7. svibnja 1985., Komisija/Francuska (18/84, EU:C:1985:175, t. 13.) i od 5. lipnja 1986., Komisija/Italija (103/84, EU:C:1986:229, t. 19.) te u presudi od 20. ožujka 1990., Du Pont de Nemours Italiana (C-21/88, EU:C:1990:121, t. 19. do 21.). Zbog tih bi presuda mogla nastati dvojba u pogledu dosega presude Iannelli jer Sud nije razlikovao uvjete potpore neodvojivo povezane s ciljem potpore i one koji s njim nisu neodvojivo povezani. Međutim, u tom je pogledu presuda Iannelli zatim potvrđena presudom od 23. travnja 2002., Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

72. Sud je o tome ponovno odlučivao 2002. u presudi *Nygård*³⁵. U tom je predmetu Sudu upućeno pitanje je li okolnost da je nacionalni porez namijenjen financiranju programa potpora koji odobrava Komisija u skladu s odredbama UFEU-a o državnim potporama protivna tomu da nacionalni sud ocijeni usklađenost navedenog poreza s drugim odredbama UFEU-a koje imaju izravan učinak, osobito s člankom 110. UFEU-a³⁶.

73. Sud je u toj presudi najprije podsjetio da, iako članci 107. i 108. UFEU-a, s jedne strane, i članak 110. UFEU-a, s druge strane, imaju isti cilj, odnosno iako se njima nastoji izbjeći da obje vrste intervencije neke države članice, odnosno dodjela potpora, s jedne strane, i nalaganje diskriminirajućeg oporezivanja, s druge strane, imaju za učinak narušavanje uvjeta tržišnog natjecanja na tržištu Unije, tim se odredbama ipak predviđaju različite pretpostavke za primjenu, koje su specifične za obje vrste državnih mjera čiji je cilj uređenje i čije se, štoviše, pravne posljedice razlikuju, osobito u smislu da se provedbom članaka 107. i 108. UFEU-a Komisiji daje širok prostor za intervenciju, za razliku od članka 110. UFEU-a³⁷. Sud je na temelju toga zaključio da prakse porezne diskriminacije nisu isključene iz primjene članka 110. UFEU-a zbog toga što se mogu istodobno kvalificirati kao način financiranja državne potpore.

74. Sud je dodao da postojanje postupka predviđenog u članku 108. UFEU-a ni na koji način ne sprečava to da nacionalni sudovi ocjenjuju spojivost programa potpora s pravnim pravilima Unije različitima od onih iz članka 107. Ugovora u pogledu odredbi Ugovora koje imaju izravan učinak³⁸.

75. Međutim, Sud je upućivanjem na presudu *Iannelli*³⁹ podsjetio da „mogućnost nacionalnih sudova da ocijene uvjete programa potpora s obzirom na odredbe [UFEU-a], različite od onih iz članaka [107. i 108. UFEU-a], podrazumijeva da se predmetni uvjeti mogu odvojeno ocijeniti, odnosno da je riječ o pretpostavkama ili elementima koji, iako su dio predmetnog programa potpore, nisu nužni za ostvarenje cilja programa ili njegovo funkcioniranje”. Ako „je to slučaj, ne postoje razlozi koji se temelje na podjeli nadležnosti i koji proizlaze iz [članaka 107. i 108. UFEU-a] iz kojih bi se zaključilo da se u slučaju povrede drugih odredbi Ugovora, koje imaju izravan učinak, ne bi bilo moguće pozvati na potonje odredbe pred nacionalnim sudovima zbog same činjenice da odnosni element čini uvjet neke potpore”⁴⁰.

76. Suprotno tomu, iz te sudske prakse proizlazi da se, u slučaju pretpostavki ili elemenata koji su nužni za ostvarenje cilja programa potpora ili njegovo funkcioniranje, podjela nadležnosti protivi tomu da nacionalni sudovi ocjenjuju usklađenost tih pretpostavki s pravilima različitima od onih iz članka 107. UFEU-a.

77. U ovom slučaju, napominjem da se sud koji je uputio zahtjev suočava s problematikom koja je slična onoj koju je Sud rješavao u prethodno navedenim presudama, iako su potonje presude donesene u drukčijim okolnostima.

78. Stoga se u ovom slučaju ne mogu složiti s Komisijinom tvrdnjom da pozivanje na članak 63. UFEU-a u glavnom postupku ne ovisi o Komisijinoj isključivoj nadležnosti za ocjenu spojivosti mjera potpore s tržištem Unije s obzirom na to da je upravo riječ o odnosu između dviju vrsta nadležnosti.

35 Presuda od 23. travnja 2002., *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244)

36 Bivši članak 95. UEZ-a

37 Presuda od 23. travnja 2002., *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244, t. 55.)

38 Presuda od 23. travnja 2002., *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244, t. 56.)

39 Presuda od 22. ožujka 1977., *Iannelli & Volpi* (74/76, EU:C:1977:51)

40 Presuda od 23. travnja 2002., *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244, t. 57. i 58.). Iako je Komisija nadležna za ispitivanje spojivosti programa potpora s tržištem Unije, uzimajući u obzir činjenicu da to ispitivanje podrazumijeva ekonomske i socijalne procjene, Sud je s tim u vezi utvrdio kako je neosporno da su nacionalni sudovi, što se tiče ocjene podjele prihoda od nacionalnog parafiskalnog davanja, u najboljem položaju da prikupe nužne informacije i provedu ocjene potrebne u tom pogledu, na temelju podataka koji bi uobičajeno trebali proizaći iz računovodstvenih podataka i drugih dokumenata koji se odnose na upravljanje tijelima koja naplaćuju porez i koja dodjeljuju subvencije ili druge pogodnosti, vidjeti točku 61. navedene presude.

79. Poput suda koji je uputio zahtjev, sklon sam smatrati da je prethodno navedena sudska praksa relevantna u ovom slučaju. Tako je na temelju te sudske prakse moguće osigurati pravnu zaštitu koja za pojedince proizlazi iz izravnog učinka odredbi Ugovora i, u slučaju povrede tih odredbi, ponovno uspostaviti zakonitost na unutarnjoj razini, a da se pritom ne ugrozi Komisijina središnja i isključiva uloga koju ona ima na temelju članaka 107. i 108. UFEU-a za ocjenu spojivosti potpore s tržištem Unije⁴¹.

80. U ovom slučaju, pitanje može li sud koji je uputio zahtjev nadzirati pretpostavku rezidentnosti s obzirom na članak 63. UFEU-a posljedično ovisi o pitanju može li se ta pretpostavka ocijeniti odvojeno, s obzirom na to da nije nužna za ostvarenje cilja programa potpore o kojem je riječ ili njegovo funkcioniranje. Priznajem da takva analiza nije očita, i to tim više jer Sud, prema mojim saznanjima, još nije odlučivao o situaciji u kojoj se uvjet neke potpore smatra nužnim za ostvarenje cilja programa potpore o kojem je riječ ili njegovo funkcioniranje kako bi se isključila nadležnost nacionalnog suda.

81. Prema mojem mišljenju, uvjet je nužan za ostvarenje cilja potpore ili njezino funkcioniranje ako je sastavni ili ključan element potpore na način da njegova neprimjena dovodi do promjene dosega ili glavnih značajki potpore.

82. U ovom slučaju čini mi se, kao što to tvrdi nizozemska vlada, da je pretpostavka rezidentnosti u Nizozemskoj nužna za ostvarenje cilja programa potpore o kojem je riječ ili njegovo funkcioniranje.

83. Naime, s obzirom na informacije koje je sud koji je uputio zahtjev pružio u pogledu cilja sporne porezne mjere, nije sporno da je nizozemski zakonodavac ograničio doseg programa predviđenog u članku 10. stavku 1. Zakona o porezu na dividende na društva sa sjedištem u Nizozemskoj koja ne podliježu naplati poreza na dobit. Naime, kao što tvrdi nizozemska vlada, poduzeća uređena javnim pravom sa sjedištem u Nizozemskoj koja se izuzimaju od poreza na dobit ne mogu naplaćen porez na dividende uračunati u porez na dobit. Kako bi se spriječilo da se porez na dividende u tom slučaju i dalje naplaćuje za primljene dividende, spornom poreznom mjerom predviđa se povrat naplaćenog poreza na dividende.

84. Prema mojem mišljenju, iz tog propisa proizlazi da je pretpostavka rezidentnosti u Nizozemskoj pretpostavka za dodjelu potpore te se samim time njome utvrđuju korisnici potpore. Stoga je ta pretpostavka sastavan i bitan element potpore. Neprimjena te pretpostavke rezidentnosti zbog njezine neusklađenosti s člankom 63. UFEU-a, kako ju je ocijenio sud koji je uputio zahtjev, dovodi do toga da su korisnici potpore pravne osobe javnog prava sa sjedištem u drugoj državi članici koje se ne izuzimaju od poreza na dobit u Nizozemskoj, ali se nalaze u usporedivoj situaciji, što ima za učinak promjenu samog dosega potpore kako ga je predvidio nizozemski zakonodavac.

85. Prema mojem mišljenju, to znači da je pretpostavka rezidentnosti neodvojivo povezana s ciljem programa sporne porezne mjere na način da je njezin učinak na spojivost ili nespojivost potpore u cijelosti obuhvaćen Komisijinom isključivom nadležnošću na temelju postupka iz članaka 107. i 108. UFEU-a. Iz toga slijedi da sud koji je uputio zahtjev ne smije primijeniti članak 63. UFEU-a⁴².

⁴¹ Vidjeti u tom smislu presudu od 23. travnja 2002., Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, t. 62.).

⁴² Štoviše, ističem da suprotno stajalište dovodi do posebne situacije kao što je ona u glavnom postupku u kojoj ta odluka, prihvatanjem zahtjeva koji se temelji na članku 63. UFEU-a, ima za učinak proširenje kruga korisnika programa potpora. Međutim, na temelju pravila Unije o državnim potporama, nijedno se poduzeće ne može pozivati na pravo na državnu potporu, vidjeti u istom smislu mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Wahla u predmetu Kotnik i dr. (C-526/14, EU:C:2016:102, t. 79.). Drugim riječima, nijedna država članica ne može se smatrati obveznom dodijeliti nekom poduzeću državnu potporu s obzirom na to da je odluka o dodjeli potpore politički odabir nacionalnih zakonodavnih i upravnih tijela. Kad bi se pravom Unije ipak moglo, na temelju drugih odredbi kao što je članak 63. UFEU-a, nacionalne sudove obvezati da donose odluke koje svojim učincima dovode do proširenja područja primjene programa potpora, suprotno namjeri zakonodavca, to bi, čini mi se, dovelo do paradoksalne situacije.

86. Iako su nacionalni sudovi obično dužni poštovati odredbe Ugovora koje imaju izravan učinak, smatram da kriterij utvrđen u presudi Iannelli i primijenjen u presudi Nygård, ako bi mu trebalo dati pravo značenje, iz prethodno navedenih razloga treba primijeniti na glavni predmet te na temelju njega sud koji je uputio zahtjev ne bi smio biti nadležan za nadzor usklađenosti sporne porezne mjere s člankom 63. UFEU-a.

87. Slijedom toga, predložiti ću Sudu da na prethodna pitanja odgovori da se člancima 107. i 108. UFEU-a protivi to da nacionalni sud provede ocjenu usklađenosti pretpostavke rezidentnosti postojećeg programa potpora s člankom 63. UFEU-a ako je ta pretpostavka, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, neodvojivo povezana s programom potpora jer je nužna za ostvarenje cilja potonjeg programa i njegovo funkcioniranje.

88. Za slučaj da Sud smatra da se prethodno navedenom sudskom praksom sud koji je uputio zahtjev ne sprečava da nadzire usklađenost pretpostavke rezidentnosti s člankom 63. UFEU-a, u sljedećem ću odjeljku podredno razmotriti pitanje protivi li se pravu državnih potpora to da nacionalni sud, na temelju članka 63. UFEU-a, prihvati zahtjev za povrat koji je podnio A-Fonds.

3. Protivi li se pravu državnih potpora to da nacionalni sud prihvati zahtjev za povrat poreza na dividende u korist društva A-Fonds s obzirom na članak 63. UFEU-a (prvo i drugo prethodno pitanje)

89. Kao što sam objasnio u točki 31. ovog mišljenja, sud koji je uputio zahtjev oslonio se, u okviru upućivanja prethodnih pitanja, na pretpostavku prema kojoj sporna porezna mjera čini postojeći program potpora. Međutim, kao što je utvrdila Komisija, očito je da je sporna porezna mjera izmijenjena više puta⁴³. Budući da sud koji je uputio zahtjev nije pružio dovoljno informacija o tim izmjenama, nije isključeno, kao što je istaknula i Komisija, da verzija sporne porezne mjere koja je bila na snazi tijekom relevantnog razdoblja za glavni postupak čini novu potporu u smislu članka 1. točke (c) Uredbe br. 659/1999.

90. Stoga, kako bi se odgovorilo na prethodna pitanja, valja uzastopno razmotriti pretpostavke prema kojima bi ta porezna mjera činila postojeći ili novi program potpora.

91. U sljedećim ću odjeljcima iznijeti razloge zbog kojih smatram da se, u slučaju postojećeg programa potpora, pravu državnih potpora ne protivi to da nacionalni sud prihvati zahtjev za povrat poreza na dividende u korist društva A-Fonds na temelju članka 63. UFEU-a (odjeljak a) i da se, u slučaju novog programa potpora, takva odluka protivi članku 108. stavku 3. (odjeljak b).

a) Postojeći program potpora

92. U slučaju u kojem sporna porezna mjera čini postojeći program potpora, tu mjeru treba smatrati zakonitom jer Komisija nije utvrdila njezinu nespojivost s tržištem Unije⁴⁴.

93. U takvoj se situaciji stoga čini da se pravu državnih potpora ne protivi to da se prihvati zahtjev za povrat koji je podnio A-Fonds. Drugim riječima, ako se Sud ne složi s mojom analizom nadležnosti, to znači, prema mojem mišljenju, da je sud koji je uputio zahtjev u glavnom predmetu, ako utvrdi da se pretpostavkom rezidentnosti povređuje članak 63. UFEU-a, dužan ne primijeniti tu pretpostavku i prihvatiti zahtjev za povrat poreza na dividende koji je podnio tužitelj u glavnom postupku.

⁴³ Vidjeti točku 36. ovog mišljenja.

⁴⁴ Vidjeti točku 49. ovog mišljenja.

94. Priznajem da praktične posljedice takve odluke dovode do posebne situacije. Iako nacionalni sud donošenjem takve odluke uklanja narušavanje tržišnog natjecanja koje postoji između javnih poduzeća sa sjedištem u Nizozemskoj i javnih tijela sa sjedištem u drugoj državi članici, takva bi odluka istodobno mogla dovesti do povećanja učinaka narušavanja tržišnog natjecanja koji bi mogli postojati u odnosu na članak 107. stavke 2. i 3. UFEU-a.

95. Budući da takva odluka ima za učinak proširenje kruga korisnika postojećeg programa državnih potpora, sud koji je uputio zahtjev želi znati može li navedena sudska odluka sama po sebi činiti državnu potporu i, konkretnije, novu potporu u smislu članka 1. točke (c) Uredbe br. 659/1999 s obzirom na to da se njome mijenja postojeća potpora i, ako može, je li obvezno obavijestiti Komisiju o takvoj odluci na temelju članka 108. stavka 3. UFEU-a.

96. Prema mojem mišljenju, odluka nacionalnog suda, koju on donosi u okviru svoje nadležnosti za zaštitu slobodnog kretanja kapitala, ne može sama po sebi činiti mjeru državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

97. Naime, kao što također tvrde A-Fonds i nizozemska vlada, takva se odluka ne može pripisati državama članicama, u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, što je jedna od pretpostavki za kvalificiranje kao „državne potpore”.

98. Pojam potpore iz članka 107. stavka 1. UFEU-a odnosi se na odluke država članica kojima one, nastojeći ostvariti vlastite gospodarske i socijalne ciljeve, poduzetnicima ili drugim pravnim subjektima stavljaju na raspolaganje sredstva ili prednosti kojima nastoje potaknuti ostvarenje željenih gospodarskih ili socijalnih ciljeva⁴⁵. Drugim riječima, odluka o dodjeli potpore i uvjetima takve mjere politički je odabir nacionalnih zakonodavnih i upravnih tijela, pod nadzorom Komisije i Suda.

99. U tom okviru, iako nacionalni sudovi kao javna tijela čine dio neke države članice, njihova zadaća kao neovisnih sudova jest osigurati poštovanje prava Unije tako da se njihove odluke ne mogu pripisati državi u prethodno navedenom smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i činiti same po sebi mjeru državne potpore.

100. Tomu je tako u glavnom postupku. Povrat poreza samo je posljedica provedbe nacionalnog suda, u okviru njegove nadležnosti, slobodnog kretanja kapitala u konkretnom sporu.

101. U tom okviru, napominjem da ta odluka nema učinak *erga omnes*, nego se isključivo odnosi na situaciju tužitelja u glavnom postupku. Pitanje imaju li druge pravne osobe javnog prava koje nisu rezidenti u Nizozemskoj isto tako pravo na povrat poreza, pozivajući se na članak 63. UFEU-a, pretpostavlja da sud koji je uputio zahtjev, s obzirom na konkretnu ocjenu, smatra da se ta osoba nalazi u situaciji koja je usporediva sa situacijom javnih tijela sa sjedištem u Nizozemskoj koja ne podliježu nizozemskom porezu na dobit.

102. Iz istog razloga odluka suda koji je uputio zahtjev kojom bi se prihvatio zahtjev za povrat koji je podnio A-Fonds općenito neće imati ni za cilj ni učinak izmjenu zakonodavnih odredbi o poreznoj mjeri predviđenoj u članku 10. stavku 1. Zakona o porezu na dividende, ali će dovesti do neprimjenjivosti pretpostavke iz nacionalnih pravila protivnih članku 63. UFEU-a u konkretnom sporu koji se pred njim vodi.

103. Ako bi Sud ipak smatrao da takva odluka nacionalnog suda može na temelju *svojih učinaka* sama po sebi činiti mjeru potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i da je ta potpora nova, čime se podrazumijeva postojanje obveze obavješćivanja predviđene u članku 108. stavku 3. UFEU-a, upozorio bih ga na poteškoće u praksi koje proizlaze iz takvog stajališta. Naime, to bi stajalište, slijedeći takvu

⁴⁵ Vidjeti osobito presudu od 27. ožujka 1980., *Denkavit italiana* (C-61/79, EU:C:1980:100, t. 31.).

logiku, nacionalni sud navelo na to da prekine postupak kako bi prijavio, eventualno preko vlade države članice, svoj nacrt odluke koja svojim učincima može dovesti do nove potpore. Usto, nacionalni sud mogao bi donijeti svoju odluku tek nakon Komisijine odluke o odobrenju koju donosi, ovisno o slučaju, nakon službenog istražnog postupka, zbog čega bi taj postupak bio u potpunosti neizvediv⁴⁶.

104. Prema mojem mišljenju, članak 108. stavak 3. UFEU-a ne može značiti da je odluka sudskog tijela uvjetovana Komisijinom intervencijom jer bi to dovelo u pitanje načela neovisnosti i nepristranosti sudbene vlasti kao i načela tajnosti vijećanja sudaca. Naime, kao što tvrdi nizozemska vlada, obveza obavješćivanja o planovima potpora samo je na tijelima države koja su ovlaštena dodijeliti potpore, odnosno u ovom slučaju na nizozemskoj vladi ili nizozemskoj upravi.

105. Naposljetku, napominjem da se sud koji je uputio zahtjev, upućivanjem prethodnih pitanja, poziva na presudu DEI⁴⁷. Iako bi se na temelju te presude, kao što navodi sud koji je uputio zahtjev, moglo zaključiti da sudska odluka općenito može sama po sebi činiti novu potporu zato što ima za učinak izmjenu postojeće potpore i da o toj odluci treba obavijestiti Komisiju u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a, ipak nisam siguran da je to stvarni doseg te presude.

106. Tako bi se također moglo prihvatiti da je Sud jednostavno smatrao, u okviru žalbe, u pogledu izrazito posebne situacije koja se odnosi na privremenu mjeru nacionalnog suda koji odlučuje o privremenoj pravnoj zaštiti, da ta mjera može imati iste učinke kao i državna potpora i da općenito Opći sud ne može potvrditi da nacionalni sudovi koji odlučuju o privremenoj pravnoj zaštiti ne moraju poštovati članke 107. i 108. UFEU-a⁴⁸.

107. U svakom slučaju, u pogledu dvojbi koje se odnose na stvarni doseg te presude, pozivam Sud da iskoristi priliku koja mu se pruža u glavnom predmetu da promijeni svoju sudsku praksu koja proizlazi iz presude DEI ako je doseg te presude stvarno doseg koji je naveo sud koji je uputio zahtjev, ili da je pojasni.

108. Iz prethodno navedenih razloga, podredno ću predložiti Sudu da na upućena pitanja odgovori da se, u slučaju postojećeg programa potpora o kojem se Komisija nije očitovala, pravu državnih potpora ne protivi to da nacionalni sud u sporu koji se pred njim vodi prihvati zahtjev korisnika na temelju slobodnog kretanja kapitala. Takva odluka sama po sebi nije državna potpora i nacionalne sudove ne obvezuje na to da o njoj obavijeste Komisiju.

b) Novi program potpora

109. U slučaju da sporna porezna mjera čini novi program potpora u smislu članka 1. točke (c) Uredbe br. 659/1999, bila bi riječ o nezakonitoj potpori u smislu članka 1. točke (f) navedene uredbe jer bi se uvođenjem tog programa povrijedila obveza obavješćivanja predviđena u članku 108. stavku 3. UFEU-a⁴⁹.

110. Pitanje koje se zatim postavlja jest može li sud koji je uputio zahtjev, unatoč neusklađenosti programa potpora s člankom 63. UFEU-a, biti prisiljen odbiti povrat poreza na dividende društvu A-Fonds kako bi poštovao zabranu primjene u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a.

⁴⁶ Uostalom, napominjem da se prijava nove potpore mora izvršiti pomoću obrasca prijave iz Priloga I. Uredbi Komisije (EZ) br. 794/2004 od 21. travnja 2004. o provedbi Uredbe Vijeća (EZ) br. 659/1999 o utvrđivanju detaljnih pravila za primjenu članka 93. Ugovora o EZ. Međutim, budući da u skladu s člankom 3. stavkom 1. te uredbe navedenu prijavu Komisiji mora dostaviti stalni predstavnik dotične države članice, ističem da nacionalni sudovi u pravilu nisu u stanju pružiti informacije koje treba navesti u obrascu prijave iz njezina Priloga I. dijela I.

⁴⁷ Presuda od 26. listopada 2016., DEI i Komisija/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, t. 59. i 108.)

⁴⁸ Vidjeti u tom pogledu osobito presudu od 26. listopada 2016., DEI i Komisija/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, t. 59., 60. i 103. do 108.).

⁴⁹ Vidjeti točku 50. ovog mišljenja.

111. Napominjem da je to pitanje posebno na način da su zaključci koje treba donijeti na temelju povrede članka 63. UFEU-a i zaključci koji proizlaze iz povrede obveze obavješćivanja iz članka 108. stavka 3. UFEU-a zapravo proturječni.

112. Dok povreda članka 63. UFEU-a dovodi do neprimjenjivosti nacionalnih pravila koja su mu protivna⁵⁰, što u ovom slučaju načelno dovodi do odobrenja društvu A-Fonds povrata poreza na dividende zbog neprimjenjivosti pretpostavke rezidentnosti, povreda obveze obavješćivanja iz članka 108. stavka 3. UFEU-a dovodi, naprotiv, do nezakonitosti i nevaljanosti programa potpora, što se u ovom slučaju protivi tomu da A-Fonds ostvari pravo na taj povrat.

113. Tako su, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda koja se odnosi na obvezu obavješćivanja iz članka 108. stavka 3., u slučaju povrede te obveze, nacionalni sudovi dužni izuzeti iz primjene nacionalne odredbe kojima su uspostavljene nezakonite povlastice⁵¹. Naime, pravna je posljedica povrede nacionalnih mjera potpore protiv te zabrane nezakonitost⁵², koja načelno ima za posljedicu nevaljanost⁵³.

114. Konkretnije, što se tiče povrata poreza koji je sastavni dio nezakonite mjere potpore, s obzirom na to da je dodijeljena uz povredu obveze obavješćivanja, Sud je presudio da ne bi bilo u skladu s interesima Unije naložiti takav povrat u korist drugih poduzeća ako takva odluka ima za učinak proširenje kruga korisnika potpore te tako povećava učinke te potpore umjesto da ih ukloni⁵⁴. Naime, prema mišljenju Suda, nacionalni sudovi ne smiju samo tako proširiti primjenu potpore na veću skupinu korisnika⁵⁵.

115. Napominjem da se situacija na temelju koje je donesena prethodno navedena sudska praksa razlikuje od situacije u glavnom postupku zato što nije samo riječ o nezakonitoj potpori, nego i o povredi članka 63. UFEU-a, koju se načelno može riješiti prihvaćanjem zahtjeva za povrat poreza na dividende koji je podnio A-Fonds.

116. Međutim, prema mojem mišljenju, isto vrijedi i u navedenoj situaciji. Naime, nacionalni sudovi moraju općenito i sveobuhvatno poštovati zabranu primjene potpora. Važno je zaštititi stranke na koje utječe narušavanje tržišnog natjecanja uzrokovano dodjelom nezakonite potpore⁵⁶.

117. Tako dugo dok Komisija ne ispita spojivost potpore s tržištem Unije, prema mojem mišljenju ne bi bilo u skladu s pravom Unije dodijeliti potporu u korist drugih poduzeća ako takva odluka ima za učinak proširenje kruga korisnika potpore te tako, s obzirom na to da je dodijeljena bez prethodnog odobrenja, povećava učinke te nezakonite potpore umjesto da ih ukloni⁵⁷.

118. Stoga bi se u slučaju novog i nezakonitog programa potpora zabрани primjene iz članka 108. stavka 3. UFEU-a protivilo to da sud koji je uputio zahtjev prihvati zahtjev za povrat poreza na dividende u korist društva A-Fonds.

50 Vidjeti osobito presudu od 18. prosinca 2007., A (C-101/05, EU:C:2007:804, t. 27.).

51 Vidjeti osobito presudu od 16. travnja 2015., Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, t. 53.).

52 Vidjeti presude od 27. listopada 2005., Distribution Casino France i dr. (C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, t. 30.) i od 8. prosinca 2011., Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, t. 28.).

53 Vidjeti osobito presude od 21. studenoga 1991., Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires i Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, t. 16. i 17.); od 21. listopada 2003., van Calster i dr. (C-261/01 i C-262/01, EU:C:2003:571, t. 63.); od 5. listopada 2006., Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, t. 41.) i od 12. veljače 2008., CELF i ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, t. 40.).

54 Vidjeti osobito presudu od 5. listopada 2006., Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, t. 49.).

55 Vidjeti osobito presudu od 5. listopada 2006., Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, t. 50.).

56 Presuda od 12. veljače 2008., CELF i ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, t. 38.).

57 Vidjeti u tom smislu i mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, t. 27. do 30.). Napominjem da se Sud nije izravno očitovao o tom pitanju jer je u tom predmetu prvo prethodno pitanje proglasio nedopuštenim.

V. Zaključak

119. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na pitanja koja je uputio Gerechthof 's-Hertogenbosch (Žalbeni sud u 's-Hertogenboschu, Nizozemska), odgovori kako slijedi:

„Člancima 107. i 108. UFEU-a protivi se to da nacionalni sud provede ocjenu usklađenosti pretpostavke rezidentnosti postojećeg programa potpora s člankom 63. UFEU-a ako je ta pretpostavka, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, neodvojivo povezana s programom potpora jer je nužna za ostvarenje cilja potonjeg programa ili njegovo funkcioniranje.”