



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØEJA,
predstavljeni 19. decembra 2018¹

Zadeva C-598/17

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Gerechtshof 's-Hertogenbosch (pritožbeno sodišče v 's-Hertogenboschu, Nizozemska))

„Predhodno odločanje – Obstoječe pomoči in nove pomoči – Pojem nove pomoči –
Nezakonita pomoč – Vračilo davka od dividend – Shema, razširjena na družbe s sedežem zunaj
ozemlja zadevne države članice – Prosti pretok kapitala – Vloga nacionalnih sodišč –
Možnost nacionalnih sodišč, da podrobna pravila sheme pomoči presodijo na podlagi drugih določb
Pogodbe DEU, ki niso vsebovane v členih 107 in 108 – Izključna pristojnost Komisije“

I. Uvod

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Gerechtshof 's-Hertogenbosch (pritožbeno sodišče v 's-Hertogenboschu, Nizozemska), se nanaša na razlago členov 107 in 108 PDEU.²
2. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe je vložen v okviru spora med A-Fonds, investicijskim skladom nemškega prava, in inspecteur van de Belastingdienst (inšpektor davčne uprave, Nizozemska, v nadaljevanju: davčna uprava). Sklad A-Fonds želi pridobiti vračilo nizozemskega davka od dividend, odtegnjenega v davčnem obdobju od leta 2002/2003 do leta 2007/2008, pri čemer se sklicuje na pravico do prostega pretoka kapitala iz člena 63 PDEU.
3. Davčna uprava je to vračilo zavrnila z obrazložitvijo, da sklad A-Fonds nima sedeža na Nizozemskem. Predložitveno sodišče meni, da je bil s to zavrnitvijo kršen člen 63 PDEU in da je za odpravo te kršitve treba ugoditi zahtevku za vračilo davka od dividend, ki ga je vložil sklad A-Fonds.
4. Vendar pa se navedeno sodišče sprašuje o skladnosti take odločitve s pravom o državnih pomočeh. Predložitveno sodišče meni, da nizozemski davčni ukrep, s katerim je določeno vračilo davka od dividend, pomeni obstoječo shemo državnih pomoči, zato želi v bistvu izvedeti, ali predpisi s področja državnih pomoči nasprotujejo temu, da ugotovi zahtevku za vračilo davka od dividend, ki ga je sklad A-Fonds vložil na podlagi člena 63 PDEU, ker bi se v primeru take odločitve krog upravičencev do zadevne sheme pomoči razširil.

¹ Jezik izvirnika: francoščina.

² Zaradi jasnosti se v teh sklepnih predlogih sklicujem na določbe Pogodbe DEU, čeprav je bila veljavna Pogodba v spornem obdobju od leta 2002 do leta 2008 Pogodba ES.

5. V teh sklepnih predlogih bom primarno pojasnil razloge, iz katerih menim, da predložitveno sodišče ni pristojno za preverjanje združljivosti pogoja rezidentstva iz nizozemskega davčnega ukrepa iz postopka v glavni stvari s členom 63 PDEU, glede na izključno pristojnost Evropske komisije za oceno združljivosti ukrepov pomoči s trgov Unije, ki izhaja iz členov 107 in 108 PDEU, kot ju je Sodišče razložilo v sodbah Iannelli³ in Nygård⁴.

6. Podredno, če se Sodišče v zvezi s tem ne bi strinjalo z mano, bi to po mojem mnenju pomenilo, da predložitveno sodišče, ki bi ugotovilo nezdržljivost pogoja rezidentstva s členom 63 PDEU, ne bi smelo uporabiti tega pogoja in bi moralo ugoditi zahtevku za vračilo davka od dividend, ki ga je vložila tožeča stranka v postopku v glavni stvari. Na koncu svoje analize bom ugotovil, da taka odločitev sama po sebi ne pomeni ukrepa državne pomoči in da nacionalnim sodiščem zato ni treba o njej obvestiti Komisije.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

7. Člen 1(b)(i) Uredbe (ES) 659/1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES⁵ določa, da „veljavna [obstoječa] pomoč“ pomeni „vso pomoč, ki je obstajala pred začetkom veljavnosti Pogodbe v zadevnih državah članicah, to je sheme pomoči in individualno pomoč, ki se je začela izvajati pred začetkom veljavnosti Pogodbe in se še vedno uporablja“.

8. Člen 1(c) navedene uredbe določa, da „nova pomoč“ pomeni „vsako pomoč, to je sheme pomoči ali individualno pomoč, ki ni veljavna [obstoječa] pomoč, vključno s spremembami veljavne [obstoječe] pomoči“.

B. Nizozemsko pravo

a) *Wet op de vennootschapsbelasting z dne 8. oktobra 1969 (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb)*

9. Člen 2(1)(f) in (g) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb⁶ določa:

„1. Kot nacionalni davčni zavezanci so davku zavezani naslednji subjekti s sedežem na Nizozemskem:

[...]

(f) posebni investicijski skladi;

(g) v odstavku 3 navedena podjetja pravnih oseb javnega prava.“

10. V členu 2(3) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb je določen seznam podjetij, ki delujejo v nekaterih gospodarskih sektorjih.

³ Sodba z dne 22. marca 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51), v nadaljevanju: sodba Iannelli.

⁴ Sodba z dne 23. aprila 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

⁵ Uredba Sveta z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 8, zvezek 1, str. 339).

⁶ To je edina različica zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki jo navaja predložitveno sodišče, pri čemer ni pojasnilo vsebine zakonodajnih sprememb, ki so bile morda sprejete v spornem obdobju od leta 2002 do leta 2008.

11. Člen 2(7) tega zakona določa:

„Subjekti, v katerih so samo pravne osebe nizozemskega javnega prava neposredni ali posredni delničarji, družbeniki ali člani, pa tudi subjekti, katerih direktorje imenujejo ali razrešijo neposredno ali posredno izključno pravne osebe nizozemskega javnega prava in katerih premoženje je v primeru likvidacije na voljo izključno pravnim osebam nizozemskega javnega prava, so zavezani davku samo, če opravljajo poslovno dejavnost v smislu odstavka 3.“

b) Wet op de dividendbelasting z dne 23. decembra 1965 (zakon o davku od dividend)

12. Člen 1(1) zakona o davku od dividend določa:

„Davek od dividend‘ označuje neposredni davek, odmerjen tistim, ki imajo neposredno ali na podlagi certifikatov pravico do dohodka iz delnic [...]“

13. Člen 10(1) zakona o davku od dividend je v različici, veljavni 1. januarja 2002, določal:⁷

„1. Z odločbo, ki jo izda inšpektor in zoper katero se lahko vloži pritožba, se pravni osebi s sedežem na Nizozemskem, ki ni zavezana davku od dohodkov pravnih oseb, na njeno zahtevo odobri vračilo davka od dividend, ki ji je bil odtegnjen v koledarskem letu, če ta davek znaša več kot 23 EUR. Prvi stavek se ne uporablja za davek od dividend, obračunan od dohodkov, v zvezi s katerimi družba ni upravičeni lastnik. Zahtevki se vložijo z izjavo v roku, ki se določi z ministrsko uredbo.“

14. 1. januarja 2007 je začel veljati novi odstavek 4 člena 10 zakona o davku od dividend:

„4. Prvi odstavek se po analogiji uporablja za pravno osebo s sedežem v drugi državi članici Evropske unije, ki v tej državi ni zavezana plačilu davka od dobička in ki, če bi imela sedež na Nizozemskem, prav tako ne bi bila zavezana davku od dohodkov pravnih oseb.“

III. Spori o glavni stvari, vprašanji za predhodno odločanje in postopek pred Sodiščem

15. A-Fonds je investicijski sklad nemškega prava brez pravne osebnosti (Spezial-Sondervermögen), katerega delnice ima že od začetka v celoti v lasti subjekt javnega prava (Anstalt des öffentlichen Rechts) s pravno osebnostjo, ki ga je ustanovila skupina nemških občin. Zadnjenavedeni opravlja bančne dejavnosti, vendar njegov cilj ni le pridobiten. Ima tudi javno nalogo, in sicer da svoje prihodke med drugim nameni za podpiranje socialnih, kulturnih, športnih, znanstvenih in izobraževalnih dejavnosti.

16. V davčnem obdobju od leta 2002/2003 do leta 2007/2008 je imel sklad A-Fonds delnice ali deleže v nizozemskih družbah. V tem obdobju je bil odtegnjen davek od dividend, ki so jih te družbe izplačale skladu A-Fonds, ta pa je od nizozemske davčne uprave zahteval vračilo tega davka na podlagi člena 10(1) zakona o davku od dividend. Njegov zahtevek je bil zavrnjen z obrazložitvijo, da nima sedeža na Nizozemskem, kot se zahteva z zgoraj navedenim členom.

⁷ Člen 10(1) zakona o davku od dividend je bil v obdobju, upoštevnem za dejansko stanje v glavni stvari, večkrat spremenjen. Te spremembe niso pomembne za spor o glavni stvari.

17. V zvezi s ciljem člena 10(1) navedenega zakona predložitveno sodišče ob sklicevanju na sodbo, ki jo je izdalo Hoge Raad (vrhovno sodišče, Nizozemska)⁸, pojasnjuje, da je neobdavčenost z davkom od dohodkov pravnih oseb razširjena na akontacijo, ki jo v nizozemskem davčnem sistemu pomeni davek od dividend, in da je ta cilj omejen na nekatere pravne osebe, med katerimi so pravne osebe javnega prava, ki niso zavezane davku od dohodkov pravnih oseb.

18. Sklad A-Fonds je pri Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (sodišče Zeeland-West-Brabant v Bredi, Nizozemska) zahteval razglasitev ničnosti teh odločb, pri čemer je zlasti trdil, da je omejitev pravice do vračila nizozemskega davka od dividend na javne subjekte s sedežem na Nizozemskem iz člena 10(1) zakona o davku od dividend v nasprotju s členom 63 PDEU. Navedeno sodišče je zahteve zavrnilo s sodbo z dne 6. maja 2014.

19. Sklad A-Fonds je zoper to sodbo vložil pritožbo pri Gerechtshof 's Hertogenbosch (pritožbeno sodišče v 's-Hertogenboschu).

20. Ker je pritožnica v postopku v glavni stvari v objektivno podobnem položaju kot javni subjekti s sedežem na Nizozemskem, ki niso zavezani nizozemskemu davku od dohodkov pravnih oseb, predložitveno sodišče meni, da zavrnitev vračila davka od dividend pritožnici z obrazložitvijo, da nima sedeža na Nizozemskem, pomeni kršitev člena 63 PDEU in da je za odpravo te kršitve treba ugoditi zahtevku za vračilo.

21. Vendar pa se navedeno sodišče sprašuje o skladnosti take odločitve s pravom o državnih pomočeh.

22. Iz predložitvene odločbe izhaja, da po mnenju tega sodišča predpisi o pravici do vračila davka od dividend, določeni s členom 10(1) zakona o davku od dividend, na podlagi sklepa Komisije z dne 2. maja 2013⁹ pomenijo obstoječo shemo državnih pomoči.

23. Komisija je v tem sklepu ugotovila, da oprostitev davka od dohodkov pravnih oseb za nekatere javne subjekte, določena v členu 2(7) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, pomeni obstoječo shemo pomoči, ki ni združljiva s trgovino Unije, ker se ta shema nanaša samo na javne subjekte, ki opravljajo gospodarske dejavnosti in so zato v podobnem položaju kot zasebna podjetja.¹⁰

24. Po presoji predložitvenega sodišča je vračilo davka od dividend, ki je akontacija davka od dohodkov pravnih oseb, posledica nezavezanosti davku od dohodkov pravnih oseb, zato meni, da tako oprostitev davka od dohodkov pravnih oseb, določena z zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb, kot tudi sporni davčni ukrep tvorita isto obstoječo shemo pomoči, ki jo je Komisija opredelila kot tako v svojem sklepu z dne 2. maja 2013.

25. Nazadnje, predložitveno sodišče navaja, da je to pilotna zadeva in da je nizozemska davčna uprava že prejela skoraj 1000 podobnih zahtevkov za vračilo.

26. V teh okoliščinah je Gerechtshof 's-Hertogenbosch (pritožbeno sodišče v 's-Hertogenboschu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašnji:

„1. Ali je razširitev področja uporabe obstoječe sheme pomoči zaradi uspešnega sklicevanja davčnega zavezanca na prosti pretok kapitala v skladu s členom 56 Pogodbe ES (zdaj člen 63 PDEU) nov ukrep pomoči, ki ga je treba razumeti kot spremembo obstoječe pomoči?

⁸ Sodba z dne 15. novembra 2013, št. 12/01866 (ECLI:NL:HR:2013:1128, BNB 2014/20).

⁹ Sklep Komisije o shemah pomoči SA.25338 C(2013) 2372 final (E3/2008, ex CP 115/2004 in CP 120/2006).

¹⁰ Komisija je v skladu s členom 18 Uredbe št. 659/1999 sprejela sklep, s katerim je predlagala, naj se sprejmejo primerni ukrepi za odpravo oprostitve davka od dohodkov pravnih oseb, odobrene javnim subjektom, tako da bi se za javna podjetja, ki sodelujejo v gospodarskih dejavnostih, uporabljal isti sistem davka od dohodkov pravnih oseb kot za zasebna podjetja.

2. Če je odgovor pritrdilen, ali uresničevanje nalog nacionalnega sodišča v skladu s členom 108(3) PDEU izključuje, da se davčnemu zavezancu podeli davčna ugodnost, za katero davčni zavezanec v skladu s členom 56 Pogodbe ES (zdaj člen 63 PDEU) vloži zahtevek, ali je treba o nameravani sodni odločitvi o odobritvi te ugodnosti obvestiti Komisijo, ali pa mora nacionalno sodišče glede na svojo nadzorno funkcijo, ki mu je podeljena v skladu s členom 108(3) PDEU, ravnati drugače oziroma sprejeti kakšen drug ukrep?“
27. Pisna stališča so predložili sklad A-Fonds, nizozemska vlada in Komisija.

IV. Analiza

A. Uvodne ugotovitve o spornem davčnem ukrepu

28. Spor o glavni stvari se nanaša na vračilo davka od dividend, določeno v členu 10(1) zakona o davku od dividend (v nadaljevanju: sporni davčni ukrep). Ta sporni davčni ukrep je tesno povezan z oprostitvijo davka od dohodkov pravnih oseb za nekatere javne subjekte, določeno v členu 2(7) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.
29. Tako so v skladu s členom 2(7) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb subjekti, ki so pod neposrednim ali posrednim nadzorom nizozemskega javnega organa, zavezani davku od dohodkov pravnih oseb samo, če opravljajo eno od dejavnosti iz člena 2(3) navedenega zakona.
30. Za javne subjekte s sedežem na Nizozemskem, ki ne opravljajo nobene od teh dejavnosti in zato niso zavezani davku od dohodkov pravnih oseb, je v členu 10(1) zakona o davku od dividend določeno vračilo davka od dividend, ki je bil odtegnjen v koledarskem letu.

B. Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

31. Iz predložitvene odločbe izhaja, da se je predložitveno sodišče pri opredelitvi spornega davčnega ukrepa kot obstoječe sheme pomoči oprlo na sklep Komisije z dne 2. maja 2013.¹¹
32. Vendar pa se navedeni sklep formalno ne nanaša na sistem vračila davka od dividend, določen v členu 10(1) zakona o davku od dividend. Komisija namreč te določbe ni analizirala ali omenila niti v navedenem sklepu niti v svojem poznejšem sklepu, ki se nanaša na zakonodajno reformo, ki je bila na Nizozemskem sprejeta po sklepu z dne 2. maja 2013.¹² Ta sklepa se formalno nanašata samo na oprostitvev davka od dohodkov pravnih oseb, odobreno javnim podjetjem na podlagi zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.
33. Ker se je predložitveno sodišče v vprašanjih za predhodno odločanje oprlo na predpostavko, da je Komisija tudi sporni davčni ukrep opredelila kot obstoječo shemo pomoči, Komisija trdi, da je treba predlog zavreči kot nedopusten, ker ne vsebuje dejanskih in pravnih elementov, potrebnih za koristen odgovor na postavljeni vprašanji.

¹¹ Glej točke od 22 do 24 teh sklepnih predlogov.

¹² Sklep (EU) 2016/634 Komisije z dne 21. januarja 2016 o državni pomoči št. SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 in ex CP 115/2004), ki ga je izvedla Nizozemska - Oprostitvev davka od dohodkov pravnih oseb, odobrena javnim podjetjem (UL 2016, L 113, str. 148). Komisija je v tem sklepu ugotovila, da je nizozemski zakonodajalec kljub zakonodajni reformi, ki je bila na Nizozemskem sprejeta leta 2015 in s katero je bila s 1. januarjem 2016 odpravljena oprostitvev davka od dohodkov pravnih oseb, ki je bila na podlagi zakona o davku od dohodkov pravnih oseb odobrena večini nizozemskih javnih podjetij, vseeno ohranil oprostitvev davka od dohodkov pravnih oseb za nekatera morska pristanišča, kar je pomenilo državno pomoč, nezdržljivo trgov Unije.

34. V zvezi s tem Komisija meni, da na podlagi informacij iz predložitvene odločbe ni mogoče določiti, ali člen 10(1) zakona o davku od dividend pomeni shemo pomoči, ali je ta shema pomoči v primeru pritrdilnega odgovora obstoječa ali nova shema pomoči in ali je združljiva s trgov Unije.

35. V zvezi z vprašanjem, ali sporni davčni ukrep pomeni shemo pomoči, Komisija trdi, da ni mogoče po analogiji uporabiti sklepanja iz zgoraj navedenih sklepov, zlasti ker ni mogoče izključiti, da je krog upravičencev na podlagi člena 10(1) zakona o davku od dividend širši od kroga upravičencev iz člena 2(7) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

36. Komisija dodaja, da je bil sporni davčni ukrep od svoje uvedbe večkrat spremenjen, zaradi česar prav tako ni mogoče vedeti, ali gre za obstoječo shemo pomoči.¹³

37. Vsekakor po mnenju Komisije razširitev kroga upravičencev do vračila davka od dividend, da bi se zagotovila njegova skladnost s členom 63 PDEU, pomeni ločeno spremembo sistema iz člena 10(1) zakona o davku od dividend, ki jo je treba presoјati ločeno od tega sistema in ki torej ne more vplivati na presojo spornega davčnega ukrepa. Komisija v zvezi s tem trdi, da predložitvena odločba ne vsebuje dovolj informacij za določitev, ali ta ločena sprememba sama po sebi pomeni pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.

38. Glede dopustnosti predhodnih odločb je treba spomniti, da je Sodišče v skladu s svojo ustaljeno sodno prakso, kadar se predložena vprašanja nanašajo na razlago prava Unije, načeloma dolžno odločati. Iz tega sledi, da za vprašanja, ki se nanašajo na pravo Unije, velja domneva upoštevnosti. Sodišče lahko zavrne odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga postavi nacionalno sodišče, le takrat, kadar je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora o glavni stvari, kadar gre za hipotetičen problem oziroma kadar Sodišče nima na voljo dejanskih in pravnih elementov, ki so potrebni, da bi lahko na postavljena vprašanja dalo koristne odgovore.¹⁴

39. V zvezi s tem zadnjim vidikom je treba navesti, da nujnost razlage prava Unije, ki je koristna za nacionalno sodišče, zahteva, da to sodišče, kot je poudarjeno v členu 94 Poslovnika Sodišča, opredeli dejanski in pravni okvir, v katerega so umeščena vprašanja, ki jih postavlja, ali vsaj razloži dejstva, ki so bila podlaga za ta vprašanja.¹⁵

40. Vendar zaradi duha sodelovanja, ki je v okviru postopka za predhodno odločanje prisoten v odnosih med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, to, da predložitveno sodišče ni predhodno ugotovilo nekaterih dejstev, ne vodi nujno do nedopustnosti predloga za sprejetje predhodne odločbe, če Sodišče kljub tem pomanjkljivostim ob upoštevanju elementov iz spisa meni, da lahko predložitvenemu sodišču da koristen odgovor.¹⁶

41. Poudariti je treba, da vprašanje, ali sporni davčni ukrep pomeni ukrep pomoči, ni predmet vprašanj za predhodno odločanje. Vendar pa ostaja dejstvo, da sta vprašanji za predhodno odločanje upoštevnile, če je ta davčni ukrep dejansko državna pomoč.

¹³ Komisija poudarja, da je zakon o davku od dividend nasledil sklep o davku od dividend iz leta 1941 in da je bil glede na parlamentarne dokumente cilj zakona o davku od dividend zgolj „tehnična revizija“ tega sklepa. Vendar pa naj bi bila nato omejitve zneska za upravičenje do vračila, kot tudi krog upravičencev do tega mehanizma, večkrat spremenjena. Zato bi bilo treba po mnenju Komisije oceniti, ali je ta obstoječa shema pomoči zaradi teh sprememb postala nova shema pomoči.

¹⁴ Glej sodbe z dne 21. decembra 2016, Vervloet in drugi (C-76/15, EU:C:2016:975, točki 56 in 57); z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točki 24 in 25), in z dne 7. marca 2018, flightright in drugi (C-274/16, C-447/16 in C-448/16, EU:C:2018:160, točka 46).

¹⁵ Glej sodbe z dne 27. junija 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, točka 26); z dne 9. novembra 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, točka 22), in z dne 20. decembra 2017, Asociación Profesional Elite Taxi (C-434/15, EU:C:2017:981, točka 24).

¹⁶ Glej sodbe z dne 11. decembra 2014, Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino“ in drugi (C-113/13, EU:C:2014:2440, točka 48); z dne 28. januarja 2016, CASTA in drugi (C-50/14, EU:C:2016:56, točka 48); z dne 27. oktobra 2016, Audace in drugi (C-114/15, EU:C:2016:813, točka 38), in z dne 8. decembra 2016, Undis Servizi (C-553/15, EU:C:2016:935, točka 25).

42. V tem okviru poudarjam, da čeprav sporni ukrep pomeni davčno ugodnost, dejanske in pravne informacije, ki jih je zagotovilo predložitveno sodišče, ne zadostujejo za določitev, ali je s to ugodnostjo zagotovo uvedena državna pomoč v smislu člena 107 PDEU.

43. Res je, da bi bilo mogoče sporni davčni ukrep, ki se obravnava kot akontacija davka od dohodkov pravnih oseb, eventualno šteti za shemo državnih pomoči, ker se uporablja za nizozemske pravne osebe, za katere oprostitev davka od dohodkov pravnih oseb iz člena 2(7) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb pomeni državno pomoč iz sklepov Komisije.

44. Ker pa po trditvah Komisije pravna ureditev, ki se uporablja za vračilo davka od dividend, ni natančno pojasnjena, niso znani niti natančno področje uporabe člena 10(1) zakona o davku od dividend niti in predvsem njegova konkretna izvedbena pravila, ki so potrebna za presojo vseh meril, na podlagi katerih je mogoče nek ukrep opredeliti kot državno pomoč.

45. Vendar po mojem mnenju neobstoj teh predhodnih ugotovitev s strani predložitvenega sodišča Sodišču ne preprečuje, da predložitvenemu sodišču da koristen odgovor za rešitev spora o glavni stvari.

46. Ker se predlog za sprejetje predhodne odločbe v tej zadevi ne nanaša na opredelitev spornega davčnega ukrepa kot državne pomoči in ker ta opredelitev spada v presojo nacionalnega sodišča,¹⁷ tudi če je predložitveno sodišče odločitvam priznalo širši obseg, kot jim ga je priznala Komisija, to samo po sebi Sodišču ne preprečuje, da lahko da koristen odgovor za rešitev spora o glavni stvari.

47. Poleg tega poudarjam, da je mogoče pričakovati, da bo predložitveno sodišče ukrep opredelilo kot državno pomoč, glede na to, da je Komisija oprostitev davka od dohodkov pravnih oseb, določeno z zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb za nekatere javne subjekte, opredelila kot shemo pomoči, ter glede na povezavo med to shemo in spornim davčnim ukrepom.

48. Poleg tega, če ta shema dejansko pomeni shemo pomoči, dvomi glede vprašanja, ali je ta shema pomoči obstoječa ali nova zaradi številnih sprememb, sprejetih po njeni uvedbi, ne preprečujejo, da se predložitvenemu sodišču zagotovi koristen odgovor, tako da se zaporedoma preučita predpostavki, ob katerih bi sporni davčni ukrep pomenil obstoječo ali novo shemo pomoči.

49. Vprašanje, ali je sporni davčni ukrep državna pomoč, ki je združljiva s trgov Unije, prav tako ni odločilno, da bi se lahko predložitvenemu sodišču dal koristen odgovor. Ob predpostavki, da je to obstoječa pomoč, se ta pomoč šteje za zakonito, vse dokler Komisija ne ugotovi njene nezdržljivosti s trgov Unije,¹⁸ kar velja v sporu o glavni stvari, v katerem se Komisija ni izrecno izrekla o spornem davčnem ukrepu.

50. Ob predpostavki, da je to nova pomoč, in ob neobstoju informacij o priglasitvi pomoči ni izključeno, da je ta nezakonita v smislu člena 1(f) Uredbe št. 659/1999. Zdi se namreč, da je bila ta pomoč izvedena, preden je Komisija sprejela odločitev o njeni odobritvi, kar je v nasprotju s členom 108(3) PDEU. Posledice teh dveh položajev se lahko koristno upoštevajo v zaporednih predpostavkah obstoječe ali nove sheme pomoči.

51. Nazadnje poudarjam, da je vprašanje, ali odločitev predložitvenega sodišča, s katero je ugodeno zahtevku za vračilo davka skladu A-Fonds,¹⁹ sama po sebi pomeni državno pomoč, upoštevno le, če tako kot Komisija menimo, da taka odločitev lahko pomeni državno pomoč. Kot bom pojasnil v teh sklepnih predlogih, se ne strinjam s to analizo Komisije.²⁰

¹⁷ Glej zlasti sodbo z dne 8. novembra 2001, *Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, točka 29).

¹⁸ Glej zlasti sodbo z dne 18. julija 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 41).

¹⁹ Glej točko 37 teh sklepnih predlogov.

²⁰ Glej oddelek IV.C.3.a) teh sklepnih predlogov.

52. Iz vseh teh preudarkov sledi, da čeprav mora predložitveno sodišče opraviti potrebna preverjanja za opredelitev spornega davčnega ukrepa kot državne pomoči, predložitvena odločba vsebuje zadostne pravne in dejanske elemente, da lahko Sodišče predložitvenemu sodišču da koristen odgovor za rešitev spora o glavni stvari.

53. Zato menim, da sta vprašanji za predhodno odločanje dopustni.

54. Za odgovor na vprašanji za predhodno odločanje v nadaljevanju izhajam iz načela, da davčna ugodnost iz člena 10(1) zakona o davku od dividend dejansko pomeni shemo državne pomoči.

C. Vprašanji za predhodno odločanje

1. Uvodne ugotovitve o vprašanjih, ki ju je postavilo predložitveno sodišče

55. Najprej ugotavljam, da predložitveno sodišče Sodišča ne sprašuje o prostem pretoku kapitala, katerega kršitev se mu glede na pogoj rezidentstva iz spornega davčnega ukrepa zdi nedvomna.²¹ Zato tega vprašanja ne bom obravnaval v teh sklepnih predlogih.

56. Predložitveno sodišče želi s svojima vprašanjema v bistvu izvedeti, ali lahko odločitev nacionalnega sodišča, katere učinek je, da se razširi krog upravičencev do obstoječe sheme državnih pomoči, sama po sebi pomeni državno pomoč in, natančneje, novo pomoč v smislu člena 1(c) Uredbe št. 659/1999, ker je z njo spremenjena obstoječa pomoč. V takem primeru želi v bistvu izvedeti, ali je nacionalno sodišče na podlagi člena 108(3) PDEU zavezano Komisijo obvestiti o taki odločitvi.

57. Iz predložitvene odločbe izhaja, da se predložitveno sodišče sprašuje tudi o tem, ali je pristojno, da presodi združljivost pogoja rezidentstva s členom 63 PDEU in ugotovi zahtevku sklada A-Fonds, glede na razdelitev pristojnosti med nacionalnimi sodišči in Komisijo, ki izhaja iz členov 107 in 108 PDEU, kot ju je Sodišče razložilo v sodbah Iannelli²² in Nygård²³.

58. Ker sta vprašanji za predhodno odločanje upoštevni le, če je predložitveno sodišče pristojno za presojo sheme pomoči glede na člen 63 PDEU, bom najprej analiziral to vprašanje (oddelek 2), potem pa bom odgovoril na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju bom obravnaval skupaj (oddelek 3).

2. Pristojnost predložitvenega sodišča za preverjanje združljivosti pogoja rezidentstva iz spornega davčnega ukrepa glede na člen 63 PDEU (vprašanje pred vprašanjema za predhodno odločanje)

59. Predložitveno sodišče želi v bistvu izvedeti, ali je pristojno za preverjanje združljivosti pogoja rezidentstva iz spornega davčnega ukrepa, opredeljenega kot državna pomoč, s členom 63 PDEU.

60. Zdi se mi pomembno, da se to vprašanje pojasni predložitvenemu sodišču, ker je po mojem mnenju v sporu o glavni stvari poudarjena potrebna povezava med pravili, s katerimi je urejen nadzor nad državnimi pomočmi, in varstvom svoboščin pretoka, ki ga mora nacionalno sodišče zagotoviti na podlagi neposrednega učinka.

21 Vseeno pa poudarjam, da nizozemska vlada izpodbija to presojo predložitvenega sodišča. Ta vlada namreč meni, da je treba sklad A-Fonds zaradi njegovih bančnih dejavnosti (glej v zvezi s tem točko 15 teh sklepnih predlogov) primerjati s podjetji javnega prava, ki so zavezane davku od dohodkov pravnih oseb, kot so druge banke, ki so v lasti javnih organov. Po mnenju nizozemske vlade je mogoče na podlagi te primerjave ugotoviti, da se sklad A-Fonds in druge banke v lasti javnih organov obravnavajo enako, saj nobeden med njimi nima pravice do vračila davka od dividend.

22 Sodba z dne 22. marca 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

23 Sodba z dne 23. aprila 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

61. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča morajo namreč sistem nadzora nad državnimi pomočmi, kot izhaja iz členov 107 in 108 PDEU, izvajati po eni strani Komisija in po drugi strani nacionalna sodišča, pri čemer se njihove vloge dopolnjujejo, vendar so ločene.²⁴

62. Medtem ko je za presojo združljivosti ukrepov pomoči s trgov Unije izključno pristojna Komisija, ki deluje pod nadzorom sodišč Unije, so nacionalna sodišča pristojna, da do končne odločitve Komisije varujejo pravice posameznikov v primeru morebitne kršitve prepovedi iz člena 108(3) PDEU s strani državnih organov. Posredovanje nacionalnih sodišč izhaja iz neposrednega učinka, priznanega tej določbi, katere namen je prepovedati izvajanje načrtov pomoči, preden jih odobri Komisija.²⁵

63. Sodišče je že večkrat potrdilo, da se osrednja in izključna vloga, ki je s členoma 107 in 108 PDEU pridržana Komisiji za priznanje morebitne nezdržljivosti pomoči s trgov Unije, bistveno razlikuje od vloge, ki jo imajo nacionalna sodišča glede varovanja pravic, podeljenih posameznikom zaradi neposrednega učinka prepovedi iz zadnjega stavka člena 108(3) PDEU.²⁶

64. V zvezi s Komisijo je Sodišče razsodilo, da čeprav ima ta institucija v postopku iz členov 107 in 108 PDEU široko diskrecijsko pravico pri odločanju o združljivosti sheme državnih pomoči z zahtevami trga Unije, ne sme biti izid tega postopka nikoli v nasprotju s posebnimi določbami Pogodbe.²⁷ Iz tega sledi, da mora Komisija upoštevati usklajenost med členom 107 PDEU in drugimi določbami Pogodbe. Ta obveznost za Komisijo velja še zlasti, če je cilj teh drugih določb tudi neizkrivljena konkurenca na trgu Unije.²⁸

65. V zvezi z vlogo nacionalnih sodišč Sodišče redno opozarja, da morajo ta posameznikom zagotoviti, da bodo v skladu z njihovim nacionalnim pravom izpeljane vse posledice kršitve člena 108(3) PDEU tako glede veljavnosti aktov o izvajanju ukrepov pomoči kot glede vračila finančne podpore, dodeljene v nasprotju s to določbo ali morebitnimi začasnimi ukrepi. Čeprav morajo nacionalna sodišča v ta namen določiti, ali je treba nacionalni ukrep opredeliti kot državno pomoč v smislu člena 107 PDEU ali ne, pa se ne morejo izreči o združljivosti ukrepov pomoči s trgov Unije, saj je za to presojo pristojna izključno Komisija pod nadzorom Sodišča.²⁹

66. Vendar iz ustaljene sodne prakse tudi izhaja, da temeljne svoboščine iz Pogodbe DEU, ki imajo neposredni učinek, za posameznike ustvarjajo pravice, ki jih morajo nacionalna sodišča varovati. Tako mora nacionalno sodišče, ki v okviru svojih pristojnosti uporablja predpise prava Unije, med drugim zagotoviti polni učinek teh predpisov, tako da po potrebi na lastno pobudo odloči, da ne bo uporabilo neskladnih določb nacionalne zakonodaje.³⁰

67. V tem okviru je Sodišče že obravnavalo vprašanje, ali izključna pristojnost Komisije za presojo združljivosti ukrepov pomoči s trgov Unije v skladu s členoma 107 in 108 Pogodbe DEU nasprotuje temu, da se je v primeru kršitve drugih določb PDEU z neposrednim učinkom pred nacionalnimi sodišči mogoče sklicevati na te določbe.

24 Glej sodbe z dne 21. novembra 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires in Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, točka 8); z dne 5. oktobra 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, točka 37), in z dne 21. novembra 2013, *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:755, točka 27).

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

26 Glej sodbe z dne 21. novembra 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires in Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, točka 14); z dne 16. decembra 1992, *Lornoy in drugi* (C-17/91, EU:C:1992:514, točka 30); z dne 8. novembra 2001, *Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, točke od 26 do 29); z dne 18. julija 2007, *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, točki 50 in 51), in z dne 18. julija 2013, *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 38).

27 Sodba z dne 15. junija 1993, *Matra/Komisija* (C-225/91, EU:C:1993:239, točka 41).

28 Sodba z dne 15. junija 1993, *Matra/Komisija* (C-225/91, EU:C:1993:239, točka 42).

29 Glej zlasti sodbo z dne 8. novembra 2001, *Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, točki 27 in 29).

30 Glej zlasti sodbo z dne 18. julija 2007, *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, točka 61).

68. V zvezi s tem je bilo Sodišču v sodbi Iannelli³¹ med drugim postavljeno vprašanje, ali lahko nacionalno sodišče na podlagi določb v zvezi s prostim pretokom blaga, zlasti na podlagi člena 34 PDEU, preizkusi tudi obstoječi ukrep pomoči, v zvezi s katerim Komisija za obdobje, upoštevno v postopku v glavni stvari, ni izdala sklepa o združljivosti.³²

69. Sodišče je najprej odgovorilo, da zgolj okoliščina, da lahko sistem pomoči, ki jih dodeli država ali so dodeljene iz državnih sredstev, že samo zato, ker daje prednost nekaterim podjetjem ali nacionalni proizvodnji nekaterih vrst blaga, vsaj posredno ovira uvoz podobnih ali konkurenčnih proizvodov iz drugih držav članic, še ne zadostuje za to, da bi pomoč izenačili s količinsko omejitvijo v smislu člena 34 PDEU. Poleg tega bi imela tako široka razlaga člena 34 PDEU, s katero bi bila pomoč v smislu člena 107 PDEU kot taka izenačena s količinsko omejitvijo iz člena 34, ta učinek, da bi se spremenilo področje uporabe členov 107 in 108 PDEU ter ogrozil sistem razdelitve pristojnosti, ki je v Pogodbi vzpostavljen z uvedbo postopka rednega preverjanja iz člena 108 PDEU.

70. Sodišče dodaja, da so lahko oblike državne pomoči, ki bi bile v nasprotju s posebnimi določbami Pogodbe DEU, razen členov 107 in 108 PDEU, tako „tesno povezane s predmetom pomoči, da o njih ne bi bilo mogoče presojati ločeno, zato je treba njihov učinek na združljivost ali nezdružljivost pomoči v celoti presojati ob upoštevanju postopka iz [člena 108 PDEU]“.³³

71. Vendar pa je Sodišče priznalo, da je „[d]rugače [...], kadar se pri analizi sistema pomoči lahko izločijo pogoji ali elementi, ki jih je kljub temu, da so del tega sistema, mogoče šteti za nepomembne za doseganje njegovega cilja ali za njegovo delovanje“. V tem zadnjem primeru „ni razlogov, da bi na podlagi razdelitve pristojnosti, ki izhajajo iz [členov 107 in 108 PDEU], sklenili, da v primeru kršitve drugih določb Pogodbe, ki imajo neposredni učinek, teh določb ni mogoče uveljaviti pred nacionalnimi sodišči zgolj iz razloga, da obravnavani element predstavlja obliko pomoči“.³⁴

72. Sodišče se je o tem znova izreklo leta 2002 v sodbi Nygård³⁵. V tej zadevi je bilo Sodišču postavljeno vprašanje, ali okoliščina, da je nacionalni davek namenjen financiranju sheme pomoči, ki jo je Komisija odobrila na podlagi določb PDEU v zvezi z državnimi pomočmi, ne nasprotuje temu, da nacionalno sodišče oceni združljivost navedenega davka z drugimi določbami PDEU, ki imajo neposredni učinek, zlasti s členom 110 PDEU³⁶.

73. Sodišče je v tej sodbi najprej opozorilo, da imajo člena 107 in 108 PDEU na eni strani ter člen 110 PDEU na drugi strani sicer enak cilj, ki je preprečiti, da bi dve obliki ukrepov države članice – to je dodelitev pomoči na eni strani in naložitev diskriminatorne obdavčitve na drugi strani – privedli do izkrivljanja konkurenčnih pogojev na trgu Unije, vendar da za te določbe veljajo različni pogoji uporabe, ki so specifični za obe obliki državnih ukrepov, ki naj bi jih urejale, poleg tega pa se razlikujejo tudi glede svojih pravnih posledic, predvsem v tem smislu, da je Komisiji pri izvajanju členov 107 in 108 PDEU prepuščene veliko svobode za posredovanje, kar pa ne velja za člen 110 PDEU.³⁷ Sodišče je na podlagi tega sklenilo, da prakse davčne diskriminacije niso izvzete iz uporabe člena 110 PDEU, ker se lahko hkrati opredelijo kot način financiranja državne pomoči.

31 Sodba z dne 22. marca 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

32 Nekdanji člen 30 EGS. Zaradi večje jasnosti se v nadaljevanju teh sklepnih predlogov sklicujem samo na člene Pogodbe DEU.

33 Sodba z dne 22. marca 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, točke od 10 do 14).

34 Sodba z dne 22. marca 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, točka 14). Po tej sodbi se je Sodišče o razmerju med členoma 34 PDEU in 107 PDEU znova izreklo v okviru tožb zaradi neizpolnitve obveznosti, zlasti v sodbah z dne 7. maja 1985, Komisija/Francija (18/84, EU:C:1985:175, točka 13), in z dne 5. junija 1986, Komisija/Italija (103/84, EU:C:1986:229, točka 19), ter v sodbi z dne 20. marca 1990, Du Pont de Nemours Italiana (C-21/88, EU:C:1990:121, točke od 19 do 21). Te sodbe bi lahko vzbudile dvome glede uporabe sodbe Iannelli, saj Sodišče ni razlikovalo med oblikami pomoči, ki so neločljivo povezane z namenom pomoči, in oblikami, ki niso neločljivo povezani z njim. Vendar pa je bila v zvezi s tem sodba Iannelli zatem potrjena s sodbo z dne 23. aprila 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

35 Sodba z dne 23. aprila 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

36 Nekdanji člen 95 ES.

37 Sodba z dne 23. aprila 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, točka 55).

74. Sodišče je dodalo, da obstoj postopka iz člena 108 PDEU nikakor ne preprečuje, da nacionalna sodišča presodijo združljivost sheme pomoči glede na druga pravila prava Unije, razen tistih iz člena 107 PDEU, kar zadeva določbe Pogodbe z neposrednim učinkom.³⁸

75. Vendar pa je Sodišče ob sklicevanju na sodbo Iannelli³⁹ opozorilo, da „možnost, da nacionalna sodišča presojajo oblike sheme pomoči glede na določbe [Pogodbe DEU], ki niso določbe členov [107 in 108 PDEU], predpostavlja, da je zadevne oblike mogoče presojati ločeno, to pomeni, da so to pogoji ali elementi, ki so sicer del zadevne sheme pomoči, vendar niso potrebni za uresničitev njenega cilja ali njeno delovanje“. „V takem primeru iz razdelitve pristojnosti, ki izhaja iz [členov 107 in 108 PDEU], ni mogoče izpeljati razlogov za ugotovitev, da v primeru kršitve drugih določb Pogodbe, ki imajo neposreden učinek, teh določb ni mogoče uveljavljati pred nacionalnimi sodišči zgolj zato, ker zadevni element pomeni obliko pomoči.“⁴⁰

76. Po drugi strani iz te sodne prakse izhaja, da v primeru pogojev ali elementov, ki so potrebni za uresničitev cilja ali delovanje sheme pomoči, razdelitev pristojnosti nasprotuje temu, da nacionalna sodišča presojajo združljivost teh pogojev glede na pravila, ki niso pravila iz člena 107 PDEU.

77. V obravnavanem primeru ugotavljam, da se predložitveno sodišče srečuje s podobno problematiko, kot jo je Sodišče obravnavalo v zgoraj navedenih sodbah, čeprav sta bili ti izdani v drugačnih okoliščinah.

78. Zato se v obravnavani zadevi ne morem strinjati s trditvijo Komisije, da je sklicevanje na člen 63 PDEU v sporu o glavni stvari neodvisno od izključne pristojnosti Komisije za presojo združljivosti ukrepov pomoči s trgov Unije, saj gre namreč prav za povezavo med dvema vrstama pristojnosti.

79. Tako kot predložitveno sodišče se nagibam k mnenju, da je zgoraj navedena sodna praksa upoštevana v obravnavani zadevi. Tako lahko na podlagi te sodne prakse nacionalna sodišča zagotavljajo pravno varstvo, ki za posameznike izhaja iz neposrednega učinka določb Pogodbe, in v primeru kršitve teh določb ponovno vzpostavijo zakonitost na nacionalni ravni, ne da bi s tem posegala v osrednjo in izključno vlogo, ki je s členoma 107 in 108 PDEU priznana Komisiji za presojo združljivosti pomoči s trgov Unije.⁴¹

80. V obravnavanem primeru je torej vprašanje, ali lahko predložitveno sodišče preveri pogoj rezidentstva glede na člen 63 PDEU, odvisno od vprašanja, ali se lahko ta pogoj presoja ločeno, ker ni potreben za uresničitev cilja ali delovanje zadevne sheme pomoči. Priznavam, da taka analiza ni očitna, in to še toliko bolj, ker Sodišče, kolikor mi je znano, še ni odločalo o položaju, v katerem se za obliko pomoči šteje, da je potrebna za uresničitev cilja ali delovanje zadevne sheme pomoči, da bi se izključila pristojnost nacionalnega sodišča.

81. Menim, da je neka oblika potrebna za uresničitev cilja ali delovanje pomoči, kadar je ta oblika sestavni ali bistveni del pomoči, tako da se v primeru njene neuporabe spremenijo namen ali glavne značilnosti pomoči.

82. V obravnavanem primeru se mi vseeno zdi, da je, kot trdi nizozemska vlada, pogoj rezidentstva na Nizozemskem potreben za uresničitev cilja ali delovanje zadevne sheme pomoči.

38 Sodba z dne 23. aprila 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, točka 56).

39 Sodba z dne 22. marca 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

40 Sodba z dne 23. aprila 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, točki 57 in 58). V ta namen je Sodišče ugotovilo, da čeprav je Komisija tista, ki presoja o združljivosti sheme pomoči s trgov Unije ob upoštevanju tega, da je ta presoja ekonomske in socialne narave, pa se ne oporeka, da so glede presoje razdelitve prihodka od nacionalne parafiskalne dajatve, nacionalna sodišča najprimernejša, da zberejo potrebne informacije in opravijo ustrezne ocene v zvezi s tem na podlagi podatkov, ki bi običajno morali izhajati iz združljivosti in iz drugih dokumentov v zvezi z upravljanjem organov, ki pobirajo davek ter dodeljujejo subvencije in druge ugodnosti; glej točko 61 navedene sodbe..

41 Glej v tem smislu sodbo z dne 23. aprila 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, točka 62).

83. Glede na informacije, ki jih je zagotovilo predložitveno sodišče v zvezi s ciljem spornega davčnega ukrepa, namreč ni sporno, da je nizozemski zakonodajalec obseg sheme iz člena 10(1) zakona o davku od dividend omejil na družbe s sedežem na Nizozemskem, ki niso zavezane davku od dohodkov pravnih oseb. Kot namreč trdi nizozemska vlada, podjetja javnega prava s sedežem na Nizozemskem, ki so izvzeta iz davka od dohodkov pravnih oseb, odtegnjenega davka od dividend ne morejo odšteti od davka od dohodkov pravnih oseb. Za preprečitev, da davek od dividend v tem primeru ne bi še naprej bremenil prejetih dividend, je s spornim davčnim ukrepom določeno vračilo odtegnjenega davka od dividend.

84. Po mojem mnenju iz te ureditve izhaja, da je pogoj rezidentstva na Nizozemskem pogoj za dodelitev pomoči, s čimer so določeni upravičenci do pomoči. Ta pogoj je torej sestavni in bistveni element pomoči. Neuporaba tega pogoja rezidentstva zaradi njegove nezdržljivosti s členom 63 PDEU, kot jo je ocenilo predložitveno sodišče, pomeni, da so do pomoči upravičene pravne osebe javnega prava s sedežem v drugi državi članici, ki niso oproščene davka od dohodkov pravnih oseb na Nizozemskem, vendar so v primerljivem položaju, zaradi česar se spremeni sam namen pomoči, kot ga je določil nizozemski zakonodajalec.

85. Po mojem mnenju to pomeni, da je pogoj rezidentstva neločljivo povezan z namenom sheme spornega davčnega ukrepa, tako da njegov učinek na združljivost ali nezdržljivost pomoči v celoti spada v izključno pristojnost Komisije na podlagi členov 107 in 108 PDEU. Iz tega sledi, da predložitveno sodišče ne more uporabiti člena 63 PDEU.⁴²

86. Čeprav so nacionalna sodišča običajno zavezana upoštevati določbe Pogodbe, ki imajo neposredni učinek, menim, da je treba merilo iz sodbe Iannelli in uporabljeno v sodbi Nygård, da bi imelo pravi pomen, iz zgoraj navedenih razlogov uporabiti za zadevo v postopku v glavni stvari in da mora privedi do ugotovitve, da predložitveno sodišče ni pristojno za preverjanje združljivosti spornega davčnega ukrepa s členom 63 PDEU.

87. Zato bom Sodišču predlagal, naj na vprašanji za predhodno odločanje odgovori, da člena 107 in 108 PDEU nasprotujeta temu, da nacionalno sodišče oceni združljivost pogoja rezidentstva iz obstoječe sheme pomoči s členom 63 PDEU, če je ta pogoj, kot je ta iz postopka v glavni stvari neločljivo povezan s shemo pomoči, ker je potreben za uresničitev njenega cilja ali njeno delovanje.

88. Če bi Sodišče menilo, da zgoraj navedena sodna praksa predložitvenemu sodišču ne preprečuje, da preveri združljivost pogoja rezidentstva glede na člen 63 PDEU, bom v naslednjem oddelku podredno obravnaval vprašanje, ali pravo o državnih pomočeh nasprotuje temu, da nacionalno sodišče na podlagi člena 63 PDEU ugotovi zahtevku za vračilo skladu A-Fonds.

⁴² Naj poleg tega poudarim, da nasprotno stališče vodi do posebnega položaja, kot je položaj v sporu o glavni stvari in v katerem je posledica odločitve, da se ugotovi zahtevku na podlagi člena 63 PDEU, razširitev kroga upravičencev do sheme pomoči. V skladu s pravili Unije o državnih pomočeh pa se nobeno podjetje ne more sklicevati na pravico do prejetja državne pomoči. Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca N. Wahla v zadevi Kotnik in drugi (C-526/14, EU:C:2016:102, točka 79). Povedano drugače, za nobeno državo članico ni mogoče šteti, da je zavezana podjetju dodeliti državno pomoč, saj je odločitev o dodelitvi pomoči politična odločitev nacionalnih zakonodajnih in upravnih organov. Če bi se s pravom Unije kljub temu lahko na podlagi drugih določb, kot je člen 63 PDEU, nacionalna sodišča obvezalo, da sprejmejo odločitve, ki bi s svojimi učinki privedle do razširitve področja uporabe shem pomoči v nasprotju z namenom zakonodajalca, bi to po mojem mnenju povzročilo protisloven položaj.

3. Vprašanje, ali pravo o državnih pomočeh nasprotuje temu, da nacionalno sodišče na podlagi člena 63 PDEU ugotovi zahtevo za vračilo davka od dividend sklada A-Fonds (prvo in drugo vprašanje za predhodno odločanje)

89. Kot sem pojasnil v točki 31 teh sklepnih predlogov, se je predložitveno sodišče pri vprašanjih za predhodno odločanje oprlo na predpostavko, da sporni davčni ukrep pomeni obstoječo shemo pomoči. Vendar je bil sporni davčni ukrep, kot je ugotovila Komisija, očitno večkrat spremenjen.⁴³ Ker predložitveno sodišče ni predložilo dovolj informacij o teh spremembah, ni izključeno, da, kot je navedla tudi Komisija, različica spornega davčnega ukrepa, ki je veljala v obdobju, upoštevem za spor o glavni stvari, pomeni novo pomoč v smislu člena 1(c) Uredbe št. 659/1999.

90. Za odgovor na vprašanja za predhodno odločanje je torej treba zaporedoma obravnavati predpostavki, v skladu s katerima ta davčni ukrep pomeni obstoječo oziroma novo shemo pomoči.

91. V naslednjih oddelkih bom predstavil razloge, iz katerih menim, da pravo o državnih pomočeh v primeru obstoječe sheme pomoči ne nasprotuje temu, da nacionalno sodišče ugotovi zahtevo za vračilo davka od dividend sklada A-Fonds na podlagi člena 63 PDEU (oddelek (a)), in da v primeru nove sheme pomoči člen 108(3) PDEU taki odločitvi nasprotuje (oddelek (b)).

a) Obstoječa shema pomoči

92. Če sporni davčni ukrep pomeni obstoječo shemo pomoči, jo je treba šteti za zakonito, ker Komisija ni ugotovila njene nezdružljivosti s trgov Unije.⁴⁴

93. V takem primeru se torej zdi, da pravo o državnih pomočeh ne nasprotuje ugotitvi zahtevo sklada A-Fonds za vračilo. Povedano drugače, če se Sodišče ne bi strinjalo z mojo analizo pristojnosti, to po mojem mnenju pomeni, da mora predložitveno sodišče v zadevi v glavni stvari v primeru ugotovitve, da se s pogojem rezidentstva krši člen 63 PDEU, izključiti uporabo tega pogoja in ugotiti zahtevo za vračilo davka od dividend, ki ga je vložila pritožnica v postopku v glavni stvari.

94. Priznavam, da so praktične posledice take odločitve nastanek posebnega položaja. Čeprav nacionalno sodišče s sprejetjem take odločitve odpravi izkrivljanje konkurence med javnimi podjetji s sedežem na Nizozemskem in javnimi subjekti s sedežem v drugi državi članici, bi lahko taka odločitev hkrati povečala učinke izkrivljanja konkurence, ki bi lahko obstajali glede na člen 107(2) in (3) PDEU.

95. Ker se s tako odločitvijo razširi krog upravičencev do obstoječe sheme državnih pomoči, želi predložitveno sodišče izvedeti, ali lahko navedena sodna odločitev sama po sebi pomeni državno pomoč, natančneje novo pomoč v smislu člena 1(c) Uredbe št. 659/1999, ker je z njo spremenjena obstoječa pomoč, in v primeru pritrdilnega odgovora, ali je treba o taki odločitvi obvestiti Komisijo na podlagi člena 108(3) PDEU.

96. Po mojem mnenju odločitev nacionalnega sodišča, ki jo je to sprejelo v okviru svoje dolžnosti varstva prostega pretoka kapitala, sama po sebi ne more pomeniti ukrepa državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU.

97. Kot trdita tudi sklad A-Fonds in nizozemska vlada, za tako odločitev namreč ni mogoče šteti, da je pripisljiva državam članicam v smislu člena 107(1) PDEU, kar je eden od pogojev za to, da se lahko opredeli kot „državna pomoč“.

⁴³ Glej točko 36 teh sklepnih predlogov.

⁴⁴ Glej točko 49 teh sklepnih predlogov.

98. Pojem pomoči iz člena 107(1) PDEU se nanaša na odločitve držav članic, s katerimi te zaradi lastnih ekonomskih ali socialnih ciljev podjetjem ali drugim pravnim subjektom dajo na voljo sredstva ali jim dajo prednosti, katerih namen je spodbujanje uresničevanja zastavljenih ekonomskih in socialnih ciljev.⁴⁵ Povedano drugače, odločitev o dodelitvi pomoči in oblike takega ukrepa so politična odločitve, ki jo sprejmejo nacionalni zakonodajni in upravni organi pod nadzorom Komisije in Sodišča.

99. Čeprav so v tem okviru nacionalna sodišča kot javni organi del države članice, je njihova naloga, da kot neodvisna sodišča zagotovijo spoštovanje prava Unije, tako da za njihove odločitve ni mogoče šteti, da so pripisljive državi v zgoraj navedenem smislu člena 107(1) PDEU, in ne morejo same po sebi pomeniti ukrepa državne pomoči.

100. To velja v sporu o glavni stvari. Vračilo davka je samo posledica tega, da nacionalno sodišče v okviru svojih dolžnosti izvaja prosti pretok kapitala v konkretnem sporu.

101. Naj v zvezi s tem navedem, da ta odločitev nima učinka *erga omnes*, ampak se nanaša samo na položaj pritožnice v postopku v glavni stvari. Vprašanje, ali imajo tudi druge pravne osebe javnega prava, ki niso rezidentke na Nizozemskem, pravico dobiti vračilo davka na podlagi člena 63 PDEU, temelji na predpostavki, da predložitveno sodišče na podlagi konkretne presoje meni, da je ta oseba v primerljivem položaju kot javni subjekti, ki imajo sedež na Nizozemskem in niso zavezani nizozemskemu davku od dohodkov pravnih oseb.

102. Iz istega razloga ne bo imela odločitev predložitvenega sodišča, s katero je ugodeno zahtevku za vračilo sklada A-Fonds, niti namena niti učinka, da bi se na splošno spremenile zakonodajne določbe davčnega ukrepa iz člena 10(1) zakona o davku dividend, ampak se zaradi te odločitve ne bo uporabil pogoj iz nacionalnih pravil, ki je v nasprotju s členom 63 PDEU v konkretnem sporu, o katerem predložitveno sodišče odloča.

103. Če bi Sodišče vseeno menilo, da lahko taka odločitev nacionalnega sodišča zaradi svojih učinkov sama po sebi pomeni ukrep pomoči v smislu člena 107(1) PDEU in da je ta pomoč nova, kar pomeni, da jo je treba v skladu s členom 108(3) PDEU priglasiti, Sodišče opozarjam na praktične težave, ki izhajajo iz takega stališča. Takšno stališče bi povsem logično privedlo do tega, da bi nacionalno sodišče moralo prekiniti odločanje, da bi – po potrebi prek vlade države članice – sporočilo svoj načrt odločitve, ki lahko zaradi svojih učinkov privede do nove pomoči. Poleg tega bi lahko nacionalno sodišče svojo odločitev sprejelo šele po sklepu Komisije o odobritvi, po potrebi sprejetem po koncu formalnega postopka preiskave, zaradi česar bi bil postopek popolnoma neizvedljiv⁴⁶.

104. Po mojem mnenju člen 108(3) PDEU ne more pomeniti, da je odločitev sodnega organa odvisna od posredovanja Komisije, ker bi to ogrozilo načeli neodvisnosti in nepristranskosti pri sojenju kot tudi načelo tajnosti posvetovanj sodnikov. Kot namreč trdi nizozemska vlada, obveznost priglasitve načrtov pomoči velja samo za državne organe, ki lahko dodelijo pomoči, torej v obravnavani zadevi za nizozemsko vlado ali nizozemsko upravo.

105. Nazadnje, ugotavljam, da se predložitveno sodišče pri vprašanjih za predhodno odločanje sklicuje na sodbo DEI⁴⁷. Tudi če bi bilo mogoče na podlagi te sodbe, kot navaja predložitveno sodišče, sklepati, da lahko sodna odločitev na splošno sama po sebi pomeni novo pomoč, kolikor se z njo spreminja obstoječa pomoč, in da jo je treba priglasiti na podlagi člena 108(3) PDEU, nisem prepričan, da je to dejanski obseg te sodbe.

⁴⁵ Glej zlasti sodbo z dne 27. marca 1980, Denkavit italiana (61/79, EU:C:1980:100, točka 31).

⁴⁶ Poleg tega navajam, da mora biti priglasitev novih pomoči opravljena z uporabo obrazca o priglasitvi, navedenega v prilogi I, delu I k Uredbi Komisije (ES) št. 794/2004 z dne 21. aprila 2004 o izvajanju Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES. Čeprav mora na podlagi člena 3(1) te uredbe to priglasitev Komisiji predložiti stalni predstavnik zadevne države članice, pa opozarjam, da so podatki, ki morajo biti navedeni na tem obrazcu iz priloge I, dela I uredbe, takšni, ki jih nacionalni sodniki niso nujno sposobni predložiti.

⁴⁷ Sodba z dne 26. oktobra 2016, DEI in Komisija/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, točki 59 in 108).

106. Tako bi bilo tudi mogoče sprejeti, da je Sodišče v okviru pritožbe glede povsem posebnega položaja v zvezi z začasno odredbo nacionalnega sodišča, ki je odločalo v postopku za izdajo začasne odredbe, preprosto menilo, da ima lahko ta odredba enake učinke kot državna pomoč in da Splošno sodišče ne more na splošno trditi, da so nacionalna sodišča, ki odločajo v postopku za izdajo začasne odredbe, izvzeta iz upoštevanja členov 107 in 108 PDEU.⁴⁸

107. Vsekakor glede na pomisleke v zvezi z dejanskim obsegom te sodbe pozivam Sodišče, naj izkoristi priložnost, ki se mu ponuja v zadevi v glavni stvari, da spremeni svojo sodno prakso, ki izhaja iz sodbe DEI, če je obseg te sodbe dejansko obseg, ki ga je navedlo predložitveno sodišče, ali da jo pojasni.

108. Iz zgoraj navedenih razlogov bom Sodišču podredno predlagal, naj na postavljeni vprašanji odgovori, da v primeru obstoječe sheme pomoči, v zvezi s katero se Komisija ni izrekla, pravo o državnih pomočeh ne nasprotuje temu, da nacionalno sodišče v sporu, o katerem odloča, ugotovi zahtevku upravičenca, ki temelji na prostem pretoku kapitala. Taka odločitev sama po sebi ne pomeni državne pomoči in ne povzroči nobene obveznosti za nacionalna sodišča, da o njej obvestijo Komisijo.

b) Nova shema pomoči

109. Če bi sporni davčni ukrep pomenil novo shemo pomoči v smislu člena 1(c) Uredbe št. 659/1999, bi to bila nezakonita pomoč v smislu člena 1(f) navedene uredbe, ker je bila ta shema uvedena v nasprotju z obveznostjo priglasitve iz člena 108(3) PDEU.⁴⁹

110. Dalje se postavlja vprašanje, ali bi bilo lahko nacionalno sodišče kljub nezdržljivosti sheme pomoči s členom 63 PDEU primorano zavrniti vračilo davka na dividende skladu A-Fonds, da bi upoštevalo prepoved izvajanja, določeno v členu 108(3) PDEU.

111. Navajam, da je to vprašanje posebno, ker so posledice, ki jih je treba izpeljati iz kršitve člena 63 PDEU, in posledice neupoštevanja obveznosti priglasitve iz člena 108(3) PDEU dejansko protislovne.

112. Medtem ko kršitev člena 63 PDEU povzroči, da se nacionalna pravila, ki so v nasprotju z njim, ne uporabijo,⁵⁰ kar v obravnavani zadevi načeloma vodi do tega, da se skladu A-Fonds zaradi neuporabe pogoja rezidentstva odobri vračilo davka od dividend, pa neupoštevanje obveznosti priglasitve iz člena 108(3) PDEU, nasprotno, vodi do nezakonitosti in neveljavnosti sheme pomoči, kar v obravnavani zadevi nasprotuje temu, da se lahko skladu A-Fonds ta davek vrne.

113. Tako morajo nacionalna sodišča v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča v zvezi z obveznostjo priglasitve iz člena 108(3) PDEU v primeru kršitve te obveznosti zavrniti uporabo nacionalnih določb, s katerimi so uvedene nezakonite ugodnosti.⁵¹ Pravna posledica tega, da se z nacionalnimi ukrepi pomoči krši prepoved, je namreč njihova nezakonitost,⁵² kar načeloma povzroči njihovo neveljavnost.⁵³

⁴⁸ Glej v zvezi s tem zlasti sodbo z dne 26. oktobra 2016, DEI in Komisija/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, točki 59 in 60 ter točke od 103 do 108).

⁴⁹ Glej točko 50 teh sklepnih predlogov.

⁵⁰ Glej zlasti sodbo z dne 18. decembra 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, točka 27).

⁵¹ Glej zlasti sodbo z dne 16. aprila 2015, Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, točka 53).

⁵² Glej sodbi z dne 27. oktobra 2005 Distribution Casino France in drugi (od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 in od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, točka 30), ter z dne 8. decembra 2011 Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, točka 28).

⁵³ Glej zlasti sodbe z dne 21. novembra 1991 Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires in Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, točki 16 in 17); z dne 31. oktobra 2003 van Calster in drugi (C-261/01 in C-262/01, EU:C:2003:571, točka 63); z dne 5. oktobra 2006 Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, točka 41), ter z dne 12. februarja 2008 CELF in Ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, točka 40).

114. Kar natančneje zadeva vračilo davka, ki pomeni nezakonit ukrep pomoči, ker je dodeljen ob kršitvi obveznosti priglasitve, je Sodišče razsodilo, da ne bi bilo v skladu z interesom Unije, da se tako vračilo odredi v korist drugih podjetij, če bi imela taka odločitev za posledico razširitev kroga upravičencev do pomoči, s čimer bi se učinki te pomoči povečali namesto odpravili.⁵⁴ Kot navaja Sodišče, nacionalna sodišča ne smejo zgolj razširiti pomoči na večjo skupino upravičencev.⁵⁵

115. Ugotavljam, da se položaj, ki je privedel do zgoraj navedene sodne prakse, razlikuje od položaja v postopku v glavni stvari, ker ne gre samo za nezakonito pomoč, ampak tudi za kršitev člena 63 PDEU, ki se načeloma lahko odpravi z ugoditvijo zahtevku za vračilo davka od dividend sklada A-Fonds.

116. Vendar po mojem mnenju enako velja tudi v navedenem primeru. Nacionalna sodišča morajo namreč na splošno in v celoti spoštovati prepoved izvajanja. Treba je zaščititi stranke, na katere vpliva izkrivljanje konkurence, povzročeno z dodelitvijo nezakonite pomoči.⁵⁶

117. Dokler Komisija ne preuči združljivosti pomoči s trgov Unije, po mojem mnenju dodelitev pomoči v korist drugih podjetij ni v skladu s pravom Unije, če je posledica take odločitve razširitev kroga upravičencev do pomoči, s čimer se učinki te nezakonite pomoči, uvedene brez predhodne odobritve, povečajo namesto odpravijo.⁵⁷

118. Če je torej shema pomoči nova in nezakonita, prepoved izvajanja iz člena 108(3) PDEU nasprotuje temu, da predložitveno sodišče ugodi zahtevku za vračilo davka od dividend v korist sklada A-Fonds.

V. Predlog

119. Glede na zgornje preudarke Sodišču predlagam, naj na vprašanji, ki ju je postavilo *Gerechthof 's-Hertogenbosch* (pritožbeno sodišče v 's-Hertogenboschu, Nizozemska), odgovori:

Člena 107 in 108 PDEU nasprotujeta temu, da nacionalno sodišče oceni združljivost pogoja rezidentstva iz obstoječe sheme pomoči s členom 63 PDEU, če je ta pogoj, kot ta iz postopka v glavni stvari, neločljivo povezan s shemo pomoči, ker je potreben za uresničitev njenega cilja ali njeno delovanje.

⁵⁴ Glej zlasti sodbo z dne 5. oktobra 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, točka 49).

⁵⁵ Glej zlasti sodbo z dne 5. oktobra 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, točka 50).

⁵⁶ Sodba z dne 12. februarja 2008, *CELF in Ministre de la Culture et de la Communication* (C-199/06, EU:C:2008:79, točka 38).

⁵⁷ Glej v tem smislu tudi sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:242, točke od 27 do 30). Ugotavljam, da se Sodišče, ki je v navedeni zadevi prvo vprašanje za predhodno odločanje razglasilo za nedopustno, ni neposredno izreklo o tem vprašanju.