



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 2. maja 2019 *

„Predhodno odločanje – Obstoječe pomoči in nove pomoči – Pojem nove pomoči – Vračilo davka na dividende – Shema, razširjena na družbe s sedežem zunaj ozemlja zadevne države članice – Prosti pretok kapitala – Dolžnosti nacionalnih sodišč“

V zadevi C-598/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Gerechtshof 's-Hertogenbosch (pritožbeno sodišče v 's-Hertogenboschu, Nizozemska) z odločbo z dne 12. oktobra 2017, ki je na Sodišče prispela 16. oktobra 2017, v postopku

A-Fonds

proti

Inspecteur van de Belastingdienst,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), predsednik senata, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen in M. Safjan, sodniki,

generalni pravobranilec: H. Saugmandsgaard Øe,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za A-Fonds R. van der Jagt,
- za nizozemsko vlado M. K. Bulterman in J. Langer, agenta,
- za Evropsko komisijo P.-J. Loewenthal, A. Bouchagiar, S. Noë in N. Gossement, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 19. decembra 2018

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nizozemščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 107 in 108 PDEU.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo A-Fonds in Inspecteur van de Belastingdienst (inšpektor davčne uprave, Nizozemska) (v nadaljevanju: davčna uprava) zaradi vračila davka na dividende, ki ga je odtegnila nizozemska davčna uprava.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 V skladu s členom 1(c) Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena [93 PDEU] (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 8, zvezek 1, str. 339) „nova pomoč“ pomeni „vsako pomoč, to je sheme pomoči ali individualno pomoč, ki ni veljavna pomoč, vključno s spremembami veljavne pomoči“.
- 4 Določbe člena 1(c) Uredbe Sveta (EU) 2015/1589 z dne 13. julija 2015 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 108 [PDEU] (UL 2015, L 248, str. 9) so enake kot določbe, navedene v prejšnji točki.
- 5 Člen 4(1) Uredbe Komisije (ES) št. 794/2004 z dne 21. aprila 2004 o izvajanju Uredbe št. 659/1999 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 8, zvezek 4, str. 3) določa:

„Za namene člena 1(c) [Uredbe št. 659/1999] sprememba obstoječe pomoči pomeni katero koli spremembo, razen preoblikovanja povsem formalne ali upravne narave, ki ne more vplivati na ocenjevanje združljivosti ukrepa pomoči s skupnim trgom. Vendar se povečanje začetnega proračuna obstoječe sheme pomoči do 20 % ne šteje kot sprememba obstoječe pomoči.“

Nizozemsko pravo

Wet Vpb 1969

- 6 Člen 2(1)(f) in (g) Wet op de vennootschapsbelasting (zakon o davku od dohodkov pravnih oseb) z dne 8. oktobra 1969 v različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: Wet Vpb 1969), določa:

„Nacionalni davčni zavezanci so ti subjekti s sedežem na Nizozemskem:

[...]

(f) kolektivni investicijski skladi;

(g) podjetja pravnih oseb javnega prava iz odstavka 3.“

- 7 Člen 2(3) Wet Vpb 1969 določa seznam podjetij, ki so dejavna v nekaterih gospodarskih sektorjih.
- 8 V skladu s členom 2(7) Wet Vpb 1969 so subjekti, v katerih so le pravne osebe nizozemskega javnega prava neposredni ali posredni delničarji, družbeniki ali člani, ter subjekti, katerih direktorje neposredno ali posredno imenujejo in razrešijo izključno pravne osebe nizozemskega javnega prava in katerih premoženje je izključno v lasti pravnih oseb nizozemskega javnega prava, v primeru likvidacije „davčni zavezanci, samo če opravljajo dejavnost v smislu odstavka 3“.

Wet DB 1965

- 9 Wet op de dividendbelasting (zakon o davku od dividend, v nadaljevanju: Wet DB 1965) je bil v obdobju nastanka dejstev v postopku v glavni stvari večkrat spremenjen.
- 10 Člen 1(1) Wet DB 1965 v različici, ki velja od 11. julija 2008 in na katero opozarja predložitveno sodišče, določa:

„Zavezanci za neposredni davek, ki se imenuje ‚davek na dividende‘, so tisti, ki so neposredno ali na podlagi potrdil upravičeni do dohodka iz delnic [...]“

- 11 V isti različici člen 10 Wet DB 1965 določa pogoje vračila tega davka tako:

„1. Z odločbo inšpektorja, ki je lahko predmet pritožbe, se pravni osebi s sedežem na Nizozemskem, ki ni zavezanka za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, na zahtevo te pravne osebe, odobri vračilo davka na dividende, ki je bil v njeno breme odtegnjen v koledarskem letu, če ta davek znaša več kot 23 EUR.

[...]

3. Odstavek 1 se po analogiji uporablja za subjekt s sedežem v drugi državi članici Evropske unije, ki v tej državi ni zavezanec za plačilo davka od dobička in ki, če bi imel sedež na Nizozemskem, prav tako ne bi bil zavezan za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb. Prvi stavek se ne uporablja za subjekte, ki opravljajo funkcijo, ki je primerljiva s funkcijo investicijskih podjetij iz člena 6a ali člena 28 [Wet Vpb 1969].“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 12 Družba A-Fonds je *Spezial-Sondervermögen* (posebni kolektivni investicijski sklad), ki nima statusa pravne osebe in ki ima sedež v Nemčiji.
- 13 Takšni skladi so oproščeni davka od dohodkov pravnih oseb in davka na dobiček iz poslovanja. Za investitorje, ki sodelujejo v teh skladih, se šteje, da prejemajo dohodke sorazmerno z njihovimi deleži v teh skladih. Ti prihodki so predmet obdavčitve pri investitorjih v skladu z njihovim osebnim davčnim statusom po nemški davčni zakonodaji.
- 14 Od ustanovitve družbe A-Fonds so vsi njeni deleži v lasti BBB.
- 15 BBB je nemški javnopravni subjekt (*Anstalt des öffentlichen Rechts*) s pravno osebnostjo, ki ga je ustanovila skupnost nemških občin, ki so pravne osebe javnega prava. Opravlja bančne dejavnosti, vendar njegov cilj ni zgolj ustvarjanje dobička. Prav tako opravlja naloge v javnem interesu. BBB tako v zvezni deželi, kjer deluje, del svojih prihodkov nameni v podporo družbenim, kulturnim, športnim, znanstvenim in izobraževalnim dejavnostim.
- 16 BBB je v Nemčiji zavezan za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb in davka od dohodka iz dejavnosti. Iz predložitvene odločbe prav tako izhaja, da so dividende, ki jih prejema, v višini 95 % oproščene plačila nemškega davka na dohodke in da davka na dividende ni mogoče odtegniti na Nizozemskem, ker je njegov delež v družbi A-Fonds del osnovnih sredstev (*Anlagebuch*).
- 17 V času nastanka dejstev v postopku v glavni stvari je imel BBB prek družbe A-Fonds delnice v nizozemskih družbah, za katere velja Wet DB 1965. Davek na nizozemske dividende je bil odtegnjen od dividend, ki jih je za davčna leta od 2002/2003 do 2007/2008 pridobil na podlagi teh delnic.

- 18 BBB je na podlagi člena 10(1) Wet DB 1965 z več zahtevki zahteval vračilo tega davka od nizozemske davčne uprave. Ta uprava je te zahtevke zavrnila.
- 19 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je davčna uprava vsaj za davčna leta, ki se nanašajo na obdobje od 1. novembra 2002 do 31. oktobra 2008, ugotovila, da BBB ni upravičen do vračila, ker nima sedeža na Nizozemskem.
- 20 Družba A-Fonds je pri rechtbank Zeeland-West-Brabant-te Breda (sodišče Zeeland-West-Brabant v Bredi, Nizozemska) vložila zahtevke za odpravo odločb o zavrnitvi vračila, ki so bili s sodbo z dne 6. maja 2014 zavrtnjeni kot neutemeljeni. To sodišče je med drugim ugotovilo, da položaj družbe A-Fonds ni primerljiv s položajem subjekta iz člena 10(1) Wet DB 1965.
- 21 Družba A-Fonds je zoper to sodbo vložila pritožbo pri Gerechtshof 's-Hertogenbosch (pritožbeno sodišče v 's-Hertogenboschu, Nizozemska).
- 22 To sodišče ugotavlja, da je treba tako za zahtevke za vračilo, ki jih je družba A-Fonds naslovila na davčno upravo, kot tudi za njena pravna sredstva, šteti, da so bila vložena v imenu BBB.
- 23 Meni, da odločbe davčne uprave o zavrnitvi vračila davka na dividende, ki ga je zahteval BBB na podlagi tega, da ima sedež v drugi državi članici, ki ni Kraljevina Nizozemska, kršijo prosti pretok kapitala.
- 24 Navaja, da na Nizozemskem za dividende za naložbe pravnih oseb javnega prava s sedežem na Nizozemskem, ki na podlagi Wet Vpb 1969 niso zavezanke za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, ker se ukvarjajo z dejavnostmi, ki niso navedene v členu 2(3) Wet Vpb 1969, načeloma velja odtegnitev davka na dividende. Vendar naj bi se jim ta nato vrnil v skladu s členom 10(1) Wet DB 1965.
- 25 Iz tega sklepa, da to, da BBB ne more zahtevati vračila davka na dividende v skladu z isto določbo, čeprav opravlja dejavnosti, primerljive s tistimi, ki jih opravljajo nizozemske pravne osebe javnega prava, ki niso zavezanke za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb na Nizozemskem, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala.
- 26 Zato meni, da bi bilo treba BBB vrniti znesek, enak tistemu, ki bi ga pravna oseba javnega prava s sedežem na Nizozemskem, ki ni zavezanka za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v tej državi članici, prejela na podlagi člena 10(1) Wet BD 1965.
- 27 Vendar se to sodišče sprašuje, ali je odobritev takega vračila v skladu s pravom Unije o državnih pomočeh.
- 28 Ker je vračilo davka na dividende iz člena 10(1) Wet DB 1965 v postopku v glavni stvari neločljivo povezano z oprostitvijo davka od dohodkov pravnih oseb za javna podjetja iz člena 2(3) Wet Vpb 1969, ki jo je Evropska komisija v svojem sklepu C(2013) 2372 final z dne 2. maja 2013 štela za obstoječo shemo pomoči, ki ni združljiva z notranjim trgov, predložitveno sodišče na podlagi tega sklepa, da je zato to vračilo prav tako obstoječa shema pomoči.
- 29 V zvezi s tem se sprašuje, ali ugoditev zahtevku tožeče stranke za vračilo na podlagi člena 56(1) ES, zdaj člen 63(1) PDEU, pomeni spremembo obstoječe pomoči, ki pomeni novo pomoč v smislu člena 1(c) Uredbe št. 659/1999.
- 30 Če je tako, se sprašuje o možnosti sprejetja odločitve o ugoditvi takemu zahtevku in zlasti o tem, ali je treba o tej odločitvi obvestiti Komisijo v skladu s členom 108(3) PDEU.

- 31 Navaja, da gre za „pilotno zadevo“ in da je davčna uprava prejela že skoraj 1000 podobnih zahtevkov za vračilo.
- 32 V teh okoliščinah je Gerechtshof 's-Hertogenbosch (pritožbeno sodišče v 's-Hertogenboschu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
- „1. Ali je razširitev področja uporabe obstoječe sheme pomoči zaradi uspešnega sklicevanja davčnega zavezanca na prosti pretok kapitala v skladu s členom 56 [ES] (zdaj člen 63 PDEU) nov ukrep pomoči, ki ga je treba razumeti kot spremembo obstoječe pomoči?
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 [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?“

Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 33 Komisija trdi, da predlog za sprejetje predhodne odločbe ni dopusten, ker ne vsebuje potrebnih dejanskih in pravnih elementov, da lahko Sodišče koristno odgovori na predloženi vprašanji.
- 34 V zvezi s tem je treba poudariti, da obe vprašanji, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, temeljita na premisi, da shema vračila davka na dividende iz postopka v glavni stvari, pomeni obstoječo shemo pomoči.
- 35 Predložitveno sodišče svojo analizo opira zlasti na dejstvo, da je v postopku v glavni stvari vračilo iz člena 10(1) Wet DB 1965 neločljivo povezano z oprostitvijo plačila davka od dohodkov pravnih oseb iz člena 2 Wet Vpb 1969 za pravne osebe javnega prava, ki jo je Komisija v svojem sklepu C(2013) 2372 final štela za obstoječo shemo pomoči, ki ni združljiva z notranjim trgov.
- 36 Vendar je treba ugotoviti, kot je tudi Komisija navedla v pisnem stališču, da se ta sklep nanaša samo na shemo oprostitve davka od dohodkov pravnih oseb za pravne osebe javnega prava, ki jo določa Wet Vpb 1969, in ne na shemo za vračilo davka na dividende iz člena 10(1) Wet DB 1965.
- 37 Poleg tega področji uporabe obeh shem ne sovpadata, saj je druga v širšem smislu namenjena vsem nizozemskim podjetjem, oproščenim davka od dohodkov pravnih oseb.
- 38 Tako ni mogoče upravičeno šteti, da ugotovitev Komisije, da shema oprostitve davka od dohodkov pravnih oseb iz člena 2 Wet Vpb 1969 za nizozemska javna podjetja pomeni obstoječo shemo pomoči, ki ni združljiva z notranjim trgov, *mutatis mutandis* velja za shemo vračila davka na dividende iz člena 10(1) Wet DB 1965.
- 39 Vseeno pa ni mogoče zanikati, kot poleg tega navaja predložitveno sodišče, da je v posebnem primeru, v katerem je to vračilo davka na dividende odobreno nizozemskemu podjetju javnega prava iz razloga, da je oproščeno davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi člena 2 Wet Vpb 1969, to vračilo neposredna in neločljiva posledica dodelitve državne pomoči in da se lahko zato prav tako šteje za državno pomoč.

- 40 Ker ni mogoče izključiti opredelitve zadevnega zakonodajnega ukrepa kot državne pomoči in ker mora nacionalno sodišče to preveriti, da bi zagotovilo upoštevanje člena 108(3) PDEU, je treba ugotoviti, da sta odgovora na postavljeni vprašanji za predložitveno sodišče koristna za rešitev spora o glavni stvari in da je zato treba šteti, da temeljita na premisi, da shema vračila davka na dividende iz postopka v glavni stvari pomeni shemo pomoči.

Vprašanji za predhodno odločanje

- 41 Uvodoma je treba opozoriti, da predložitveno sodišče Sodišča ne sprašuje o razlagi člena 56(1) ES, zdaj člen 63(1) PDEU, ki prepoveduje vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami, katerega kršitev se mu zdi podana. Iz predložitvene odločbe namreč izhaja, da naj bi bila ta kršitev posledica tega, da nizozemska zakonodaja, ki določa vračilo davka na dividende, pravico do tega vračila pogojuje z rezidentstvom na nacionalnem ozemlju.
- 42 Poudariti je treba tudi, da so upoštevne določbe Uredbe št. 659/1999, na katere se sklicuje predložitveno sodišče, v Uredbi 2015/1589, ki ji je sledila, določene enako, tako da za dejansko stanje v postopku v glavni stvari ni treba določiti uporabe *ratione temporis* teh dveh uredb.
- 43 Ob upoštevanju navedenega je treba šteti, da predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba proučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali pravo Unije nasprotuje temu, da sodišče države članice, da bi zagotovilo spoštovanje člena 56(1) ES, zdaj člen 63(1) PDEU, odobri upravičenost do sheme državne pomoči, kakršna je shema za vračilo davka na dividende iz postopka v glavni stvari, podjetju s sedežem v drugi državi članici. Predložitveno sodišče zlasti sprašuje, ali bi v primeru, v katerem bi se taka shema pomoči štela za obstoječo, odločba o odobritvi ugodnosti te sheme pomenila novo pomoč v smislu člena 1(c) Uredbe št. 659/1999, o kateri bi moralo predložitveno sodišče obvestiti Komisijo na podlagi člena 108(3), zadnji stavek, PDEU.
- 44 Poudariti je treba, da vprašanji, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, pomenita, kot poleg tega to sodišče samo poudarja, da je treba najprej preveriti, ali pravo Unije nasprotuje temu, da predložitveno sodišče ohrani svojo pristojnost, da prouči skladnost pogoja rezidentstva v postopku v glavni stvari s prostim pretokom kapitala, ali pa ta preizkus spada v izključno pristojnost Komisije, da presodi združljivost sheme pomoči z notranjim trgov.
- 45 Kot izhaja iz ustaljene sodne prakse Sodišča, imajo nacionalna sodišča in Komisija v sistemu nadzora državnih pomoči, ustanovljenega s Pogodbo, dopolnjujočo, vendar ločeno vlogo (glej v tem smislu sodbi z dne 11. julija 1996, SFEI in drugi, C-39/94, EU:C:1996:285, točka 41, in z dne 15. septembra 2016, PGE, C-574/14, EU:C:2016:686, točka 30 in navedena sodna praksa).
- 46 Medtem ko je za presojo združljivosti ukrepov pomoči z notranjim trgov izključno pristojna Komisija, ki deluje pod nadzorom sodišč Unije, so nacionalna sodišča pristojna za varovanje pravic posameznikov v primeru kršitve obveznosti predhodne priglasitve državnih pomoči Komisiji, ki je določena v členu 108(3), zadnji stavek, PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2011, Residex Capital IV, C-275/10, EU:C:2011:814, točka 27). Taka kršitev mora, kadar se nanjo sklicujejo posamezniki in jo ugotovijo nacionalna sodišča, ta sodišča pripeljati do tega, da v skladu s svojim nacionalnim pravom iz tega izpeljejo vse posledice, ne da bi njihove odločitve pomenile presojo združljivosti pomoči z notranjim trgov, kar je v izključni pristojnosti Komisije pod nadzorom Sodišča (glej v tem smislu sodbo z dne 23. aprila 2002, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, točka 59 in navedena sodna praksa).
- 47 Iz sodne prakse Sodišča prav tako izhaja, da je nacionalno sodišče pristojno presojati skladnost pogojev sheme pomoči z določbami Pogodbe, ki imajo neposreden učinek, razen tistih, ki se nanašajo na državne pomoči, le če se lahko ti pogoji presojajo ločeno in, čeprav so del zadevne sheme pomoči,

tako niso potrebni za uresničitev namena pomoči ali za njeno delovanje (glej v tem smislu sodbi z dne 22. marca 1977, Iannelli & Volpi, 74/76, EU:C:1977:51, točka 14, in z dne 23. aprila 2002, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, točka 57).

- 48 Nasprotno pa so pogoji pomoči lahko tako neločljivo povezani s samim namenom pomoči, da jih ne bi bilo mogoče presojati ločeno, tako da je treba njihov učinek na združljivost ali nezdružljivost celotne pomoči torej nujno presojati v skladu s postopkom iz člena 108 PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 22. marca 1977, Iannelli & Volpi, 74/76, EU:C:1977:51, točka 14).
- 49 V obravnavanem primeru to velja za pogoj rezidentstva, kakršen je tisti iz sheme za vračilo davka na dividende iz postopka v glavni stvari, če se vseeno šteje, da davek na dividende pomeni shemo državne pomoči, saj je ta pogoj očitno neločljivo povezan z namenom zadevnih ukrepov oprostitve, ki je dati prednost samo nacionalnim podjetjem.
- 50 Poleg tega je treba poudariti, da bi v postopku v glavni stvari zaradi takega preizkusa nujno, čeprav le posredno, postal vprašljiv pogoj rezidentstva iz člena 2 Wet Vpb 1969 za oprostitev davka od dohodkov pravnih oseb za javna podjetja, ki je nujen pogoj za uresničitev namena te sheme pomoči in njenega delovanja.
- 51 Zato očitno ni mogoče ločiti takega pogoja, ki je nujen za uresničitev namena in delovanja sheme pomoči, brez poseganja v delitev pristojnosti med Komisijo in nacionalnimi sodišči na področju državnih pomoči.
- 52 Zato je treba ugotoviti, da pravo Unije nasprotuje temu, da nacionalno sodišče presoja skladnost pogoja rezidentstva, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, s prostim pretokom kapitala, kadar zadevna shema vračila davka na dividende pomeni shemo pomoči.
- 53 Iz tega sledi, da to sodišče *a fortiori* ne more izpeljati posledic morebitne kršitve prostega pretoka kapitala s tem pogojem rezidentstva z odobritvijo vračila tega davka in da zato ni treba odgovoriti na vprašanje, navedeno v točki 43 te sodbe.
- 54 Ob upoštevanju navedenega je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člena 107 in 108 PDEU razlagati tako, da nacionalno sodišče ne more presojati skladnosti pogoja rezidentstva, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, s členom 56(1) ES, zdaj člen 63(1) PDEU, kadar zadevna shema vračila davka na dividende pomeni shemo pomoči.

Stroški

- 55 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člena 107 in 108 PDEU je treba razlagati tako, da nacionalno sodišče ne more presojati skladnosti pogoja rezidentstva, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, s členom 56(1) ES, zdaj člen 63(1) PDEU, kadar zadevna shema vračila davka na dividende pomeni shemo pomoči.

Podpisi