



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
prednesené 19. decembra 2018¹

Vec C-598/17

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Gerechthof 's-Hertogenbosch (Odvolací súd 's-Hertogenbosch, Holandsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Existujúca pomoc a nová pomoc – Pojem ‚nová pomoc‘ – Protiprávna pomoc – Vrátanie dane z dividend – Schéma rozšírená na spoločnosti usadené mimo územia dotknutého členského štátu – Voľný pohyb kapitálu – Úloha vnútroštátnych súdov – Možnosť vnútroštátnych súdov posúdiť podmienky schémy pomoci s ohľadom na ustanovenia Zmluvy o FEÚ iné ako články 107 a 108 – Výlučná právomoc Komisie“

I. Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Gerechthof 's-Hertogenbosch (Odvolací súd 's-Hertogenbosch, Holandsko), sa týka výkladu článkov 107 a 108 ZFEÚ.²
2. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania spadá do rámca sporu medzi A-Fonds, investičným subjektom založeným podľa nemeckého práva, a Inspecteur van de Belastingdienst (Inšpektorát daňovej správy, Holandsko, ďalej len „daňová správa“). A-Fonds sa snaží získať vrátenie holandskej dane z dividend zrazenej za hospodárske roky 2002/2003 až 2007/2008, pričom sa odvoláva na právo na voľný pohyb kapitálu podľa článku 63 ZFEÚ.
3. Daňová správa toto vrátenie zamietla z dôvodu, že A-Fonds nemá sídlo v Holandsku. Vnútroštátny súd sa domnieva, že toto zamietnutie predstavuje porušenie článku 63 ZFEÚ a v záujme nápravy je potrebné vyhovieť žiadosti o vrátenie dane z dividend, ktorú podal A-Fonds.
4. Tento súd má však pochybnosti o súlade takéhoto rozhodnutia s právom štátnej pomoci. Keďže sa vnútroštátny súd domnieva, že holandské daňové opatrenie, ktoré stanovuje vrátenie dane z dividend, predstavuje schému existujúcej štátnej pomoci, v podstate sa pýta, či právna úprava týkajúca sa štátnej pomoci bráni tomu, aby vyhovel žiadosti A-Fonds o vrátenie dane z dividend na základe článku 63 ZFEÚ, keďže toto rozhodnutie by malo za následok rozšírenie okruhu príjemcov predmetnej schémy pomoci.

¹ Jazyk prednesu: francúzština.

² Len na ujasnenie ďalej hovorím o ustanoveniach Zmluvy o FEÚ, hoci v spornom období rokov 2002 až 2008 bola v platnosti Zmluva o ES.

5. V týchto návrhoch vysvetlím hlavne dôvody, pre ktoré sa domnievam, že vnútroštátny súd nie je príslušný preskúmať zlučiteľnosť podmienky rezidencie vyplývajúcej z holandského daňového opatrenia dotknutého vo veci samej s článkom 63 ZFEÚ, a to vzhľadom na výlučnú právomoc Európskej komisie posudzovať zlučiteľnosť opatrení pomoci s trhom Únie, ktorá vyplýva z článkov 107 a 108 ZFEÚ, ako ich vykladá Súdny dvor v rozsudkoch Iannelli³ a Nygård⁴.

6. Subsidiárne, ak by sa Súdny dvor nestotožnil s mojim názorom v tomto bode, znamenalo by to, podľa mňa, že vnútroštátny súd by v rámci konštatovania nezlučiteľnosti podmienky rezidencie s článkom 63 ZFEÚ musel neuplatniť túto podmienku a vyhovieť žiadosti o vrátenie dane z dividend, ktorú predložil žalobca vo veci samej. Na záver mojej analýzy budem zastávať názor, že takéto rozhodnutie samo osebe nepredstavuje opatrenie štátnej pomoci a neukladá vnútroštátnym súdom povinnosť oznamovať ho Komisii.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

7. Článok 1 písm. b) bod i) nariadenia (ES) č. 659/1999 ustanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 93 Zmluvy o ES⁵ stanovuje, že „existujúca pomoc“ znamená „všetky pomoci, ktoré existovali pred nadobudnutím účinnosti zmluvy v príslušných členských štátoch, to znamená schémy pomoci a individuálnu pomoc, ktoré nadobudli účinnosť predtým a ďalej platia po nadobudnutí účinnosti zmluvy“.

8. Článok 1 písm. c) uvedeného nariadenia stanovuje, že „nová pomoc“ znamená „všetku pomoc, to znamená schémy pomoci a individuálnu pomoc, ktorá nie je existujúcou pomocou vrátane úprav existujúcej pomoci“.

B. Holandské právo

a) *Wet op de vennootschapsbelasting (zákon o dani z príjmov právnických osôb) z 8. októbra 1969*

9. § 2 ods. 1 písm. f) a g) zákona o dani z príjmov právnických osôb⁶ stanovuje:

„1. Dani z príjmov podliehajú ako tuzemskí daňovníci tieto subjekty so sídlom v Holandsku:

...

f) spoločné investičné fondy;

g) podniky uvedené v odseku 3, ktoré patria právnickým osobám spravovaným verejným právom.“

10. § 2 ods. 3 zákona o dani z príjmov právnických osôb stanovuje zoznam podnikov pôsobiacich v určitých hospodárskych odvetviach.

3 Rozsudok z 22. marca 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, ďalej len „rozsudok Iannelli“).

4 Rozsudok z 23. apríla 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

5 Nariadenie Rady z 22. marca 1999 ustanovujúce podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 93 Zmluvy o ES (Ú. v. ES L 83, 1999, s. 1; Mim. vyd. 08/001, s. 339).

6 Ide o jedinú verziu zákona o dani z príjmov právnických osôb citovanú vnútroštátnym súdom, ktorý nespresnil obsah legislatívnych zmien, ku ktorým mohlo dôjsť v spornom období rokov 2002 až 2008.

11. § 2 ods. 7 tohto zákona stanovuje:

„Subjekty, ktorých akcionármi, spoločníkmi alebo členmi sú priamo alebo nepriamo iba právnické osoby spravované holandským verejným právom, ako aj subjekty, ktorých členov štatutárnych orgánov priamo alebo nepriamo vymenúvajú a odvolávajú výlučne právnické osoby spravované holandským verejným právom a ktorých majetok sa v prípade likvidácie vracia výlučne právnickým osobám spravovaným holandským verejným právom, podliehajú dani iba v rozsahu, v akom vykonávajú podnikateľskú činnosť v zmysle odseku 3“.

b) Wet op de dividendbelasting (zákon o dani z dividend) z 23. decembra 1965

12. § 1 ods. 1 zákona o dani z dividend stanovuje:

„Pod označením ‚daň z dividend‘ sa vyberá priama daň od osôb, ktoré majú priamo alebo prostredníctvom certifikátov nárok na výnosy z akcií...“

13. § 10 ods. 1 zákona o dani z dividend v znení platnom od 1. januára 2002 stanovuje:⁷

„1. Právnickej osobe so sídlom v Holandsku, ktorá nepodlieha dani z príjmov právnických osôb, môže byť rozhodnutím inšpektorátu, proti ktorému možno podať sťažnosť, na jej žiadosť vrátená daň z dividend, ktorá jej bola zrazená v predchádzajúcom kalendárnom roku, pokiaľ táto daň presiahne sumu 23 eur. Prvá veta sa neuplatňuje na daň z dividend zrazenú z výnosov, ktorých skutočným príjemcom nie je dotknutá spoločnosť. Žiadosť sa podáva prostredníctvom vyhlásenia podaného v lehote stanovenej ministerským nariadením.“

14. Dňa 1. januára 2007 nadobudol účinnosť nový odsek 4 § 10 zákona o dani z dividend:

„4. Prvý odsek sa analogicky uplatňuje na právnickú osobu usadenú v inom členskom štáte Európskej únie, ktorá v tomto štáte nepodlieha dani zo ziskov a ktorá by nepodliehala dani z príjmov právnických osôb ani v prípade, že by bola usadená v Holandsku.“

III. Spor vo veci samej, prejudiciálne otázky a konanie pred Súdny dvorom

15. A-Fonds je investičný fond zriadený podľa nemeckého práva bez právnej subjektivity („Spezial-Sondervermögen“), ktorého všetky akcie vlastní od začiatku subjekt, ktorý sa spravuje verejným právom („Anstalt des öffentlichen Rechts“), má právnu subjektivitu a bol založený združením nemeckých obcí. Tento subjekt vykonáva bankové činnosti, jeho jediným cieľom však nie je vytvárať zisk. Plní tiež úlohu vo verejnom záujme, a to konkrétne vyčleniť svoje príjmy na podporu sociálnych, kultúrnych, športových, vedeckých a najmä vzdelávacích činností.

16. A-Fonds vlastnil v období hospodárskych rokov 2002/2003 až 2007/2008 akcie alebo podiely v holandských spoločnostiach. Počas tohto obdobia bola fondu A-Fonds zrážaná daň z dividend vyplácaných týmito spoločnosťami, o ktorej vrátenie požiadal holandskú daňovú správu na základe § 10 ods. 1 zákona o dani z dividend. Táto žiadosť bola zamietnutá z dôvodu, že nie je usadený v Holandsku, ako vyžaduje uvedený článok.

⁷ § 10 ods. 1 zákona o dani z dividend bol počas obdobia relevantného pre skutkové okolnosti veci samej niekoľkokrát zmenený. Tieto zmeny sú irrelevantné pre spor vo veci samej.

17. Pokiaľ ide o cieľ § 10 ods. 1 uvedeného zákona, vnútroštátny súd s odkazom na rozsudok vydaný Hoge Raad (Najvyšší súd, Holandsko)⁸ vysvetľuje, že nezdaňovanie daňou z príjmov právnických osôb je rozšírené na zrážkovú daň, ktorú v holandskom daňovom systéme predstavuje daň z dividend, a tento cieľ je obmedzený na určité právnické osoby, okrem iného aj právnické osoby, ktoré sa spravujú verejným právom a nepodliehajú dani z príjmov právnických osôb.

18. A-Fonds podal na Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (súd Zeeland-West-Brabant v Brede, Holandsko) žaloby o neplatnosť týchto rozhodnutí, pričom najmä tvrdil, že obmedzenie práva na vrátenie holandskej dane z dividend na verejnoprávne subjekty usadené v Holandsku uvedené v § 10 ods. 1 zákona o dani z dividend je v rozpore s článkom 63 ZFEÚ. Tento súd zamietol uvedené žaloby rozsudkom zo 6. mája 2014.

19. A-Fonds podal odvolanie proti tomuto rozsudku na Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Odvolací súd 's-Hertogenbosch).

20. Keďže vnútroštátny súd považuje situáciu žalobcu vo veci samej za objektívne porovnateľnú so situáciou verejnoprávných subjektov usadených v Holandsku a nepodliehajúcich holandskej dani z príjmov právnických osôb, domnieva sa, že zamietnutie vrátenia dane z dividend tomuto subjektu z dôvodu, že nie je usadený v Holandsku, predstavuje porušenie článku 63 ZFEÚ a v záujme nápravy tohto porušenia je potrebné vyhovieť žiadosti o vrátenie dane.

21. Tento súd má však pochybnosti o súlade takéhoto rozhodnutia s právom štátnej pomoci.

22. Ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, tento sa domnieva, že právna úprava týkajúca sa práva na vrátenie dane z dividend, ktoré je upravené v § 10 ods. 1 zákona o dani z dividend, predstavuje schému existujúcej štátnej pomoci, pričom sa opiera o rozhodnutie Komisie z 2. mája 2013⁹.

23. Komisia v tomto rozhodnutí konštatovala, že oslobodenie niektorých verejnoprávných subjektov od dane z príjmov právnických osôb, ktoré je stanovené v § 2 ods. 7 zákona o dani z príjmov právnických osôb, predstavuje existujúcu schému pomoci nezlučiteľnú s trhom Únie v rozsahu, v akom sa táto schéma týka iba *verejnoprávných* subjektov, ktoré vykonávajú hospodársku činnosť a nachádzajú sa teda v situácii porovnateľnej so situáciou *súkromných* podnikov.¹⁰

24. Keďže vnútroštátny súd usudzuje, že vrátenie dane z dividend, ktorá je zrážkovou daňou z príjmov právnických osôb, predstavuje logický dôsledok nezdaňovania daňou z príjmov právnických osôb, domnieva sa, že *tak* oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb stanovené v zákone o dani z príjmov právnických osôb, *ako aj* sporné daňové opatrenie zavádzajú rovnakú schému existujúcej pomoci, akú Komisia kvalifikovala vo svojom rozhodnutí z 2. mája 2013.

25. Vnútroštátny súd napokon uvádza, že ide o pilotnú vec a holandská daňová správa dostala už viac než 1 000 podobných žiadostí o vrátenie.

⁸ Rozsudok z 15. novembra 2013, č. 12/01866, NL:HR:2013:1128, BNB 2014/20.

⁹ Rozhodnutie Komisie o schéme pomoci SA.25338, C(2013) 2372 final (E3/2008, ex CP 115/2004 a CP 120/2006).

¹⁰ Komisia prijala rozhodnutie podľa článku 18 nariadenia č. 659/1999, ktorým navrhla príslušné opatrenia s cieľom zrušiť oslobodenia verejnoprávných subjektov od dane z príjmov právnických osôb tak, aby sa na verejné podniky vykonávajúce hospodársku činnosť vzťahoval rovnaký režim dane z príjmov právnických osôb ako na súkromné podniky.

26. V tomto kontexte *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* (Odvolací súd 's-Hertogenbosch) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Predstavuje rozšírenie pôsobnosti existujúcej schémy pomoci v dôsledku úspešného uplatnenia práva na voľný pohyb kapitálu daňovníkom podľa článku 56 Zmluvy o ES (teraz článok 63 ZFEÚ) novú pomoc, ktorú treba považovať za úpravu existujúcej pomoci?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, bráni plnenie úlohy vnútroštátneho súdu podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ tomu, aby sa daňovníkovi priznalo daňové zvýhodnenie, na ktoré má daňovník nárok v súlade s článkom 56 Zmluvy o ES (teraz článok 63 ZFEÚ), alebo je potrebné oznámiť Komisii plánované rozhodnutie vnútroštátneho súdu o priznaní tohto zvýhodnenia, alebo je vnútroštátny súd povinný s ohľadom na svoje preskúmanie vyplývajúce z článku 108 ods. 3 ZFEÚ uplatniť iný postup alebo prijať iné opatrenia?“

27. Písomné pripomienky predložili A-Fonds, holandská vláda a Komisia.

IV. Analýza

A. Úvodné úvahy týkajúce sa sporného daňového opatrenia

28. Spor vo veci samej sa týka vrátenia dane z dividend upraveného v § 10 ods. 1 zákona o dani z dividend (ďalej len „sporné daňové opatrenie“). Toto daňové opatrenie je úzko spojené s oslobodením od dane z príjmov právnických osôb pre určité verejnoprávne subjekty, upraveným v § 2 ods. 7 zákona o dani z príjmov právnických osôb.

29. V súlade s § 2 ods. 7 zákona o dani z príjmov právnických osôb subjekty priamo alebo nepriamo kontrolované holandským orgánom verejnej moci podliehajú dani z príjmov právnických osôb iba v prípade, ak vykonávajú jednu z činností vymenovaných v § 2 ods. 3 tohto zákona.

30. Pre verejnoprávne subjekty usadené v Holandsku, ktoré nevykonávajú jednu z týchto činností, a teda nepodliehajú dani z príjmov právnických osôb, zákon o dani z dividend stanovuje vo svojom § 10 ods. 1 vrátenie dane z dividend, ktorá bola zrazená v priebehu kalendárneho roka.

B. O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

31. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že tento súd sa pri kvalifikovaní sporného daňového opatrenia ako existujúcej schémy pomoci opieral o rozhodnutie Komisie z 2. mája 2013.¹¹

32. Toto rozhodnutie sa však formálne netýka režimu vrátenia dane z dividend upraveného v § 10 ods. 1 zákona o dani z dividend. Komisia totiž neanalyzovala ani nespomenula toto ustanovenie v uvedenom rozhodnutí ani vo svojom následnom rozhodnutí týkajúcom sa legislatívnej reformy prijatej v Holandsku v nadväznosti na rozhodnutie z 2. mája 2013.¹² Tieto dve rozhodnutia sa formálne týkajú iba oslobodenia verejných podnikov od dane z príjmov právnických osôb podľa zákona o dani z príjmov právnických osôb.

¹¹ Pozri body 22 až 24 vyššie.

¹² Rozhodnutie Komisie (EÚ) 2016/634 z 21. januára 2016 o štátnej pomoci č. SA.25338 (2014/C) (ex E3/2008 a ex CP115/2004), ktorú poskytlo Holandsko – Oslobodenie verejných podnikov od dane z príjmov právnických osôb (Ú. v. EÚ L 113, 2016, s. 148). Komisia sa v tomto rozhodnutí domnievala, že aj napriek legislatívnej reforme, ktorá bola v Holandsku prijatá v roku 2015 a ktorou sa s účinnosťou od 1. januára 2016 zrušilo oslobodenie väčšiny holandských verejných podnikov od dane z príjmov právnických osôb podľa zákona o dani z príjmov právnických osôb, holandský zákonodarca zachoval oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb pre niektoré námorné prístavy, ktoré predstavovalo štátnu pomoc nezlučiteľnú s trhom Únie.

33. Keďže vnútroštátny súd v prejudiciálnych otázkach vychádzal z predpokladu, že aj Komisia kvalifikovala sporné daňové opatrenie ako existujúcu schému pomoci, Komisia tvrdí, že návrh na začatie prejudiciálneho konania treba zamietnuť ako neprípustný z dôvodu, že neobsahuje skutkové a právne okolnosti potrebné na poskytnutie užitočnej odpovede na položené otázky.

34. Komisia sa v tejto súvislosti domnieva, že informácie uvedené v rozhodnutí vnútroštátneho súdu neumožňujú určiť, či § 10 ods. 1 zákona o dani z dividend predstavuje schému pomoci, či v prípade, ak je tomu tak, táto schéma pomoci predstavuje existujúcu schému pomoci a či je zlučiteľná s trhom Únie.

35. Pokiaľ ide o otázku, či sporné daňové opatrenie predstavuje schému pomoci, Komisia tvrdí, že nie je možné analogicky uplatniť odôvodnenie uvedené v citovaných rozhodnutiach, a to najmä preto, že nemožno vylúčiť, že okruh príjemcov podľa § 10 ods. 1 zákona o dani z dividend je širší než okruh príjemcov stanovený v § 2 ods. 7 zákona o dani z príjmov právnických osôb.

36. Komisia dodáva, že sporné daňové opatrenie bolo od svojho zavedenia niekoľkokrát zmenené, čo tiež neumožňuje zistiť, či ide o existujúcu schému pomoci.¹³

37. V každom prípade podľa Komisie rozšírenie okruhu príjemcov vrátenia dane z dividend na účely jeho zlučiteľnosti s článkom 63 ZFEÚ predstavuje zmenu odlišnú od schémy upravenej v § 10 ods. 1 zákona o dani z dividend, ktorú je potrebné posudzovať nezávisle od tejto schémy a ktorá teda nemôže mať vplyv na posúdenie sporného daňového opatrenia. Komisia v tejto súvislosti tvrdí, že rozhodnutie vnútroštátneho súdu neobsahuje dostatočné informácie na určenie, či táto odlišná zmena predstavuje sama osebe pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

38. Pokiaľ ide o prípustnosť prejudiciálnych rozhodnutí, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora ak sa prejudiciálne otázky týkajú výkladu práva Únie, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnúť. Z toho vyplýva, že pri otázkach týkajúcich sa práva Únie platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o prejudiciálnej otázke položenej vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi okolnosťami potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené.¹⁴

39. V súvislosti s posledným aspektom nevyhnutnosť výkladu práva Únie, ktorý bude pre vnútroštátny súd užitočný, vyžaduje, aby vnútroštátny súd, ako to zdôrazňuje článok 94 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, vymedzil skutkový a právny rámec, do ktorého spadajú ním kladené otázky, alebo aby aspoň objasnil skutkové predpoklady, na ktorých sa uvedené otázky zakladajú.¹⁵

¹³ Komisia uvádza, že zákon o dani z dividend nahradil rozhodnutie o dani z dividend z roku 1941 a podľa parlamentných dokumentov bolo jediným cieľom zákona o dani z dividend vykonať „technickú revíziu“ tohto rozhodnutia. Limit sumy zakladajúcej nárok na vrátenie, ako aj okruh príjemcov tohto opatrenia bol však následne niekoľkokrát zmenený. Podľa Komisie je preto potrebné posúdiť, či sa táto existujúca schéma pomoci zmenila v dôsledku uvedených zmien na novú schému pomoci.

¹⁴ Pozri rozsudky z 21. decembra 2016, Vervloet a i. (C-76/15, EU:C:2016:975, body 56 a 57); z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, body 24 a 25), a zo 7. marca 2018, flightright a i. (C-274/16, C-447/16 a C-448/16, EU:C:2018:160, bod 46).

¹⁵ Pozri rozsudky z 27. júna 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, bod 26); z 9. novembra 2017, Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, bod 22), a z 20. decembra 2017, Asociación Profesional Elite Taxi (C-434/15, EU:C:2017:981, bod 24).

40. Z dôvodu ducha spolupráce, ktorý existuje vo vzťahoch medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom v rámci prejudiciálneho konania, však absencia určitých predchádzajúcich konštatovaní vnútroštátneho súdu nevyhnutne nevedie k neprípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ak sa napriek týmto nedostatkom Súdny dvor vzhľadom na skutočnosti vyplývajúce zo spisu domnieva, že je schopný poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď.¹⁶

41. Je potrebné zdôrazniť, že otázka, či sporné daňové opatrenie predstavuje opatrenie pomoci, nie je predmetom prejudiciálnych otázok. Nič to nemení na skutočnosti, že obe prejudiciálne otázky sú relevantné iba v prípade, ak je toto daňové opatrenie skutočne štátnou pomocou.

42. V tejto súvislosti uvádzam, že hoci sporné opatrenie predstavuje daňovú výhodu, vecné a právne informácie poskytnuté vnútroštátnym súdom nie sú dostatočné na určenie, či táto výhoda určitým spôsobom zakladá štátnu pomoc v zmysle článku 107 ZFEÚ.

43. Je pravda, že sporné daňové opatrenie, vybrané ako zrážka na daň z príjmov právnických osôb, by sa prípadne mohlo považovať za schému štátnej pomoci v rozsahu, v akom sa vzťahuje na holandské právnické osoby, pre ktoré oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb stanovené v § 2 ods. 7 zákona o dani z príjmov právnických osôb predstavuje štátnu pomoc uvedenú v rozhodnutiach Komisie.

44. Ako však tvrdí Komisia, pri neexistencii spresnenia právneho režimu uplatniteľného na vrátenie dane z dividend nepoznáme presnú pôsobnosť § 10 ods. 1 zákona o dani z dividend ani, a to predovšetkým, konkrétne spôsoby jeho uplatňovania, potrebné na posúdenie všetkých kritérií umožňujúcich kvalifikovať opatrenie ako štátnu pomoc.

45. Podľa môjho názoru však absencia týchto predchádzajúcich konštatovaní nebráni Súdnemu dvoru v tom, aby poskytol vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď pre riešenie sporu vo veci samej.

46. Keďže v prejednávanej veci nie je kvalifikovanie sporného daňového opatrenia ako štátnej pomoci predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania a jeho posúdenie patrí do pôsobnosti vnútroštátneho súdu,¹⁷ hoci vnútroštátny súd pripísal rozhodnutiam širší dosah než Komisia, táto skutočnosť sama osebe nebráni tomu, aby Súdny dvor mohol poskytnúť užitočnú odpoveď pre riešenie sporu vo veci samej.

47. Okrem toho poznamenávam, že kvalifikácia štátnej pomoci vnútroštátnym súdom prichádza do úvahy vzhľadom na skutočnosť, že Komisia kvalifikovala oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb stanovené pre niektoré verejnoprávne subjekty zákonom o dani z príjmov právnických osôb ako schému pomoci, ako aj vzhľadom na súvislosť medzi touto schémou a sporným daňovým opatrením.

48. Okrem toho ak tento režim skutočne predstavuje schému pomoci, pochybnosti o tom, či je táto schéma pomoci existujúca alebo nová, vyvolané viacerými zmenami prijatými od jej zavedenia, nebránia v poskytnutí užitočnej odpovede vnútroštátnemu súdu, pričom sa postupne zohľadní predpoklad, že sporné daňové opatrenie predstavuje existujúcu schému pomoci, a následne predpoklad, že predstavuje novú schému pomoci.

¹⁶ Pozri rozsudky z 11. decembra 2014, Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino“ a i. (C-113/13, EU:C:2014:2440, bod 48); z 28. januára 2016, CASTA a i. (C-50/14, EU:C:2016:56, bod 48); z 27. októbra 2016, Audace a i. (C-114/15, EU:C:2016:813, bod 38), a z 8. decembra 2016, Undis Servizi (C-553/15, EU:C:2016:935, bod 25).

¹⁷ Pozri najmä rozsudok z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 29).

49. Pre možnosť poskytnutia užitočnej odpovede vnútroštátnemu súdu nie je rozhodujúca ani otázka, či je sporné daňové opatrenie štátnou pomocou zlučiteľnou s trhom Únie. V prípade existujúcej pomoci sa táto pomoc považuje za zákonnú, pokiaľ Komisia nekonštatovala jej nezlučiteľnosť s trhom Únie,¹⁸ čo je prípad sporu vo veci samej, v ktorom sa Komisia konkrétne nevyjadrila k spornému daňovému opatreniu.

50. V prípade novej pomoci a pri neexistencii informácií o oznámení pomoci nie je vylúčené, že táto pomoc je protiprávna v zmysle článku 1 písm. f) nariadenia č. 659/1999. Zdá sa totiž, že táto pomoc bola poskytnutá pred tým, ako Komisia prijala rozhodnutie o schválení tejto pomoci, čo je v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ. Dôsledkami týchto dvoch situácií sa možno užitočne zaoberať v postupne analyzovaných predpokladoch existujúcej schémy pomoci alebo novej schémy pomoci.

51. Nakoniec uvádzam, že otázka, či rozhodnutie vnútroštátneho súdu, ktorým sa vyhovie žiadosti A-Fonds o vrátenie,¹⁹ samo osebe predstavuje štátnu pomoc, je relevantná iba v rozsahu, v akom sa predpokladá, ako je to v prípade Komisie, že takéto rozhodnutie môže predstavovať štátnu pomoc. Ako vysvetlím ďalej, ja s touto analýzou Komisie nesúhlasím.²⁰

52. Zo všetkých týchto úvah vyplýva, že hoci prislúcha vnútroštátnemu súdu, aby uskutočnil overenia potrebné na kvalifikovanie sporného daňového opatrenia ako štátnej pomoci, rozhodnutie vnútroštátneho súdu obsahuje dostatočné právne a skutkové okolnosti na to, aby Súdny dvor mohol vnútroštátnemu súdu poskytnúť užitočnú odpoveď pre riešenie sporu vo veci samej.

53. Z tohto dôvodu sú predložené prejudiciálne otázky podľa môjho názoru prípustné.

54. Na účely zodpovedania prejudiciálnych otázok budem v nasledujúcich úvahách vychádzať zo zásady, že daňová výhoda upravená v § 10 ods. 1 zákona o dani z dividend skutočne predstavuje schému štátnej pomoci.

C. O prejudiciálnych otázkach

1. Úvodné úvahy týkajúce sa otázok položených vnútroštátnym súdom

55. Hneď na úvod poznamenávam, že vnútroštátny súd sa nepýta Súdneho dvora na voľný pohyb kapitálu, ktorého porušenie považuje za nepochybné vzhľadom na podmienku rezidencie vyplývajúcu zo sporného daňového opatrenia.²¹ Touto otázkou sa preto nebudem vo svojich návrhoch zaoberať.

56. Vnútroštátny súd sa svojimi dvomi otázkami v podstate pýta, či rozhodnutie vnútroštátneho súdu, ktoré má za následok rozšírenie okruhu príjemcov existujúcej schémy štátnej pomoci, môže samo osebe predstavovať štátnu pomoc a presnejšie novú pomoc v zmysle článku 1 písm. c) nariadenia č. 659/1999 v rozsahu, v akom mení existujúcu pomoc. Prípadne chce v podstate vedieť, či existuje povinnosť vnútroštátneho súdu oznámiť takéto rozhodnutie Komisii podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ.

18 Pozri najmä rozsudok z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 41).

19 Pozri bod 37 vyššie.

20 Pozri časť IV.C.3.a) nižšie.

21 Podotýkam však, že holandská vláda spochybňuje toto posúdenie vnútroštátneho súdu. Táto vláda sa totiž domnieva, že A-Fonds treba z dôvodu jeho bankových činností (pozri v tejto súvislosti bod 15 vyššie) porovnať s podnikmi, ktoré sa spravujú verejným právom a podliehajú dani z príjmov právnických osôb, ako sú ostatné banky vo vlastníctve verejných orgánov. Podľa holandskej vlády toto porovnanie vedie k záveru, že s A-Fonds a ostatnými bankami vo vlastníctve verejných orgánov sa zaobchádza rovnako, keďže žiadna z nich nemá nárok na vrátenie dane z dividend.

57. Z prejudiciálneho rozhodnutia vyplýva, že vnútroštátny súd sa tiež pýta na to, či je príslušný posúdiť zlučiteľnosť podmienky rezidencie s článkom 63 ZFEÚ a vyhovieť žiadosti A-Fonds vzhľadom na rozdelenie právomocí medzi vnútroštátne súdy a Komisiu, ktoré vyplýva z článkov 107 a 108 ZFEÚ, ako ich vykladá Súdny dvor vo svojich rozsudkoch Iannelli²² a Nygård²³.

58. Vzhľadom na to, že obe prejudiciálne otázky sú relevantné iba v rozsahu, v akom je vnútroštátny súd príslušný posúdiť prvok schémy pomoci s ohľadom na článok 63 ZFEÚ, budem sa vo svojej analýze zaoberať najskôr touto predbežnou otázkou (časť 2) a potom odpoviem na obe prejudiciálne otázky, ktorými sa budem zaoberať spoločne (časť 3).

2. O právomoci vnútroštátneho súdu preskúmať zlučiteľnosť podmienky rezidencie vyplývajúcej zo sporného daňového opatrenia s ohľadom na článok 63 ZFEÚ (otázka predchádzajúca prejudiciálnym otázkam)

59. Vnútroštátny súd chce v podstate vedieť, či je príslušný preskúmať zlučiteľnosť podmienky rezidencie, ktorá vyplýva zo sporného daňového opatrenia kvalifikovaného ako štátna pomoc, s článkom 63 ZFEÚ.

60. Považujem za dôležité objasniť túto otázku vnútroštátnemu súdu, keďže spor vo veci samej podľa môjho názoru poukazuje na nevyhnutné prepojenie medzi pravidlami, ktorými sa riadi preskúmanie štátnej pomoci, a ochranou slobôd pohybu, ktorú musí priamym účinkom zabezpečiť vnútroštátny súd.

61. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora totiž uskutočňovanie systému preskúmania štátnej pomoci, ako vyplýva z článkov 107 a 108 ZFEÚ, prináleží na jednej strane Komisii a na druhej strane vnútroštátnym súdom, pričom majú odlišné, no vzájomne sa dopĺňajúce úlohy.²⁴

62. Kým posúdenie zlučiteľnosti opatrení pomoci s trhom Únie patrí do výlučnej právomoci Komisie, ktorej konanie podlieha preskúmaniu vykonávanému súdmi Únie, vnútroštátne súdy až do konečného rozhodnutia Komisie ochraňujú práva osôb podliehajúcich ich právomoci pred prípadným porušením zákazu uvedeného v článku 108 ods. 3 ZFEÚ štátnymi orgánmi. Zásah vnútroštátnych súdov vyplýva z priameho účinku priznaného tomuto ustanoveniu, ktorého cieľom je zakázať výkon plánovanej pomoci, kým ju neschváli Komisia.²⁵

63. Súdny dvor opakovane potvrdil, že ústredná a výlučná úloha, ktorú články 107 a 108 ZFEÚ vyhradzuje Komisii pri rozhodovaní o prípadnej nezlučiteľnosti pomoci s trhom Únie, sa zásadne odlišuje od úlohy, ktorú majú vnútroštátne súdy v súvislosti s ochranou práv, ktoré osobám podliehajúcim súdnej právomoci plynú z priameho účinku zákazu stanoveného v poslednej vete článku 108 ods. 3 ZFEÚ.²⁶

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

23 Rozsudok z 23. apríla 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

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

25 Pozri rozsudky z 21. novembra 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires a Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, body 9 až 13); z 5. októbra 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, body 36 až 38), a z 21. novembra 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, body 27 až 29).

26 Pozri rozsudky z 21. novembra 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires a Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, bod 14); zo 16. decembra 1992, Lornoy a i. (C-17/91, EU:C:1992:514, bod 30); z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, body 26 až 29); z 18. júla 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, body 50 a 51), a z 18. júla 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 38).

64. Pokiaľ ide o Komisiu, Súdny dvor rozhodol, že aj keď postup upravený v článkoch 107 a 108 ZFEÚ ponecháva tejto inštitúcii širokú mieru voľnej úvahy pri posudzovaní zlučiteľnosti schémy štátnej pomoci s požiadavkami trhu Únie, tento postup nikdy nesmie viesť k výsledku, ktorý by bol v rozpore s osobitnými ustanoveniami Zmluvy.²⁷ Z toho vyplýva povinnosť Komisie dodržiavať súlad medzi článkom 107 ZFEÚ a inými ustanoveniami Zmluvy. Táto povinnosť Komisie je obzvlášť dôležitá v prípade, keď tieto iné ustanovenia majú taktiež za cieľ zaistiť nenarušenú hospodársku súťaž na trhu Únie.²⁸

65. Pokiaľ ide o úlohu vnútroštátnych súdov, Súdny dvor pravidelne pripomínal, že musia osobám podliehajúcim súdnej právomoci zabezpečiť, aby došlo k vyvodeniu všetkých dôsledkov z porušenia článku 108 ods. 3 ZFEÚ v súlade s ich vnútroštátnym právom, a to tak v súvislosti s platnosťou aktov na vykonanie opatrení pomoci, ako aj v súvislosti s vymáhaním finančných podporných poskytnutých v rozpore s týmto ustanovením. Aj keď totiž vnútroštátne súdy musia na tento účel určiť, či sa vnútroštátne opatrenie musí alebo nemusí kvalifikovať ako štátna pomoc v zmysle článku 107 ZFEÚ, nemôžu rozhodovať o zlučiteľnosti opatrení pomoci s trhom Únie, keďže toto posúdenie patrí do výlučnej právomoci Komisie, ktoré podlieha preskúmaniu Súdnym dvorom.²⁹

66. Zároveň však z ustálenej judikatúry vyplýva, že základné slobody Zmluvy o FEÚ, ktoré majú priamy účinok, priznávajú osobám podliehajúcim súdnej právomoci práva, ktoré majú vnútroštátne súdy povinnosť chrániť. Vnútroštátny súd, ktorý má v rámci svojej právomoci uplatniť právne predpisy Únie, je teda predovšetkým povinný zabezpečiť plný účinok týchto predpisov, pričom v prípade potreby z vlastnej iniciatívy neuplatní akékoľvek odporujúce ustanovenie vnútroštátneho práva.³⁰

67. V tomto kontexte sa už Súdny dvor zaoberal otázkou, či výlučná právomoc Komisie posudzovať zlučiteľnosť opatrení pomoci s trhom Únie v súlade s článkami 107 a 108 ZFEÚ bráni tomu, aby sa v prípade porušenia iných ustanovení ZFEÚ, ktoré majú priamy účinok, bolo možné odvolávať na tieto ustanovenia pred vnútroštátnymi súdmi.

68. V tejto súvislosti mal Súdny dvor v rozsudku Iannelli³¹ predovšetkým odpovedať na otázku, či opatrenie existujúcej pomoci, vo vzťahu ku ktorému Komisia k dátumu relevantnému vo veci samej nevydala rozhodnutie o zlučiteľnosti, môže byť tiež predmetom preskúmania vnútroštátnym súdom s ohľadom na ustanovenia týkajúce sa voľného pohybu tovaru, najmä článku 34 ZFEÚ.³²

69. Súdny dvor najskôr odpovedal, že skutočnosť, že by schéma štátnej pomoci alebo financovania zo štátnych zdrojov mohla už len tým, že zvyhodňuje určité vnútroštátne podniky alebo výrobné subjekty, prinajmenšom nepriamo brániť dovozu podobných alebo konkurenčných výrobkov z iných členských štátov, sama osebe nepostačuje na to, aby sa pomoc ako taká považovala za opatrenie s účinkom rovnocenným množstevnému obmedzeniu v zmysle článku 34 ZFEÚ. Okrem toho takýto extenzívny výklad uvedeného článku 34 ZFEÚ, ktorý by považoval pomoc v zmysle článku 107 ZFEÚ ako takú za množstevné obmedzenie uvedené v článku 34 ZFEÚ, by viedol k zmene pôsobnosti článkov 107 a 108 ZFEÚ a porušeniu systému rozdelenia právomocí, ktorý Zmluva sledovala zavedením postupu priebežného preskúmania upraveného v článku 108 ZFEÚ.

27 Rozsudok z 15. júna 1993, Matra/Komisia (C-225/91, EU:C:1993:239, bod 41).

28 Rozsudok z 15. júna 1993, Matra/Komisia (C-225/91, EU:C:1993:239, bod 42).

29 Pozri najmä rozsudok z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, body 27 a 29).

30 Pozri najmä rozsudok z 18. júla 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, bod 61).

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

32 Pôvodný článok 30 EHS. V záujme väčšej prehľadnosti odkazujem ďalej len na články Zmluvy o FEÚ.

70. Súdny dvor dodáva, že podmienky štátnej pomoci, ktoré sú v rozpore s osobitnými ustanoveniami Zmluvy o FEÚ inými ako článkami 107 a 108 ZFEÚ, môžu byť natoľko „neoddeliteľne spojené s predmetom pomoci, že by nebolo možné posudzovať ich samostatne, takže ich účinok na zlučiteľnosť alebo nezlučiteľnosť pomoci ako celku sa teda musí nevyhnutne posúdiť prostredníctvom postupu stanoveného v článku [108 ZFEÚ]“. ³³

71. Súdny dvor však pripustil, že „inak je to v prípade, ak je v rámci analýzy schémy pomoci možné izolovať podmienky alebo okolnosti, ktoré sú síce súčasťou tejto schémy, ale možno ich považovať za nie nevyhnutné na realizáciu jej predmetu alebo na jej fungovanie“. V tomto poslednom uvedenom prípade „neexistujú nijaké dôvody založené na rozdelení právomocí vyplývajúcom z článkov [107 a 108 ZFEÚ], ktoré by viedli k záveru, že v prípade porušenia iných ustanovení Zmluvy, ktoré majú priamy účinok, sa na tieto ustanovenia nemožno odvolávať pred vnútroštátnymi súdmi len preto, že uvedený prvok predstavuje podmienku pomoci“. ³⁴

72. V roku 2002 Súdny dvor opäť rozhodoval o tejto otázke v rozsudku Nygård. ³⁵ V tejto veci mu bola položená otázka, či okolnosť, že vnútroštátna daň je určená na financovanie schémy pomoci, ktorú Komisia schválila v súlade s ustanoveniami Zmluvy o FEÚ týkajúcimi sa štátnej pomoci, bráni tomu, aby vnútroštátny súd vykonal posúdenie zlučiteľnosti tejto dane s inými ustanoveniami Zmluvy o FEÚ, ktoré majú priamy účinok, najmä s článkom 110 ZFEÚ. ³⁶

73. Súdny dvor v tomto rozsudku najskôr pripomenul, že hoci články 107 a 108 ZFEÚ na jednej strane a článok 110 ZFEÚ na druhej strane sledujú rovnaký cieľ, ktorým je zabrániť tomu, aby obe formy zásahu členského štátu – t. j. poskytnutie pomoci na jednej strane a zavedenie diskriminačného zdaňovania na druhej strane – mali za následok deformáciu podmienok hospodárskej súťaže na trhu Únie, tieto ustanovenia majú rozdielne predpoklady uplatnenia, ktoré sú vlastné tej forme štátnych opatrení, ktorá je ich náplňou, a navyše sa líšia vo svojich právnych dôsledkoch, najmä v tom zmysle, že na rozdiel od článku 110 ZFEÚ sa pri výkone článkov 107 a 108 ZFEÚ ponecháva široký priestor na zásah Komisie. ³⁷ Súdny dvor na základe toho dospel k záveru, že diskriminačné daňové postupy nie sú vyňaté z uplatnenia článku 110 ZFEÚ z dôvodu, že ich možno súčasne kvalifikovať ako spôsob financovania štátnej pomoci.

74. Súdny dvor dodal, že existencia postupu upraveného v článku 108 ZFEÚ nijako nebráni tomu, aby vnútroštátne súdy posudzovali zlučiteľnosť schémy pomoci s ohľadom na iné pravidlá práva Únie, ako sú uvedené v článku 107 ZFEÚ, pokiaľ ide o ustanovenia Zmluvy s priamym účinkom. ³⁸

75. Súdny dvor však s odkazom na rozsudok Iannelli ³⁹ pripomenul, že „možnosť vnútroštátnych súdov posúdiť podmienky schémy pomoci s ohľadom na iné ustanovenia [Zmluvy o FEÚ], ako sú ustanovenia článkov [107 a 108 ZFEÚ], je podmienená možnosťou posúdiť predmetné podmienky izolovane, to znamená, že musí ísť o podmienky alebo okolnosti, ktoré sú síce súčasťou dotknutej schémy pomoci, ale nie sú nevyhnutné na realizáciu jej predmetu alebo na jej fungovanie“. „V takomto prípade

33 Rozsudok z 22. marca 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, body 10 až 14).

34 Rozsudok z 22. marca 1977, Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, bod 14). Od vyhlásenia tohto rozsudku Súdny dvor znova rozhodoval o vzťahoch medzi článkami 34 a 107 ZFEÚ v rámci konaní o žalobe o nesplnenie povinnosti, najmä v rozsudkoch zo 7. mája 1985, Komisia/Francúzsko (18/84, EU:C:1985:175, bod 13), a z 5. júna 1986, Komisia/Taliansko (103/84, EU:C:1986:229, bod 19), ako aj v rozsudku z 20. marca 1990, Du Pont de Nemours Italiana (C-21/88, EU:C:1990:121, body 19 až 21). Tieto rozsudky mohli viesť k vzniku pochybnosti o dosahu rozsudku Iannelli, a to v rozsahu, v akom Súdny dvor nerozlišoval medzi podmienkami pomoci neoddeliteľne spojenými s predmetom pomoci a podmienkami, ktoré nie sú neoddeliteľne spojené s pomocou. V tomto ohľade bol však rozsudok Iannelli následne potvrdený rozsudkom z 23. apríla 2002, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244).

35 Rozsudok z 23. apríla 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

36 Pôvodne článok 95 ES.

37 Rozsudok z 23. apríla 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, bod 55).

38 Rozsudok z 23. apríla 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, bod 56).

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

neexistujú nijaké dôvody založené na rozdelení právomocí vyplývajúcom z [článkov 107 a 108 ZFEÚ], ktoré by viedli k záveru, že v prípade porušenia iných ustanovení Zmluvy, ktoré majú priamy účinok, sa na tieto ustanovenia nemožno odvolávať pred vnútroštátnymi súdmi len preto, že uvedený prvok predstavuje podmienku pomoci“.⁴⁰

76. Z tejto judikatúry naopak vyplýva, že ak ide o podmienky alebo okolnosti, ktoré sú nevyhnutné na realizáciu predmetu alebo na fungovanie schémy pomoci, rozdelenie právomocí bráni tomu, aby vnútroštátne súdy posudzovali zlučiteľnosť týchto podmienok s ohľadom na iné pravidlá, ako sú uvedené v článku 107 ZFEÚ.

77. Podotýkam, že v prejednávanej veci vnútroštátny súd čelí podobnej problematike ako Súdny dvor v už citovaných rozsudkoch, hoci tieto rozsudky boli vydané v odlišných kontextoch.

78. V prejednávanej veci preto nemôžem súhlasiť s Komisiou, keď uvádza, že odvolanie sa na článok 63 ZFEÚ v spore vo veci samej je nezávislé od výlučnej právomoci Komisie posudzovať zlučiteľnosť opatrení pomoci s trhom Únie, keďže ide práve o prepojenie týchto dvoch druhov právomocí.

79. Podobne ako vnútroštátny súd sa prikláňam k názoru, že citovaná judikatúra je v prejednávanej veci relevantná. Táto judikatúra umožňuje zabezpečiť právnu ochranu vyplývajúcu pre osoby podliehajúce súdnej právomoci z priameho účinku ustanovení Zmluvy a v prípade porušenia týchto ustanovení obnoviť zákonnosť na vnútornej úrovni bez toho, aby bola dotknutá ústredná a výlučná úloha, ktorú články 107 a 108 ZFEÚ vyhradzuje Komisii pri posudzovaní zlučiteľnosti štátnej pomoci s trhom Únie.⁴¹

80. V prejednávanej veci preto otázka, či vnútroštátny súd môže preskúmať podmienku rezidencie s ohľadom na článok 63 ZFEÚ, závisí od toho, či táto podmienka môže byť posudzovaná izolovane, lebo nie je nevyhnutná na realizáciu predmetu alebo na fungovanie dotknutej schémy pomoci. Pripúšťam, že takáto analýza nie je zrejماً, a to o to viac, že Súdny dvor podľa mojich vedomostí ešte nerozhodoval o situácii, keď sa podmienka pomoci považuje za nevyhnutnú na realizáciu predmetu alebo na fungovanie predmetnej schémy pomoci, čím sa vylučuje právomoc vnútroštátneho súdu.

81. Podľa môjho názoru je podmienka nevyhnutná na realizáciu predmetu alebo na fungovanie pomoci, ak je základným alebo podstatným prvkom pomoci, takže jej neuplatniteľnosť vedie k zmene rozsahu alebo hlavných charakteristík pomoci.

82. V tomto prípade sa domnievam, podobne ako holandská vláda, že podmienka rezidencie v Holandsku je nevyhnutná na realizáciu predmetu alebo na fungovanie dotknutej schémy pomoci.

83. Vzhľadom na informácie týkajúce sa cieľa sporného daňového opatrenia, ktoré poskytol vnútroštátny súd, je totiž nesporné, že holandský zákonodarca obmedzil pôsobnosť schémy upravenej v § 10 ods. 1 zákona o dani z dividend na spoločnosti usadené v Holandsku, ktoré nepodliehajú výberu dane z príjmov právnických osôb. Ako totiž uvádza holandská vláda, verejnoprávne podniky so sídlom v Holandsku, ktoré sú oslobodené od dane z príjmov právnických osôb, si nemôžu započítať zrazenú daň z dividend na daň z príjmov právnických osôb. S cieľom zabrániť tomu, aby boli v tomto prípade prijaté dividendy naďalej zatažené daňou z dividend, sporné daňové opatrenie stanovuje vrátenie zrazenej dane z dividend.

40 Rozsudok z 23. apríla 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, body 57 a 58). Súdny dvor v tomto ohľade konštatoval, že hoci preskúmanie zlučiteľnosti schémy pomoci s trhom Únie prislúcha Komisii vzhľadom na skutočnosť, že toto preskúmanie zahŕňa posúdenia hospodárskej a sociálnej povahy, nemožno spochybníť, že pokiaľ ide o posúdenie prerozdelenia príjmu z vnútroštátneho poplatku nedaňového charakteru, vnútroštátne súdy dokážu najlepšie získať potrebné informácie a vykonať potrebné posúdenia v tejto súvislosti na základe údajov, ktoré by mali obvykle vyplývať z účtovníctva a ďalších dokumentov týkajúcich sa riadenia subjektov, ktoré vyberajú poplatok a pridelujú dotácie a iné výhody, pozri bod 61 rozsudku.

41 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. apríla 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, bod 62).

84. Z tejto právnej úpravy vyplýva, že podmienka rezidencie v Holandsku je podmienkou poskytnutia pomoci, ktorá tak vymedzuje príjemcov pomoci. Táto podmienka je teda základným a podstatným prvkom pomoci. Neuplatniteľnosť tejto podmienky rezidencie z dôvodu jej nezlučiteľnosti s článkom 63 ZFEÚ, ako ju posúdil vnútroštátny súd, vedie k priznaniu pomoci verejnoprávnym právnickým osobám usadeným v inom členskom štáte, ktoré nie sú oslobodené od dane z príjmov právnických osôb v Holandsku, ale nachádzajú sa v porovnateľnej situácii, v dôsledku čoho sa mení rozsah pomoci, ako je stanovený holandským zákonodarcom.

85. To podľa môjho názoru znamená, že podmienka rezidencie je neoddeliteľne spojená s predmetom schémy sporného daňového režimu, takže jej vplyv na zlučiteľnosť alebo nezlučiteľnosť pomoci ako celku spadá do výlučnej právomoci Komisie podľa postupu upraveného v článkoch 107 a 108 ZFEÚ. Z toho vyplýva, že vnútroštátny súd nemôže uplatniť článok 63 ZFEÚ.⁴²

86. Hoci sú vnútroštátne súdy obvykle povinné dodržiavať ustanovenia Zmluvy, ktoré majú priamy účinok, domnievam sa, že ak má mať kritérium stanovené v rozsudku Iannelli a uplatnené v rozsudku Nygård skutočný význam, musí sa z vyššie uvedených dôvodov uplatniť na konanie vo veci samej a viesť k nedostatku právomoci vnútroštátneho súdu preskúmať zlučiteľnosť sporného daňového opatrenia s článkom 63 ZFEÚ.

87. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky tak, že články 107 a 108 ZFEÚ bránia tomu, aby vnútroštátny súd vykonal posúdenie zlučiteľnosti podmienky rezidencie vyplývajúcej z existujúcej schémy pomoci s článkom 63 ZFEÚ, ak je táto podmienka, tak ako v konaní vo veci samej, neoddeliteľne spojená so schémou pomoci v rozsahu, v akom je nevyhnutná na realizáciu jej predmetu alebo na jej fungovanie.

88. Pre prípad, ak by sa Súdny dvor domnieval, že citovaná judikatúra nebráni vnútroštátnemu súdu v tom, aby preskúmal zlučiteľnosť podmienky rezidencie s ohľadom na článok 63 ZFEÚ, v nasledujúcej časti sa budem subsidiárne zaoberať otázkou, či právo štátnej pomoci bráni tomu, aby vnútroštátny súd na základe článku 63 ZFEÚ vyhovel žiadosti A-Fonds o vrátenie dane.

3. O otázke, či právo štátnej pomoci bráni tomu, aby vnútroštátny súd vyhovel žiadosti o vrátenie dane z dividend v prospech A-Fonds s ohľadom na článok 63 ZFEÚ (prvá a druhá prejudiciálna otázka)

89. Ako som vysvetlil v bode 31 týchto návrhov, vnútroštátny súd vychádzal pri položení prejudiciálnych otázok z predpokladu, že sporné daňové opatrenie predstavuje existujúcu schému pomoci. Ako však konštatovala Komisia, sporné daňové opatrenie bolo zjavne viackrát zmenené.⁴³ Keďže vnútroštátny súd neposkytol dostatočné informácie o týchto zmenách, nie je vylúčené, ako uvádza aj Komisia, že verzia sporného daňového opatrenia, ktorá bola účinná v období relevantnom pre spor vo veci samej, predstavuje novú pomoc v zmysle článku 1 písm. c) nariadenia č. 659/1999.

90. Na účely odpovedania na prejudiciálne otázky je preto potrebné zaoberať sa postupne predpokladmi, že toto daňové opatrenie predstavuje existujúcu schému pomoci, resp. novú schému pomoci.

⁴² Navyše zdôrazňujem, že opačné stanovisko vedie ku konkrétnej situácii, aká nastala v spore vo veci samej, keď toto rozhodnutie, ktorým sa vyhovie žiadosti založenej na článku 63 ZFEÚ, má za následok rozšírenie okruhu príjemcov schémy pomoci. Podľa pravidiel štátnej pomoci EÚ sa nijaký podnik nemôže domáhať práva na získanie štátnej pomoci, pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci Kotnik a i. (C-526/14, EÚ:C:2016:102, bod 79). Inak povedané, nijaký členský štát nemožno považovať za povinný poskytnúť štátnu pomoc určitej spoločnosti, pričom rozhodnutie o poskytnutí pomoci je politickou voľbou vnútroštátnych legislatívnych a správnych orgánov. Keby však právo Únie mohlo na základe iných ustanovení, akým je článok 63 ZFEÚ, uložiť vnútroštátnym súdom povinnosť prijímať rozhodnutia, ktoré svojimi účinkami vedú k rozšíreniu rozsahu pôsobnosti schém pomoci v rozpore so zámerom zákonodarcu, viedlo by to zrejme k paradoxnej situácii.

⁴³ Pozri bod 36 vyššie.

91. V nasledujúcich častiach vysvetlím dôvody, prečo sa domnievam, že za predpokladu existujúcej schémy pomoci právo štátnej pomoci nebráni tomu, aby vnútroštátny súd vyhovel žiadosti o vrátenie dane z dividend v prospech A-Fonds na základe článku 63 ZFEÚ (časť a), a za predpokladu novej schémy pomoci článok 108 ods. 3 bráni takémuto rozhodnutiu (časť b).

a) O existujúcej schéme pomoci

92. Za predpokladu, že sporné daňové opatrenie predstavuje existujúcu schému pomoci, musí sa považovať za zákonnú, pokiaľ Komisia nekonštatovala jej nezlučiteľnosť s trhom Únie.⁴⁴

93. V takejto situácii sa teda zdá, že právo štátnej pomoci nebráni vyhovaniu žiadosti A-Fonds o vrátenie dane. Inými slovami, ak Súdny dvor nebude súhlasiť s mojou analýzou týkajúcou sa právomoci, znamená to podľa mňa, že ak v konaní vo veci samej vnútroštátny súd skonštatuje, že podmienka rezidencie porušuje článok 63 ZFEÚ, je povinný neuplatniť ju a vyhovieť žiadosti žalobcu vo veci samej o vrátenie dane z dividend.

94. Pripúšťam, že praktické dôsledky takéhoto rozhodnutia vedú k vzniku osobitnej situácie. Hoci vnútroštátny súd vydaním takéhoto rozhodnutia odstráni narušenie hospodárskej súťaže, ktoré existuje medzi verejnými podnikmi so sídlom v Holandsku a verejnoprávnymi subjektmi so sídlom v inom členskom štáte, takéto rozhodnutie by zároveň mohlo zväčšiť rozsah narušenia hospodárskej súťaže, ktoré by mohlo existovať s ohľadom na článok 107 ods. 2 a 3 ZFEÚ.

95. Keďže takéto rozhodnutie by malo za následok rozšírenie okruhu príjemcov existujúcej schémy štátnej pomoci, vnútroštátny súd sa pýta, či môže uvedené súdne rozhodnutie samo osebe predstavovať štátnu pomoc, konkrétnejšie novú pomoc v zmysle článku 1 ods. c) nariadenia č. 659/1999 v rozsahu, v akom mení existujúcu pomoc, a ak áno, či existuje povinnosť oznámiť takéto rozhodnutie Komisii podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ.

96. Podľa môjho názoru rozhodnutie vnútroštátneho súdu prijaté v rámci jeho úradnej povinnosti chrániť voľný pohyb kapitálu nemôže samo osebe predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

97. Takéto rozhodnutie totiž nemožno, ako uviedli aj A-Fonds a holandská vláda, považovať za pripísateľné členským štátom v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, čo je jedna z podmienok kvalifikovania ako „štátna pomoc“.

98. Pojem pomoc uvedený v článku 107 ods. 1 ZFEÚ sa vzťahuje na rozhodnutia členských štátov, ktorými tieto štáty na účely dosiahnutia hospodárskych a sociálnych cieľov, ktoré sú im vlastné, poskytujú podnikom alebo iným právnym subjektom prostriedky alebo im obstarávajú výhody, aby podporili dosiahnutie sledovaných hospodárskych alebo sociálnych cieľov.⁴⁵ Inými slovami, rozhodnutie o poskytnutí pomoci a podmienky takéhoto opatrenia sú politickou voľbou, ktorá prislúcha vnútroštátnym legislatívnym a správnym orgánom pod dohľadom Komisie a Súdneho dvora.

99. V tomto kontexte, hoci vnútroštátne súdy sú súčasťou členského štátu ako verejné orgány, ich úlohou ako nezávislých súdov je zaručiť dodržiavanie práva Únie, takže ich rozhodnutia nemožno považovať za pripísateľné štátu vo vyššie uvedenom zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ a samy osebe nemôžu predstavovať opatrenie štátnej pomoci.

100. Tak je to aj v spore vo veci samej. Vrátenie dane je iba dôsledkom vykonania voľného pohybu kapitálu v rámci konkrétneho sporu vnútroštátnym súdom v rámci jeho úradnej moci.

⁴⁴ Pozri bod 49 vyššie.

⁴⁵ Pozri najmä rozsudok z 27. marca 1980, Denkavit italiana (61/79, EU:C:1980:100, bod 31).

101. V tejto súvislosti musím poukázať na to, že toto rozhodnutie nemá účinok *erga omnes*, ale týka sa len situácie žalobcu vo veci samej. Otázka, či majú aj iné právnické osoby verejného práva, ktoré nie sú rezidentmi v Holandsku, nárok na vrátenie dane s ohľadom na článok 63 ZFEÚ, predpokladá, že vnútroštátny súd sa s prihliadnutím na konkrétne posúdenie domnieva, že táto osoba sa nachádza v porovnateľnej situácii ako verejné organizácie usadené v Holandsku, ktoré nepodliehajú holandskej dani z príjmov právnických osôb.

102. Z toho istého dôvodu predmetom ani účinkom rozhodnutia vnútroštátneho súdu, ktorým sa vyhovie žiadosti A-Fonds o vrátenie dane, nebude zmena legislatívnych ustanovení daňového opatrenia upraveného v § 10 ods. 1 zákona o dani z dividend vo všeobecnosti, ale bude viesť k neuplatniteľnosti podmienky vnútroštátnych predpisov, ktorá je v rozpore s článkom 63 ZFEÚ, v ním prejednávanom konkrétnom spore.

103. Ak by sa Súdny dvor aj napriek tomu domnieval, že takéto rozhodnutie vnútroštátneho súdu môže *svojimi účinkami* samo osebe predstavovať opatrenie pomoci v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ a že ide o novú pomoc, ktorá zahŕňa oznamovaciu povinnosť stanovenú v článku 108 ods. 3 ZFEÚ, musím upriamiť pozornosť Súdneho dvora na praktické ťažkosti vyplývajúce z takéhoto rozhodnutia. Logicky by totiž viedlo vnútroštátny súd k prerušeniu konania, aby mohol oznámiť, prípadne prostredníctvom vlády členského štátu, svoj návrh rozhodnutia, ktoré by svojimi účinkami umožňovalo vznik novej pomoci. Okrem toho vnútroštátny súd môže vydať rozhodnutie až v nadväznosti na rozhodnutie Komisie o schválení, prijaté v prípade potreby po skončení konania vo veci formálneho zisťovania, v dôsledku čoho by bol tento proces úplne nerealizovateľný.⁴⁶

104. Článok 108 ods. 3 nemôže podľa môjho názoru znamenať, že rozhodnutie súdneho orgánu podlieha zásahu Komisie, lebo to spochybňuje tak zásady nezávislosti a nestrannosti rozhodovacej funkcie súdov, ako aj zásadu tajnosti rozhodovania súdov. Ako uvádza holandská vláda, povinnosť oznamovať plánovanú pomoc majú len štátne orgány spôsobilé poskytovať pomoc, t. j. v tomto prípade holandská vláda alebo holandský správny orgán.

105. Napokon poznamenávam, že vnútroštátny súd odkazuje v predložených prejudiciálnych otázkach na rozsudok DEI.⁴⁷ Aj keď by tento rozsudok mohol naznačovať, ako to uvádza vnútroštátny súd, že súdne rozhodnutie vo všeobecnosti môže samo osebe predstavovať novú pomoc v rozsahu, v akom by malo za následok zmenu existujúcej pomoci, a bolo by potrebné oznámiť ho v súlade s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ, nie som si istý, že práve toto je skutočný dosah uvedeného rozsudku.

106. Rovnako tak by bolo možné prijať záver, že v rámci odvolania sa Súdny dvor v súvislosti s úplne konkrétnou situáciou, ktorá sa týkala predbežného opatrenia prijatého vnútroštátnym súdom rozhodujúcim o nariadení predbežného opatrenia, jednoducho len domnieval, že toto opatrenie môže mať rovnaké účinky ako štátna pomoc a Všeobecný súd nemôže vo všeobecnosti tvrdiť, že vnútroštátne súdy rozhodujúce o nariadení predbežného opatrenia sú oslobodené od dodržiavania článkov 107 a 108 ZFEÚ.⁴⁸

107. V každom prípade vzhľadom na pochybnosti týkajúce sa skutočného dosahu tohto rozsudku vyzývam Súdny dvor, aby využil príležitosť, ktorú ponúka konanie vo veci samej, a prehodnotil svoju judikatúru vyplývajúcu z uvedeného rozsudku DEI, ak vnútroštátny súd skutočne poukazuje na dosah tohto rozsudku, alebo ju objasnil.

⁴⁶ Okrem toho podotýkam, že oznámenie novej pomoci sa musí uskutočniť prostredníctvom oznamovacieho formulára uvedeného v časti I prílohy I nariadenia Komisie (ES) č. 794/2004 z 21. apríla 2004, ktorým sa vykonáva nariadenie Rady (ES) č. 659/1999, ustanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 93 Zmluvy o EŠ. Hoci podľa článku 3 ods. 1 tohto nariadenia toto oznámenie musí Komisii predložiť stály zástupca príslušného členského štátu, podotýkam, že informácie, ktoré musia byť uvedené v oznamovacom formulári uvedenom v časti I prílohy I nariadenia, sú informáciami, ktoré vnútroštátne súdy nemusia byť nevyhnutne schopné poskytnúť.

⁴⁷ Rozsudok z 26. októbra 2016, DEI a Komisia/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, body 59 a 108).

⁴⁸ Pozri v tejto súvislosti najmä rozsudok z 26. októbra 2016, DEI a Komisia/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, body 59 a 60 a body 103 až 108).

108. Z uvedených dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor subsidiárne odpovedal na položené otázky v tom zmysle, že v prípade existujúcej schémy pomoci, ku ktorej sa Komisia nevyjadrila, právo štátnej pomoci nebráni tomu, aby vnútroštátny súd v spore, ktorý prejednáva, vyhovel žiadosti príjemcu na základe voľného pohybu kapitálu. Takéto rozhodnutie samo osebe nepredstavuje štátnu pomoc a nezakladá nijakú povinnosť vnútroštátnych súdov oznámiť ho Komisii.

b) O novej schéme pomoci

109. V prípade, že sporné daňové opatrenie predstavuje novú schému pomoci v zmysle článku 1 písm. c) nariadenia č. 659/1999, išlo by o protiprávnu pomoc v zmysle článku 1 písm. f) uvedeného nariadenia, keďže táto schéma bola zavedená v rozpore s oznamovacou povinnosťou stanovenou v článku 108 ods. 3 ZFEÚ.⁴⁹

110. Ďalšou otázkou potom je, či napriek nezlučiteľnosti schémy pomoci s článkom 63 ZFEÚ vnútroštátny súd môže byť povinný zamietnuť vrátenie dane z dividend A-Fonds s cieľom dodržať zákaz vykonania stanovený v článku 108 ods. 3 ZFEÚ.

111. Poznnamenávam, že táto otázka je špecifická v tom zmysle, že dôsledky, ktoré je potrebné vyvodiť z porušenia článku 63 ZFEÚ, a dôsledky, ktoré vyplývajú z porušenia oznamovacej povinnosti podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ, sú v skutočnosti protichodné.

112. Kým porušenie článku 63 ZFEÚ vedie k neuplatniteľnosti vnútroštátnych predpisov, ktoré sú v rozpore s týmto článkom,⁵⁰ čo v prejednávanej veci vedie v zásade k priznaniu vrátenia dane z dividend A-Fonds z dôvodu neuplatniteľnosti podmienky rezidencie, porušenie oznamovacej povinnosti stanovenej v článku 108 ods. 3 ZFEÚ vedie naopak k nezákonnosti a neplatnosti schémy pomoci, čo v prejednávanej veci bráni tomu, aby A-Fonds mohol mať nárok na toto vrátenie.

113. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa oznamovacej povinnosti stanovenej v článku 108 ods. 3 v prípade porušenia tejto povinnosti sú vnútroštátne súdy povinné neuplatňovať vnútroštátne ustanovenia, ktorými boli priznané protiprávne prednostné práva.⁵¹ Právnym následkom porušenia tohto zákazu vykonať pomoc vnútroštátnymi opatreniami pomoci je totiž ich protiprávnosť,⁵² ktorá v zásade spôsobuje ich neplatnosť.⁵³

114. Pokiaľ ide presnejšie o vrátenie dane, ktoré predstavuje opatrenie protiprávnej pomoci, pretože sa poskytuje v rozpore s oznamovacou povinnosťou, Súdny dvor rozhodol, že by nebolo v súlade so záujmom Únie nariadiť takéto vrátenie v prospech ostatných podnikov, pokiaľ má takéto rozhodnutie za cieľ rozšírenie príjemcov pomoci, čím by došlo k rozšíreniu účinkov tejto pomoci namiesto ich odstránenia.⁵⁴ Podľa Súdneho dvora totiž vnútroštátne súdy nesmú jednoducho rozšíriť pomoc na väčšiu skupinu príjemcov.⁵⁵

115. Pripomínam, že situácia, ktorá viedla k vydaniu už citovanej judikatúry, sa líši od situácie v konaní vo veci samej v rozsahu, v akom nejde iba o otázku protiprávnej pomoci, ale aj o porušenie článku 63 ZFEÚ, ktoré sa v zásade napraví vyhovením žiadosti A-Fonds o vrátenie dane z dividend.

49 Pozri bod 50 vyššie.

50 Pozri najmä rozsudok z 18. decembra 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, bod 27).

51 Pozri najmä rozsudok zo 16. apríla 2015, Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, bod 53).

52 Pozri rozsudky z 27. októbra 2005, Distribution Casino France a i. (C-266/04 až C-270/04, C-276/04 a C-321/04 až C-325/04, EU:C:2005:657, bod 30), a z 8. decembra 2011, Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, bod 28).

53 Pozri najmä rozsudok z 21. novembra 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires a Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, body 16 a 17); z 21. októbra 2003, van Calster a i. (C-261/01 a C-262/01, EU:C:2003:571, bod 63); z 5. októbra 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, bod 41), a z 12. februára 2008, CELF a Ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, bod 40).

54 Pozri najmä rozsudok z 5. októbra 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, bod 49).

55 Pozri najmä rozsudok z 5. októbra 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, bod 50).

116. Domnievam sa však, že to isté platí aj v uvedenej situácii. Vnútroštátne súdy totiž musia dodržiavať zákaz vykonať pomoc všeobecne a komplexne. Je dôležité chrániť účastníkov konania dotknutých narušením hospodárskej súťaže, ktoré bolo spôsobené poskytnutím protiprávnej pomoci.⁵⁶

117. Pokiaľ Komisia nepreskúmala zlučiteľnosť pomoci s trhom Únie, nie je podľa môjho názoru v súlade s právom Únie nariadiť pomoc v prospech ostatných podnikov, ak má takéto rozhodnutie za následok rozšírenie okruhu príjemcov pomoci, čím by došlo k rozšíreniu účinkov tejto protiprávnej pomoci, keďže bola zavedená bez predchádzajúceho schválenia, namiesto ich odstránenia.⁵⁷

118. V prípade novej a protiprávnej schémy pomoci by preto zákaz vykonania pomoci uvedený v článku 108 ods. 3 ZFEÚ bránil tomu, aby vnútroštátny súd vyhovel žiadosti o vrátenie dane z dividend v prospech A-Fonds.

V. Návrh

119. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil *Gerechthof 's-Hertogenbosch* (Odvolací súd 's-Hertogenbosch, Holandsko), takto:

Články 107 a 108 ZFEÚ bránia tomu, aby vnútroštátny súd vykonal posúdenie zlučiteľnosti podmienky rezidencie vyplývajúcej z existujúcej schémy pomoci s článkom 63 ZFEÚ, ak je táto podmienka, tak ako v konaní vo veci samej, neoddeliteľne spojená so schémou pomoci v rozsahu, v akom je nevyhnutná na realizáciu jej predmetu alebo na jej fungovanie.

⁵⁶ Rozsudok z 12. februára 2008, *CELF a Ministre de la Culture et de la Communication* (C-199/06, EU:C:2008:79, bod 38).

⁵⁷ Pozri tiež v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:242, body 27 až 30). Poznámam, že v predmetnej veci Súdny dvor vyhlásil prvú prejudiciálnu otázku za neprípustnú, takže sa k tejto otázke priamo nevyjadril.