



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Н. SAUGMANDSGAARD ØE
представено на 19 декември 2018 година¹

Дело C-598/17

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

(Преюдициално запитване, отправено от Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Апелативен съд Хертогенбош, Нидерландия)

„Преюдициално запитване — Съществуващи помощи и нови помощи — Понятие „нова помощ“ — Неправомерна помощ — Възстановяване на данък върху дивидентите — Обхват на данъчен режим, разширен по отношение на дружества, установени извън територията на съответната държава членка — Свободно движение на капитали — Роля на националните юрисдикции — Възможност за националните юрисдикции да оценят аспекти на схема за помощи с оглед на разпоредби на Договора за функционирането на ЕС, различни от членове 107 и 108 — Изключителна компетентност на Комисията“

I. Въведение

1. Настоящото преюдициално запитване, отправено от Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Апелативен съд Хертогенбош, Нидерландия), се отнася до тълкуването на членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС².
2. Запитването се вписва в рамките на спор между A-Fonds, предприятие за инвестиране по германското право, и Inspecteur van de Belastingdienst (инспектор от данъчната администрация, Нидерландия, наричан по-нататък „данъчната администрация“). A-Fonds иска да му бъде възстановен платения нидерландски данък върху дивидентите, удържан за данъчните години 2002/2003—2007/2008, като се позовава на правото на свободно движение на капитали по член 63 ДФЕС.
3. Възстановяването е отказано от данъчната администрация, тъй като A-Fonds не е установено в Нидерландия. Запитващата юрисдикция приема, че този отказ представлява нарушение на член 63 ДФЕС и че за да се отстрани нарушението, искането за възстановяване на платения данък върху дивидентите, подадено от A-Fonds, следва да бъде уважено.
4. Тази юрисдикция обаче иска да установи дали такова решение е в съответствие с правото относно държавните помощи. Запитващата юрисдикция приема, че нидерландската данъчна мярка, която предвижда възстановяване на данъка върху дивидентите, представлява съществуваща схема за държавни помощи, и иска по същество да установи дали правилата за

¹ Език на оригиналния текст: френски.

² За по-голяма яснота в настоящото заключение ще се позовавам на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС, докато Договорът, който е бил в сила през спорния период 2002—2008 г., е Договорът за ЕО.

държавните помощи допускат възможността да бъде уважено искането за възстановяване на платения данък върху дивидентите, подадено от A-Fonds на основание член 63 ДФЕС, доколкото това решение би имало за последица разширяването на кръга на получателите на въпросната схема за помощи.

5. В настоящото заключение ще изложа, основно, съображенията, поради които считам, че запитващата юрисдикция не разполага с правомощие да осъществи контрол върху съвместимостта с член 63 ДФЕС на условието съответният субект да бъде местно лице за данъчни цели съгласно разглежданата в главното производство нидерландска данъчна мярка предвид изключителната компетентност на Европейската комисия по отношение на съвместимостта на мерките за помощ с пазара на Съюза, произтичаща от членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС съобразно тълкуването им от Съда в решенията *Iannelli*³ и *Nygård*⁴.

6. При условията на евентуалност, в случай че Съдът не споделя мнението ми по този въпрос, това би означавало според мен, че като е установила несъвместимостта с член 63 ДФЕС на условието съответният субект да бъде местно лице за данъчни цели, запитващата юрисдикция е трябвало да остави без приложение това условие и да уважи искането за възстановяване на данъка върху дивидентите, подадено от жалбоподателя в главното производство. Накрая, въз основа на този анализ стигам до извода, че такова решение само по себе си не представлява мярка за държавна помощ и не поражда никакво задължение за националните юрисдикции да уведомят Комисията за него.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

7. Член 1, буква б), подточка i) от Регламент (ЕО) № 659/1999 за установяване на подробни правила за прилагането на член 93 от Договора за ЕО⁵ предвижда, че „съществуваща помощ“ означава „всяка помощ, която съществува в съответната държава членка преди влизането в сила на Договора, т.е. схеми за помощ и индивидуална помощ, които са били въведени в действие преди и продължават да се прилагат след влизането в сила на Договора“.

8. Член 1, буква в) от посочения регламент предвижда, че „нова помощ“ означава „всяка помощ, т.е. схеми за помощ и индивидуална помощ, които не са съществуваща помощ, включително измененията на съществуваща помощ“.

³ Решение от 22 март 1977 г., *Iannelli & Volpi* (74/76, EU:C:1977:51, наричано по-нататък „решение *Iannelli*“).

⁴ Решение от 23 април 2002 г., *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244).

⁵ Регламент на Съвета от 22 март 1999 година за установяване на подробни правила за прилагането на член 93 от Договора за ЕО (ОВ L 83, 1999 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 1, стр. 41).

Б. Нидерландското право

a) Wet op de Vennootschapsbelasting (Закон за корпоративния данък) от 8 октомври 1969 г.

9. Член 2, параграф 1, букви f) и g) от Закона за корпоративния данък⁶ предвижда:

„1. Местни данъчнозадължени лица, платци на данъка, са следните образувания, установени в Нидерландия:

[...]

f) колективни инвестиционни фондове;

g) предприятия, посочени в параграф 3, които са собственост на юридически лица на публичното право“.

10. Член 2, параграф 3 от Закона за корпоративния данък установява списък на предприятия, извършващи дейност в някои икономически сектори.

11. Член 2, параграф 7 от този закон предвижда:

„Предприятията, в които само нидерландски юридически лица на публичното право са пряко или косвено акционери, съдружници или членове, както и предприятията, чиито управители само се назначават и освобождават пряко или косвено от нидерландски юридически лица на публичното право и чиито активи при ликвидация се предават само на юридически лица на публичното право, подлежат на облагане с данъка само доколкото извършват стопанска дейност по смисъла на параграф 3“.

б) Wet op de dividendbelasting (Закон за данъка върху дивидентите) от 23 декември 1965 г.

12. Член 1, параграф 1 от Закона за данъка върху дивидентите гласи:

„С понятието „данък върху дивидентите“ се означава прекият данък, с който се облагат лицата, получаващи пряко или посредством удостоверение доходи от акции [...]“.

13. Член 10, параграф 1 от Закона за данъка върху дивидентите в редакцията, действаща към 1 януари 2002 г., гласи⁷:

„1. Юридическо лице, установено в Нидерландия, което не подлежи на облагане с корпоративен данък, може да поиска данъчния инспектор да вземе решение, което може да се обжалва по административен ред, за възстановяване на данъка върху дивидентите, удържан през календарната година, когато този данък надхвърля 23 EUR. Първото изречение не се прилага за данъка върху дивидентите, удържан върху печалбата от инвестиции, на които дружеството не е действителен получател. Искането се подава с декларация в срок, определен с наредба на министъра“.

⁶ Става дума за единствената редакция на Закона за корпоративния данък, посочен от запитващата юрисдикция, която не уточнява съдържанието на законодателните изменения, които евентуално са настъпили през спорния период 2002—2008 г.

⁷ Член 10, параграф 1 от Закона за данъка върху дивидентите е изменен няколкократно през релевантния за фактите по главното производство период. Тези изменения не са относими към главното производство.

14. На 1 януари 2007 г. влиза в сила нов параграф 4 на член 10 от Закона за данъка върху дивидентите:

„4. Първият параграф се прилага по аналогия по отношение на юридическо лице, установено в друга държава — членка на Европейския съюз, което не се облага в тази държава с данък върху печалбата и което, ако е установено в Нидерландия, също не подлежи на облагане с корпоративен данък“.

III. Спорът в главното производство, преюдициалните въпроси и производството пред Съда

15. A-Fonds е учреден по германското право инвестиционен фонд без юридическа правосубектност (Spezial-Sondervermögen) и чиито акции от самото начало са собственост на публичноправен субект (Anstalt des öffentlichen Rechts) с юридическа правосубектност, съставен от сдружение от германски общини. Последното извършва банкова дейност, но няма само за цел реализирането на печалба. То също изпълнява обществена задача, а именно да предназначава доходите си по-специално в подкрепа на социални, културни, спортни, научни и образователни дейности.

16. През данъчните години 2002/2003—2007/2008 A-Fonds притежава акции или дялове в нидерландски дружества. През този период е удържан данък върху дивидентите, разпределяни от тези дружества на A-Fonds, за който последното е поискало възстановяване от нидерландската данъчна администрация съгласно член 10, параграф 1 от Закона за данъка върху дивидентите. Искането му е отхвърлено с мотива, че то не е установено в Нидерландия, както изисква горепосоченият член.

17. Що се отнася до целта на член 10, параграф 1 от посочения закон, запитващата юрисдикция обяснява във връзка с позоваването на решение на Hoge Raad (Върховен съд, Нидерландия)⁸, че обхватът на необлагането с корпоративен данък е разширен по отношение на удържката върху доходи от капитали, която в нидерландския режим на данъчно облагане включва данъка върху дивидентите, и че тази цел се ограничава до някои юридически лица, сред които юридически лица на публичното право, които не се облагат с корпоративен данък.

18. A-Fonds сезира Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (Районен съд Бреда, Зеланд-Вест-Брабант, Нидерландия) с жалби, с които иска отмяна на тези решения, като по-специално изтъква, че ограничаването на правото на възстановяване на нидерландския данък върху дивидентите до посочените в член 10, параграф 1 от Закона за данъка върху дивидентите публичноправни субекти, установени в Нидерландия, противоречи на член 63 ДФЕС. С решение, постановено на 6 май 2014 г., тази юрисдикция отхвърля жалбите.

19. A-Fonds обжалва това решение пред Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Апелативен съд Хертогенбош, Нидерландия).

20. Считайки, че жалбоподателят в главното производство се намира в обективно сравнимо положение с това на публичноправните субекти, установени в Нидерландия, които не подлежат на облагане с нидерландския корпоративен данък, запитващата юрисдикция смята, че отказът да му се възстанови данъкът върху дивидентите, тъй като не е установен в Нидерландия, представлява нарушение на член 63 ДФЕС и че за отстраняване на нарушението искането за възстановяване на платения данък следва да бъде уважено.

⁸ Решение от 15 ноември 2013 г., № 12/01866, NL:HR:2013:1128, BNB 2014/20.

21. Тази юрисдикция обаче иска да установи дали такова решение е в съответствие с правото в областта на държавните помощи.

22. От акта за преюдициално запитване е видно, че като се позовава на решение от 2 май 2013 г., постановено от Комисията⁹, тази юрисдикция смята, че правилата относно правото на възстановяване на данъка върху дивидентите по член 10, параграф 1 от Закона за данъка върху дивидентите представлява съществуваща схема за държавни помощи.

23. В това решение Комисията констатира, че предвиденото в член 2, параграф 7 от Закона за корпоративния данък освобождаване от корпоративен данък на някои публичноправни субекти представлява съществуваща схема за помощи, несъвместима с пазара на Съюза, тъй като тази схема се отнася само за *публичноправни* субекти, които извършват стопанска дейност и поради това се намират в сравнимо положение с това на *частните* предприятия¹⁰.

24. Тъй като смята, че възстановяването на данъка върху дивидентите, който се удържа авансово от корпоративния данък, е следствие от необлагането с корпоративен данък, запитващата юрисдикция приема, че *както* предвиденото в Закона за корпоративния данък освобождаване от корпоративен данък, *така* и спорната данъчна мярка установяват една и съща съществуваща схема за помощи, която в решението си от 2 май 2013 г. Комисията е квалифицирала като такава.

25. Накрая, запитващата юрисдикция посочва, че става дума за пилотно дело и че пред нидерландската данъчна администрация вече са подадени близо 1000 сходни искания за възстановяване на данък.

26. При тези обстоятелства *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* (Апелативен съд Хертогенбош, Нидерландия) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1. Представлява ли разширяването на приложното поле на съществуваща схема за помощи, което се прави, след като данъчнозадължено лице се е позовало успешно на свободното движение на капитали по член 56 от Договора за ЕО (понастоящем член 63 ДФЕС), нова помощ, която следва да се разглежда като изменение на съществуваща помощ?
2. При утвърдителен отговор, когато национален съд изпълнява задълженията си по член 108, параграф 3 ДФЕС, изключва ли се възможността на данъчнозадълженото лице да бъде предоставено данъчно облекчение, което то претендира на основание на член 56 от Договора за ЕО (понастоящем член 63 ДФЕС), или Комисията следва да бъде уведомена за съдебното решение, с което се възнамерява да бъде предоставено това облекчение, или с оглед на възложеното на националния съд задължение за наблюдение по член 108, параграф 3 ДФЕС той следва да предприеме друго действие или мярка?“.

27. Писмени становища са представени от A-Fonds, нидерландското правителство и Комисията.

⁹ Решение на Комисията относно схема за помощи SA.25338, C(2013) 2372 окончателен (ЕЗ/2008, ex CP 115/2004 и CP 120/2006).

¹⁰ На основание член 18 от Регламент № 659/1999 Комисията приема решение, в което предлага подходящи мерки с цел премахване на освобождаването от корпоративен данък на публичните организации, така че да се гарантира, че режимът на облагане с корпоративен данък за публичните предприятия, които извършват стопанска дейност, е същият какъвто е за частните предприятия.

IV. Анализ

А. Предварителни бележки относно спорната данъчна мярка

28. Главното производство се отнася до предвиденото в член 10, параграф 1 от Закона за данъка върху дивидентите възстановяване на платения данък върху дивидентите (наричано по-нататък „спорната данъчна мярка“). Тази спорна данъчна мярка е тясно свързана с предвиденото в член 2, параграф 7 от Закона за корпоративния данък освобождаване от корпоративен данък за някои публичноправни субекти.

29. Така съгласно член 2, параграф 7 от Закона за корпоративния данък организациите, контролирани пряко или косвено от нидерландския публичен орган, подлежат на облагане с корпоративен данък само ако извършват някоя от дейностите, изброени в член 2, параграф 3 от същия закон.

30. За публичноправните субекти, установени в Нидерландия, които не извършват някоя от тези дейности и които следователно не подлежат на облагане с корпоративен данък, Законът за данъка върху дивидентите предвижда в член 10, параграф 1 възстановяване на платения данък върху дивидентите, удържан през календарната година.

Б. По допустимостта на преюдициалното запитване

31. От акта за преюдициално запитване е видно, че запитващата юрисдикция се позовава на Решение от 2 май 2013 г. на Комисията, като квалифицира спорната данъчна мярка като съществуваща схема за помощи¹¹.

32. Това решение обаче формално не се отнася до режима на възстановяване на данъка върху дивидентите по член 10, параграф 1 от Закона за данъка върху дивидентите. Всъщност Комисията не разглежда или цитира тази разпоредба нито в посоченото решение, нито в последващото си решение относно законодателната промяна, приета в Нидерландия след решението от 2 май 2013 г.¹². Тези две решения формално се отнасят само до освобождаването от корпоративен данък, предвидено за публични предприятия съгласно Закона за корпоративния данък.

33. Тъй като в преюдициални въпроси запитващата юрисдикция се основава на схващането, че Комисията също така е определила спорната данъчна мярка като съществуваща схема за помощи, Комисията изтъква, че искането трябва да се отхвърли като недопустимо, тъй като не съдържа необходимите данни от фактическа и правна страна, за да се даде полезен отговор на поставените въпроси.

34. В това отношение Комисията счита, че данните, съдържащи се в акта за преюдициално запитване, не позволяват да се определи дали член 10, параграф 1 от Закона за данъка върху дивидентите представлява схема за помощи, дали, ако това е така, тази схема за помощи представлява съществуваща или пък нова схема за помощи и дали е съвместима с пазара на Съюза.

¹¹ Вж. точки 22—24 от настоящото заключение.

¹² Решение (ЕС) 2016/634 на Комисията от 21 януари 2016 г. относно мярка за държавна помощ SA.25338 (2014/C) (ex E3/2008 и ex CP 115/2004), приведена в действие от Нидерландия — Освобождаване от корпоративен данък на публични предприятия (ОВ L 113, 2016 г., стр. 148). В това решение Комисията приема, че въпреки законодателната реформа, извършена в Нидерландия през 2015 г., която има за цел да премахне, считано от 1 януари 2016 г., освобождаването от корпоративен данък, предвидено за повечето нидерландски публични предприятия съгласно Закона за корпоративния данък, нидерландският законодател все пак е запазил освобождаването от корпоративния данък за някои морски пристанища, което представлява държавна помощ, несъвместима с пазара на Съюза.

35. Колкото до това дали спорната данъчна мярка представлява схема за помощи, Комисията изтъква, че не е възможно съображенията, изложени в горепосочените решения, да се прилагат по аналогия, по-специално защото не може да се изключи хипотеза, при която кръгът от получатели съгласно член 10, параграф 1 от Закона за данъка върху дивидентите да е по-широк от предвидения в член 2, параграф 7 от Закона за корпоративния данък.

36. Комисията добавя, че от въвеждането си спорната данъчна мярка е изменяна многократно, което също не позволява да се определи дали това е съществуваща схема за помощи¹³.

37. При всички положения според Комисията разширяването на кръга от получатели на възстановяването на данъка върху дивидентите, за да се гарантира неговото съответствие с член 63 ДФЕС, представлява отделно изменение на данъчния режим по член 10, параграф 1 от Закона за данъка върху дивидентите, който трябва да се прецени отделно от тази схема и следователно не би могло да повлияе на преценката на спорната данъчна мярка. В това отношение Комисията посочва, че актът за преюдициално запитване не съдържа достатъчно данни, за да се определи дали това отделно изменение само по себе си представлява помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

38. По отношение на допустимостта на преюдициалните въпроси следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда, след като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе. Оттук следва, че въпросите относно правото на Съюза се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция преюдициално запитване само когато е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси¹⁴.

39. Във връзка с последното необходимостта да се даде тълкуване на правото на Съюза, което да е от полза за националния съд, изисква, както се подчертава в член 94 от Процедурния правилник на Съда, националният съд да определи фактическия и правния контекст, в който се вписват поставените от него въпроси, или най-малкото да обясни фактическите хипотези, на които те се основават¹⁵.

40. Същевременно предвид духа на сътрудничество, който ръководи отношенията между националните юрисдикции и Съда в рамките на преюдициалното производство, липсата на някои предварителни констатации от страна на запитващата юрисдикция не води непременно до недопустимост на преюдициалното запитване, ако въпреки тези пропуски с оглед на съдържащите се в преписката данни Съдът счита, че е в състояние да даде полезен отговор на запитващата юрисдикция¹⁶.

¹³ Комисията отбелязва, че Законът за данъка върху дивидентите възпроизвежда решение относно данъка върху дивидентите, което датира от 1941 г., и че съгласно парламентарните документи Законът за данъка върху дивидентите се отнася само за „техническо преразглеждане“ на това решение. Както обаче максималният размер на сумата, за която може да се получи възстановяването, така и кръгът от получатели на този механизъм впоследствие са няколкократно изменени. При това положение според Комисията следва да се прецени дали тези изменения са преобразували съществуващата схема за помощи в нова схема за помощи.

¹⁴ Вж. решения от 21 декември 2016 г., Vervloet и др. (C-76/15, EU:C:2016:975, т. 56 и 57), от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 24 и 25), и от 7 март 2018 г., flightright и др. (C-274/16, C-447/16 и C-448/16, EU:C:2018:160, т. 46).

¹⁵ Вж. решения от 27 юни 2017 г., Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, т. 26), от 9 ноември 2017 г., Ispas (C-298/16, EU:C:2017:843, т. 22), и от 20 декември 2017 г., Asociación Profesional Elite Taxi (C-434/15, EU:C:2017:981, т. 24).

¹⁶ Вж. решения от 11 декември 2014 г., Azienda sanitaria locale № 5 Spezzino и др. (C-113/13, EU:C:2014:2440, т. 48), от 28 януари 2016 г., CASTA и др. (C-50/14, EU:C:2016:56, т. 48), от 27 октомври 2016 г., Audace и др. (C-114/15, EU:C:2016:813, т. 38), и от 8 декември 2016 г., Undis Servizi (C-553/15, EU:C:2016:935, т. 25).

41. Важно е да се отбележи, че това дали спорната данъчна мярка представлява мярка за помощ, не е предмет на преюдициалните въпроси. Вярно е обаче също, че двата преюдициални въпроса са относими само в случай че тази данъчна мярка действително е държавна помощ.

42. В този контекст отбелязвам, че докато спорната мярка представлява данъчно предимство, данните от фактическа и правна страна, предоставени от запитващата юрисдикция, не са достатъчни, за да се определи дали с това предимство със сигурност се създава държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС.

43. Действително спорната данъчна мярка, удържана авансово от корпоративния данък, би могла евентуално да се счита за схема за държавни помощи, тъй като се прилага по отношение на нидерландските юридически лица, за които освобождаването от корпоративен данък по член 2, параграф 7 от Закона за корпоративния данък представлява държавна помощ, посочена в решенията на Комисията.

44. При все това, както посочва Комисията, при липсата на уточнение относно правния режим, който се прилага към възстановяването на данъка върху дивидентите, не са ясно определени нито точният обхват на член 10, параграф 1 от Закона за данъка върху дивидентите, нито най-вече конкретните правила за неговото прилагане, които са необходими, за да се преценят всички критерии за определяне на дадена мярка като държавна помощ.

45. Според мен обаче липсата на тези предварителни констатации от страна на запитващата юрисдикция не е пречка Съдът да ѝ даде полезен отговор с оглед на решаването на спора в главното производство.

46. По настоящото дело, след като определянето на спорната данъчна мярка като „държавна помощ“ не е предмет на акта за преюдициално запитване и националната юрисдикция е компетентна да направи тази преценка¹⁷, макар запитващата юрисдикция да придава по-широк обхват на решенията отколкото Комисията, само по себе си това обстоятелство не изключва възможността Съдът да даде полезен отговор с оглед на решаването на спора в главното производство.

47. Освен това отбелязвам, че квалификацията като държавна помощ от страна на запитващата юрисдикция изглежда възможна с оглед на факта, че Комисията квалифицира предвиденото в Закона за корпоративния данък освобождаване от корпоративен данък за някои публичноправни субекти като схема за помощи, както и с оглед на връзката между този режим и спорната данъчна мярка.

48. Освен това, макар този режим действително да представлява схема за помощи, съмненията дали тази схема за помощи е съществуваща или нова поради многобройните изменения след въвеждането ѝ, не са пречка да се даде полезен отговор на запитващата юрисдикция, като се разгледат последователно случаите, при които спорната данъчна мярка представлява съществуваща или нова схема за помощи.

49. Критерият дали спорната данъчна мярка е съвместима с пазара на Съюза държавна помощ, също не е решаващ, за да се даде полезен отговор на запитващата юрисдикция. В хипотезата на съществуваща помощ се предполага, че тази помощ е правомерна, докато Комисията не установи несъвместимостта ѝ с пазара на Съюза¹⁸, какъвто е случаят в главното производство, във връзка с което Комисията не се е произнесла конкретно по спорната данъчна мярка.

¹⁷ Вж. по-специално решение от 8 ноември 2001 г., *Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 29).

¹⁸ Вж. по-специално решение от 18 юли 2013 г., *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 41).

50. В хипотезата на нова помощ и при липсата на данни относно уведомяването за помощта, не е изключено тя да е неправомерна по смисъла на член 1, буква е) от Регламент № 659/1999. Всъщност изглежда, че тази помощ е приложена в действие, преди Комисията да е взела решение за разрешаването ѝ в нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС. Последниците от тези две положения могат да бъдат надлежно разгледани в последващите хипотези на съществуваща или нова схема за помощи.

51. Накрая, ще отбележа, че въпросът дали решение на запитващата юрисдикция, с което да бъде уважено поисканото от A-Fonds връщане на платения данък¹⁹, *само по себе си* представлява държавна помощ, е релевантен само доколкото се приеме, подобно на Комисията, че такова решение може да представлява държавна помощ. Както ще обясня в настоящото заключение, не споделям тези съображения на Комисията²⁰.

52. От всички тези съображения следва, че макар да е задача на запитващата юрисдикция да направи необходимата проверка, за да се квалифицира спорната данъчна мярка като държавна помощ, актът за преюдициално запитване съдържа достатъчно данни от фактическа и правна страна, за да позволят на Съда да ѝ даде полезен отговор с оглед на решаването на спора в главното производство.

53. Ето защо считам, че отправените преюдициални въпроси са допустими.

54. При отговора на преюдициалните въпроси в по-нататъшното ми изложение изхождам от принципа, че данъчното предимство по член 10, параграф 1 от Закона за данъка върху дивидентите действително представлява схема за държавна помощ.

В. По преюдициалните въпроси

1. Предварителни съображения относно поставените от запитващата юрисдикция преюдициални въпроси

55. В самото начало отбелязвам, че запитващата юрисдикция не поставя въпрос на Съда относно свободното движение на капитали, в чието нарушение тя няма съмнения, що се отнася до условието съгласно спорната данъчна мярка съответният субект да бъде местно лице²¹. Ето защо в заключението си няма да разгледам този въпрос.

56. С двата си въпроса запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали решение на национална юрисдикция, чието действие води до разширяване на кръга на получателите на съществуващата схема за държавни помощи, само по себе си може да представлява държавна помощ, и по-конкретно нова помощ по смисъла на член 1, буква в) от Регламент № 659/1999, тъй като изменя съществуваща помощ. Евентуално запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали националната юрисдикция е задължена да уведомява за такова решение Комисията съгласно член 108, параграф 3 ДФЕС.

¹⁹ Вж. точка 37 от настоящото заключение.

²⁰ По този въпрос вж. раздел IV.B.3.a) от настоящото заключение.

²¹ Ще отбележа обаче, че нидерландското правителство оспорва тези съображения на запитващата юрисдикция. Всъщност това правителство счита, че поради банковата си дейност (вж. в това отношение т. 15 от настоящото заключение) A-Fonds трябва да бъде сравнено с публични предприятия, които подлежат на облагане с корпоративен данък като други банки, притежавани от публични органи. Според нидерландското правителство това сравнение води до извода, че A-Fonds и другите банки, притежавани от публични органи, са третираны еднакво, тъй като никое от тези предприятия няма право на възстановяване на данъка върху дивидентите.

57. От акта за преюдициално запитване е видно, че запитващата юрисдикция иска също така да установи дали има компетентност да прецени съвместимостта с член 63 ДФЕС на условието съответният субект да бъде местно лице и да уважи искането на A-Fonds, като се има предвид разпределението на правомощията между националните съдилища и Комисията, произтичащо от членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС съобразно тълкуването им от Съда в неговите решения Iannelli²² и Nygård²³.

58. Тъй като двата преюдициални въпроса са относими само доколкото запитващата юрисдикция има компетентност да прецени елемента от схемата за помощи с оглед на член 63 ДФЕС, ще изложа анализа си по този предварителен въпрос (раздел 2), преди да отговоря на двата преюдициални въпроса, които ще разгледам заедно (раздел 3).

2. По компетентността на запитващата юрисдикция да осъществява контрол върху съвместимостта с оглед на член 63 ДФЕС на условието съответният субект да бъде местно лице съгласно спорната данъчна мярка (предварителен въпрос спрямо преюдициалните въпроси)

59. Запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали има компетентност да осъществява контрол върху съвместимостта с член 63 ДФЕС на условието съответният субект да бъде местно лице съгласно спорната данъчна мярка, квалифицирана като държавна помощ.

60. Смятам, че е нужно да се дадат разяснения на запитващата юрисдикция по този въпрос, тъй като според мен спорът в главното производство разкрива задължителната връзка между правилата, уреждащи контрола върху държавните помощи, и защитата на свободите на движение, които националният съд трябва да гарантира с непосредствено действие.

61. Всъщност съгласно постоянната практика на Съда прилагането на системата за контрол на държавните помощи, която следва от членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС, е задължение, от една страна, на Комисията и от друга, на националните юрисдикции, като съответните им задачи взаимно се допълват, но са различни²⁴.

62. Докато преценката относно съвместимостта на мерките за помощ с пазара на Съюза е от изключителната компетентност на Комисията, която действа под контрола на юрисдикциите на Съюза, то до окончателното решение на Комисията националните юрисдикции следят за защитата на правата на правните субекти при евентуално нарушение от страна на държавните органи на забраната, предвидена в член 108, параграф 3 ДФЕС. Действията на националните юрисдикции произтичат от директния ефект, признат по отношение на тази разпоредба, която има за цел да забрани привеждане в действие на проекти за помощи преди разрешението на Комисията²⁵.

22 Решение от 22 март 1977 г., Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

23 Решение от 23 април 2002 г., Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

24 Вж. решения от 21 ноември 1991 г., Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires и Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, т. 8), от 5 октомври 2006 г., Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, т. 37), и от 21 ноември 2013 г., Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, т. 27).

25 Вж. решения от 21 ноември 1991 г., Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires и Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, т. 9—13), от 5 октомври 2006 г., Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, т. 36—38) и от 21 ноември 2013 г., Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, т. 27—29).

63. Съдът многократно се е произнасял, че отредената от членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС централна и изключителна роля на Комисията при признаването на евентуално несъответствие на помощ с пазара на Съюза е коренно различна от ролята на националните юрисдикции, която е да защитят правата, които правните субекти черпят от директния ефект на забраната, установена в член 108, параграф 3 ДФЕС²⁶.

64. Що се отнася до Комисията, Съдът приема, че макар предвидената в членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС процедура да оставя широка свобода на тази институция, за да преценява съвместимостта на съответната схема за държавни помощи с изискванията на пазара на Съюза, тази процедура никога не бива да води до резултат, който би бил в противоречие със специалните разпоредби на Договора²⁷. От това следва, че Комисията има задължение да зачита съгласуваността на член 107 ДФЕС с други разпоредби на Договора. Това задължение на Комисията се налага с особена сила, когато тези други разпоредби преследват също целта за ненарушаване на конкуренцията в пазара на Съюза²⁸.

65. Що се отнася до ролята на националните юрисдикции, Съдът редовно припомня, че те трябва да гарантират на правните субекти, че при нарушение на член 108, параграф 3 ДФЕС ще бъдат приложени всички последици в съответствие с националното право както по отношение на действителността на актовете за изпълнение на мерките за помощ, така и по отношение на възстановяването на финансовите помощи, отпуснати в нарушение на посочената разпоредба. Всъщност, макар за целта националните юрисдикции да трябва да определят дали национална мярка следва да се квалифицира като държавна помощ по смисъла на член 107 ДФЕС, при все това те не могат да се произнасят по съвместимостта на мерките за помощ с пазара на Съюза, тъй като тази преценка е от изключителната компетентност на Комисията, при това под контрола на Съда²⁹.

66. Също съгласно постоянната съдебна практика обаче основните свободи съгласно Договора за функционирането на ЕС, които имат директен ефект, пораждат за правните субекти права, чиято закрила националните юрисдикции са задължени да гарантират. В този смисъл националният съд, натоварен в рамките на своята компетентност с прилагането на разпоредбите на правото на Съюза, е длъжен да гарантира пълното действие на тези норми, като при необходимост по собствена инициатива оставя без приложение разпоредбите на националното законодателство, които им противоречат³⁰.

67. В този контекст Съдът вече е обсъдил въпроса дали изключителната компетентност на Комисията да преценява съвместимостта на мерките за помощи с пазара на Съюза съгласно членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС, е пречка при нарушение на други разпоредби на Договора за функционирането на ЕС с пряк ефект да се прави позоваване на тези разпоредби пред националните юрисдикции.

26 Вж. решения от 21 ноември 1991 г., *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* и *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, т. 14), от 16 декември 1992 г., *Lornoy* и др. (C-17/91, EU:C:1992:514, т. 30), от 8 ноември 2001 г., *Adria-Wien Pipeline* и *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 26—29), от 18 юли 2007 г., *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, т. 50 и 51), и от 18 юли 2013 г., *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, т. 38).

27 Вж. решение от 15 юни 1993 г., *Matra/Комисия* (C-225/91, EU:C:1993:239, т. 41).

28 Вж. решение от 15 юни 1993 г., *Matra/Комисия* (C-225/91, EU:C:1993:239, т. 42).

29 Вж. по-специално решение от 8 ноември 2001 г., *Adria-Wien Pipeline* и *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, т. 27 и 29).

30 Вж. по-специално решение от 18 юли 2007 г., *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, т. 61).

68. В това отношение в решение Iannelli³¹ на Съда е поставен въпросът дали съществуваща мярка за помощ, по отношение на която Комисията не е приела решение за съвместимост към датите, релевантни за главното производство, също може да е предмет на разглеждане от националния съд с оглед на разпоредбите относно свободното движение на стоки, по-специално с оглед на член 34 ДФЕС³².

69. Най-напред Съдът отговаря, че обстоятелството, че схема за помощи, отпуснати от държавата и посредством ресурси на държавата, може, единствено поради факта че поставя в по-благоприятно положение някои национални предприятия или производства, да попречи най-малкото непряко на вноса на сходни или конкурентни продукти от другите държави членки, само по себе си не е достатъчно, за да се приравни дадена помощ на мярка с равностоен на количествено ограничение на вноса ефект по смисъла на член 34 ДФЕС. Освен това толкова широко тълкуване на посочения член 34 ДФЕС, което би приравнило дадена помощ по смисъла на член 107 ДФЕС на количествено ограничение по смисъла на член 34 ДФЕС, би довело до промяна на обхвата на членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС и би засегнало визираната в Договора система за разпределяне на правомощията при установяване на процедурата за постоянно наблюдение по член 108 ДФЕС.

70. Съдът добавя, че аспекти на държавна помощ, които противоречат на особени разпоредби на Договора за функционирането на ЕС, различни от членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС, могат да бъдат така „неразривно свързани с предмета на помощта, че да е невъзможно да бъдат оценени поотделно, така че тяхното отражение върху съвместимостта или несъвместимостта на помощта като цяло трябва непременно да се оценява с оглед на процедурата по член [108 ДФЕС]“³³.

71. Съдът обаче е приел, че „положението е различно, когато при оценяване на схема за помощи е възможно да се открият условия или елементи, които макар и да са част от тази схема за помощи, могат да се считат за ненужни за постигането на нейната цел или за функционирането ѝ“. В последната хипотеза „няма основания, изведени от разпределението на правомощията, произтичащо от членове [107 ДФЕС и 108 ДФЕС], за да се направи извод, че при нарушение на други разпоредби на Договора с директен ефект, не може да се прави позоваване на тези разпоредби пред националните юрисдикции единствено поради обстоятелството, че въпросният елемент представлява аспект на дадена помощ“³⁴.

72. През 2002 г. Съдът отново се произнася по този въпрос в решение Nygård³⁵. По това дело Съдът е бил запитан дали обстоятелството, че национален данък е предназначен за финансиране на схема за помощи, разрешена от Комисията съгласно разпоредбите на ДФЕС относно държавните помощи, не е пречка национална юрисдикция да извърши оценка на съвместимостта на този данък с други разпоредби на ДФЕС с директен ефект, в частност с член 110 ДФЕС³⁶.

31 Решение от 22 март 1977 г., Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51).

32 Предишен член 30 ЕИО. За по-голяма яснота по-нататък в настоящото заключение ще се позовавам само на членовете на Договора за функционирането на ЕС.

33 Решение от 22 март 1977 г., Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, т. 10—14).

34 Решение от 22 март 1977 г., Iannelli & Volpi (74/76, EU:C:1977:51, т. 14). След това решение Съдът отново се произнася по отношението между членове 34 ДФЕС и 107 ДФЕС във връзка с иск за установяване на неизпълнение на задължения по-специално в решения от 7 май 1985 г., Комисия/Франция (18/84, EU:C:1985:175, т. 13), от 5 юни 1986 г., Комисия/Италия (103/84, EU:C:1986:229, т. 19), и от 20 март 1990 г., Du Pont de Nemours Italiana (C-21/88, EU:C:1990:121, т. 19—21). Тези решения могат да породят съмнение относно обхвата на решение Iannelli, тъй като Съдът не прави разграничение между аспектите на помощ, които са неразривно свързани с нейната цел, и аспекти, които не са неразривно свързани с нея. По този въпрос обаче решение Iannelli впоследствие е потвърдено с решение от 23 април 2002 г., Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

35 Решение от 23 април 2002 г., Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244).

36 Предишен член 95 ЕО.

73. В това решение Съдът припомня най-напред, че макар членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС, от една страна, и от друга, член 110 ДФЕС, да преследват една и съща цел, състояща се в това да не се допусне двете категории действия на държава членка — а именно предоставянето на помощи, от една страна, и от друга, дискриминационното данъчно облагане — да доведат до нарушаване на конкуренцията в пазара на Съюза, прилагането на тези разпоредби обаче предполага отделни условия, които са специфични за двете категории държавни мерки, които те съответно уреждат, и освен това се различават по правните си последици, най-вече в смисъл, че при прилагането на членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС, за разлика от член 110 ДФЕС, действията на Комисията имат важна роля³⁷. От това Съдът заключава, че дискриминационните практики на данъчно облагане не са освободени от прилагането на член 110 ДФЕС поради това че могат да бъдат едновременно квалифицирани като средство за финансиране на държавна помощ.

74. Съдът добавя, че съществуването на процедурата по член 108 ДФЕС по никакъв начин не е пречка за оценяване от националните юрисдикции на съвместимостта на схема за помощи с правилата на правото на Съюза, различни от тези които се съдържат в член 107 ДФЕС, що се отнася до разпоредби от Договора с пряк ефект³⁸.

75. Като се позовава обаче на решение *Iannelli*³⁹, Съдът припомня, че „възможността на националните юрисдикции да оценят аспектите на схема за помощи с оглед на разпоредбите на [Договора за функционирането на ЕС], различни от членове [107 ДФЕС и 108 ДФЕС], предполага, че въпросните аспекти могат да бъдат оценени поотделно, т.е. независимо дали става дума за аспекти или елементи, които, макар да са част от съответната схема за помощ, не са необходими за постигането на нейната цел или за функционирането ѝ“. Ако „случаят е такъв, няма основания, изведени от разпределението на правомощията, произтичащо от [членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС], за да се направи извод, че при нарушение на други разпоредби на Договора с директен ефект, не може да се прави позоваване на тези разпоредби пред националните юрисдикции единствено поради обстоятелството, че въпросният елемент представлява аспект на дадена помощ“⁴⁰.

76. Видно от тази съдебна практика обаче, ако става дума за условия или елементи, които са необходими за постигането на целта или за функционирането на схемата за помощи, разпределението на правомощията е пречка националните юрисдикции да оценяват съвместимостта на тези условия с оглед на правила, различни от съдържащите се в член 107 ДФЕС.

77. В случая отбелязвам, че запитващата юрисдикция е изправена пред проблематика, сходна на разгледаната от Съда в горепосочените решения, дори те са постановени в различен контекст.

78. Ето защо в случая не споделям разбирането на Комисията, когато тя посочва, че позоваването на член 63 ДФЕС в главното производство не зависи от изключителната компетентност на Комисията за оценяване на съвместимостта на мерки за помощ с пазара на Съюза, докато въпросът е именно за връзката между двете категории компетентност.

37 Решение от 23 април 2002 г., *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244, т. 55).

38 Решение от 23 април 2002 г., *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244, т. 56).

39 Решение от 22 март 1977 г., *Iannelli & Volpi* (74/76, EU:C:1977:51).

40 Решение от 23 април 2002 г., *Nygård* (C-234/99, EU:C:2002:244, т. 57 и 58). За тази цел Съдът установява, че макар разглеждането на съвместимостта на схема за помощи с пазара на Съюза да се извършва от Комисията предвид факта, че това разглеждане предполага оценка от икономическо и социално естество, не може да се оспорва, че що се отнася до преценката на разпределянето на печалба от национален парафискален данък, националните юрисдикции са в най-добрата позиция, за да съберат необходимата информация и да извършат налагащите се в това отношение оценки въз основа на данни, които обикновено би трябвало да са резултат от съвместимостта на релевантните разпоредби на Договора с директен ефект и от другите документи относно управлението на организациите, които получават данъка и предоставят субсидиите или други предимства, вж. точка 61 от решението.

79. Подобно на запитващата юрисдикция, склонен съм да считам, че горепосочената съдебна практика е относима в случая. Така тази съдебна практика дава възможност да се гарантира правната закрила, произтичаща за правните субекти от прякото действие на разпоредбите на Договора, и при нарушение на тези разпоредби, да се възстанови законосъобразността във вътрешен план, без при това да се засегне отредената от членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС централна и изключителна роля на Комисията при оценката на съвместимостта на дадена помощ с пазара на Съюза⁴¹.

80. Следователно в случая въпросът дали запитващата юрисдикция може да осъществява контрол върху условието съответният субект да бъде местно лице с оглед на член 63 ДФЕС, зависи от това дали условието може да се преценява поотделно, тъй като не е необходимо за постигането на целта или за функционирането на разглежданата схема за помощи. Съгласен съм, че такъв анализ не е очевиден, още повече че, доколкото ми е известно, Съдът все още не се е произнесъл по положение, при което аспект на дадена помощ се счита за необходим за постигането на целта или за функционирането на съответната схема за помощи, за да се изключи компетентността на националния съд.

81. Според мен даден аспект е необходим за постигането на целта или за функционирането на дадена помощ, когато той е съставен или съществен елемент на помощта, така че неговата неприложимост води до изменение на обхвата или на основните характеристики на помощта.

82. В случая смятам все пак, както твърди нидерландското правителство, че условието съответният субект да бъде местно за Нидерландия лице, е необходимо за постигането на целта или за функционирането на разглежданата схема за помощи.

83. Всъщност с оглед на предоставените от запитващата юрисдикция данни относно целта на спорната данъчна мярка е безспорно, че нидерландският законодател е ограничил обхвата на режима по член 10, параграф 1 от Закона за данъка върху дивидентите за дружествата, установени в Нидерландия, от които не се удържа корпоративен данък. Всъщност, както твърди нидерландското правителство, установените в Нидерландия публичноправни предприятия, които са освободени от корпоративния данък, не могат да приспадат данъка върху дивидентите, удържан от корпоративния данък. В този случай, за да се избегне възможността с данък върху дивидентите да продължава да се облагат получените дивиденди, спорната данъчна мярка предвижда възстановяване на удържания данък върху дивидентите.

84. Според мен от тази правна уредба следва, че изискването съответният субект да бъде местно за Нидерландия лице, е условие за предоставяне на помощта и с това определя получателите на помощта. Следователно това условие е съставен и съществен елемент на помощта. Неприложимостта на условието съответният субект да бъде местно лице поради несъвместимост с член 63 ДФЕС съгласно направената от запитващата юрисдикция оценка, води до това юридически лица по публичното право, установени в друга държава членка и които не са освободени от корпоративен данък в Нидерландия, но се намират в сходно положение, да получават помощта, което води до изменение на обхвата на помощта, предвидена от нидерландския законодател.

⁴¹ В този смисъл вж. решение от 23 април 2002 г., Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244, т. 62).

85. Според мен това означава, че условието съответният субект да бъде местно лице, е неразривно свързано с целта на режима на спорната данъчна мярка, така че въпросът за нейното отражение върху съвместимостта или несъвместимостта на помощта като цяло е от изключителната компетентност на Комисията съгласно процедурата по членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС. От това следва, че запитващата юрисдикция не може да прилага член 63 ДФЕС⁴².

86. Макар националните юрисдикции обикновено да са длъжни да спазват разпоредбите на Договора с директен ефект, считам, че ако критерият, изведен в решение *Iannelli* и приложен в решение *Nygård*, трябва да има действително значение, поради изтъкнатите по-горе съображения той трябва да се прилага в главното производство и да доведе до това, че запитващата юрисдикция няма компетентност да осъществява контрол върху съвместимостта на спорната данъчна мярка с член 63 ДФЕС.

87. Ето защо ще предложа на Съда да отговори на преюдициалните въпроси в смисъл, че членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС не допускат национална юрисдикция да извършва оценка на съвместимостта с член 63 ДФЕС на условие съответните субекти да бъдат местно лице съгласно съществуваща схема за помощи, ако това условие, каквото е разглежданото в главното производство, е неразривно свързано със схемата за помощи, тъй като е необходимо за постигането на нейната цел или за функционирането ѝ.

88. В случай че Съдът приеме, че посочената по-горе съдебна практика не е пречка запитващата юрисдикция да осъществи контрол върху съвместимостта с оглед на член 63 ДФЕС на условието съответният субект да бъде местно лице, в следващия раздел ще разгледам при условията на евентуалност въпроса дали правото относно държавните помощи допуска национална юрисдикция да уважи на основание на член 63 ДФЕС искането на A-Fonds за възстановяване на платения данък.

3. По въпроса дали правото относно държавните помощи допуска възможността запитващата юрисдикция да уважи искането за възстановяване на данъка върху дивидентите в полза на A-Fonds с оглед на член 63 ДФЕС (първи и втори преюдициален въпрос)

89. Както обясних в точка 31 от настоящото заключение, при поставянето на преюдициалните въпроси запитващата юрисдикция се основава на схващането, че спорната данъчна мярка представлява съществуваща схема за помощи. Както обаче Комисията е установила, изглежда, че спорната данъчна мярка е няколкократно изменяна⁴³. Тъй като не разполагам с достатъчно данни относно тези изменения от страна на запитващата юрисдикция, не е изключено, както отбелязва и Комисията, редакцията на спорната данъчна мярка, която е в сила през релевантния за спора в главното производство период, да представлява нова помощ по смисъла на член 1, буква в) от Регламент № 659/1999.

90. Следователно, за да се отговори на преюдициалните въпроси, следва да се разгледат последователно хипотезите, при които тази данъчна мярка представлява съществуваща или нова схема за помощи.

⁴² Освен това следва да се отбележи, че обратното становище води до особено положение, както в главното производство, при което, като уважава искането на основание член 63 ДФЕС, това решение води до разширяване на кръга от получатели на схема за помощи. Съгласно правилата на Съюза в областта на държавните помощи обаче предприятие не може да претендира да му бъде предоставено право на държавна помощ, вж. в същия смисъл заключението на генералния адвокат Wahl по дело *Kotnik* и др. (C-526/14, EU:C:2016:102, т. 79). С други думи, не може да се приеме, че държава членка е длъжна да предостави държавна помощ на предприятие, тъй като решението за предоставяне на помощ е политически избор на националните законодателни и административни органи. Ако въз основа на други разпоредби като член 63 ДФЕС правото на Съюза все пак да можеше да задължи националните юрисдикции да постановят решения, които с действието си водят до разширяване на приложното поле на схеми за помощи, противно на намерението на законодателя, това според мен щеше да доведе до парадоксално положение.

⁴³ Вж. точка 36 от настоящото заключение.

91. В следващите раздели ще изложа съображенията, поради които според мен в хипотезата на съществуваща схема за помощи правото относно държавните помощи допуска националната юрисдикция да уважи искането за възстановяване на данъка върху дивидентите в полза на A-Fonds на основание член 63 ДФЕС (буква а), а в хипотезата на нова схема за помощи — член 108, параграф 3 не допуска такова решение (буква б).

а) Относно съществуващата схема за помощи

92. В хипотезата, при която спорната данъчна мярка представлява съществуваща схема за помощи, тя трябва да се счита за правомерна, тъй като Комисията не е установила нейната несъвместимост с пазара на Съюза⁴⁴.

93. Следователно при такова положение смятам, че правото относно държавните помощи допуска искането за възстановяване на данъка на A-Fonds да бъде уважено. С други думи, ако Съдът не възприеме моя анализ относно компетентността, това означава според мен, че в главното производство, когато запитващата юрисдикция констатира, че условието съответният субект да бъде местно лице, нарушава член 63 ДФЕС, тя е длъжна да остави без приложение това условие и да уважи искането на жалбоподателя в главното производство за възстановяване на платения данък върху дивидентите.

94. Съгласен съм, че практическите последици от такова решение водят до особено положение. Макар с постановяването на такова решение националната юрисдикция да премахва нарушението на конкуренцията, което съществува между установените в Нидерландия публични предприятия и публичните организации, установени в друга държава членка, същевременно такова решение може да засили последиците от нарушаването на конкуренцията, които биха могли да настъпят с оглед на член 107, параграфи 2 и 3 ДФЕС.

95. Тъй като такова решение води до разширяване на кръга от получатели на съществуваща схема за държавни помощи, запитващата юрисдикция иска да установи дали посоченото съдебно решение само по себе си може да представлява държавна помощ, и по-конкретно нова помощ по смисъла на член 1, буква в) от Регламент № 659/1999, тъй като изменя съществуваща помощ, и ако това е така, дали е налице задължение за уведомяване на Комисията за такова решение съгласно член 108, параграф 3 ДФЕС.

96. Според мен решение на национална юрисдикция, постановено в рамките на нейната компетентност във връзка със защитата на свободното движение на капитали, само по себе си не може да представлява мярка за държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС.

97. Всъщност, и както изтъкват също A-Fonds и нидерландското правителство, не трябва да се счита, че държавите членки носят отговорност за такова решение по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, което е едно от условията за квалифицирането като „държавна помощ“.

98. Понятието за помощ в член 107, параграф 1 ДФЕС се отнася до решенията на държавите членки, които с оглед преследването на присъщите им икономически и социални цели предоставят ресурси на предприятия или на други правни субекти или им осигуряват преимущества, предназначени да способстват за осъществяването на преследваните икономически или социални цели⁴⁵. С други думи, решението за предоставяне на помощ и аспектите на такава мярка представляват политически избор на националните законодателни и административни органи под контрола на Комисията и Съда.

⁴⁴ Вж. точка 49 от настоящото заключение.

⁴⁵ Вж. по-специално решение от 27 март 1980 г., *Denkavit italiana* (61/79, EU:C:1980:100, т. 31).

99. В този контекст, макар националните юрисдикции като публични органи да са част от държава членка, те имат за задача да гарантират като независими юрисдикции спазването на правото на Съюза, така че не може да се счита, че държавата носи отговорност за техните решения по горепосочения смисъл на член 107, параграф 1 ДФЕС, и сами по себе си да представляват мярка за държавна помощ.

100. Това е така в главното производство. Възстановяването на данъка представлява само последица от прилагането от националния съд в рамките на неговата компетентност на свободното движение на капитали по конкретен спор.

101. В този контекст ще отбележа, че това решение няма действие *erga omnes*, а се отнася само до положението на жалбоподателя в главното производство. Въпросът дали други юридически лица по публичното право, които не са местни за Нидерландия лица, имат също право на възстановяване на данъка, като се позовават на член 63 ДФЕС, предполага, че запитващата юрисдикция с оглед на конкретна преценка приема, че това лице се намира в сходно положение с това на установените в Нидерландия публични организации, които не подлежат на облагане с нидерландския корпоративен данък.

102. Поради същата причина решение на запитващата юрисдикция, с което да бъде уважено искането на A-Fonds за възстановяване на платения данък върху дивидентите, не може да има за предмет или последица изменение на законодателните разпоредби на данъчната мярка, предвидена най-общо в член 10, параграф 1 от Закона за данъка върху дивидентите, а ще доведе до неприложимостта на условие от националните правила, които са в противоречие с член 63 ДФЕС в конкретния спор, с който тя е сезирана.

103. Ако обаче Съдът приеме, че такова решение на националния съд само по себе си може с *действието си* да представлява мярка за помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС и че тази помощ е нова и налага задължение за уведомяване по член 108, параграф 3 ДФЕС, бих искал да насоча вниманието на Съда към практическите трудности, които произтичат от това разбиране. Всъщност напълно логично такова решение би довело до това националният съд да спре производството, за да отправи уведомление, евентуално посредством правителството на държавата членка, за проекта си за решение, тъй като по този начин с действието му възниква нова помощ. Освен това националната юрисдикция може да постанови решението си само след решение на Комисията за разрешаване на помощта, с което евентуално приключва официална процедура по разследване, което би я превърнало в напълно неосъществим процес⁴⁶.

104. Според мен член 108, параграф 3 ДФЕС не предполага, че решението на съдебен орган зависи от намесата на Комисията, тъй като това поставя под съмнение принципите на независимост и безпристрастност на правораздавателната функция, както и тайната при разискванията на съдиите. Всъщност, както посочва нидерландското правителство, задължението за уведомяване относно проектите за помощи се носи само от органите на държавата, които са компетентни да отпускат помощи, т.е. в случая нидерландското правителство или нидерландската администрация.

⁴⁶ Освен това следва да се посочи, че уведомяването за нови помощи трябва да се извършва посредством формуляра за уведомление, съдържащ се в приложение I, част първа към Регламент (ЕО) № 794/2004 на Комисията от 21 април 2004 година за прилагането от Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета относно определянето на подробни правила за прилагането на член 93 от Договора за ЕО. Независимо че този формуляр трябва да се предаде на Комисията от постоянния представител на съответната държава членка съгласно член 3, параграф 1 от този регламент, следва да се отбележи, че информацията, която трябва да се посочи във формуляра за уведомление, съдържащ се в приложение I, част първа към този регламент, е от такова естество, че не винаги е възможно съдиите от националните юрисдикции да предоставят подобна информация.

105. Накрая, ще отбележа, че при поставянето на преюдициалните въпроси запитващата юрисдикция се позовава на решение DEI⁴⁷. Макар това решение, както посочва запитващата юрисдикция, да създава впечатление, че като цяло съдебно решение само по себе си може да представлява нова помощ, доколкото би довело до изменение на съществуваща помощ и е трябвало да се отправи уведомление за него съгласно член 108, параграф 3 ДФЕС, не съм сигурен обаче, че такъв е действителният обхват на това съдебно решение.

106. В този смисъл би могло също така да се приеме, че в производство по обжалване пред Съда във връзка с особеното положение, отнасящо се до временна мярка на национална юрисдикция, произнасяща се в обезпечително производство, Съдът просто е приел, че тази мярка може да има същите последици като държавна помощ и че Общият съд не е имал основание да постанови, че националните юрисдикции, произнасящи се в обезпечително производство, са освободени от задължението да спазват членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС⁴⁸.

107. При всички положения предвид съмненията относно действителния обхват на това решение предлагам на Съда по повод на настоящия случай да измени практиката си, произтичаща от решението DEI, ако обхватът на това решение действително е този, който е посочен от запитващата юрисдикция, или да поясни тази своя практика.

108. По изложените съображения, при условията на евентуалност, предлагам на Съда да отговори на поставените въпроси, че при съществуваща схема за помощи, по която Комисията не се е произнесла, правото относно държавните помощи допуска национална юрисдикция по спор, с който е сезирана, да уважи искането на получател на помощ, основаващо се на свободното движение на капитали. Такова решение само по себе си не представлява държавна помощ и не води до задължение за националните юрисдикции да уведомяват Комисията за решението.

б) Относно новата схема за помощи

109. В хипотезата, при която спорната данъчна мярка представлява нова схема за помощи по смисъла на член 1, буква в) от Регламент № 659/1999, тя е неправомерна помощ по смисъла на член 1, буква е) от посочения регламент, тъй като тази схема е била въведена в нарушение на задължението за уведомяване по член 108, параграф 3 ДФЕС⁴⁹.

110. Следващият въпрос при това положение е дали — въпреки несъвместимостта на схемата за помощи с член 63 ДФЕС — е възможно запитващата юрисдикция да се окаже длъжна да не признае искането от A-Fonds възстановяване на данъка върху дивидентите, за да се съобрази със забраната за прилагане на помощите по член 108, параграф 3 ДФЕС.

111. Отбелязвам, че този въпрос е специфичен в смисъл, че последиците, които следва да се изведат от нарушение на член 63 ДФЕС, и тези, произтичащи от неспазване на задължението за уведомяване по член 108, параграф 3 ДФЕС, в действителност са противоречиви.

⁴⁷ Решение от 26 октомври 2016 г., DEI и Комисия/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, т. 59 и 108).

⁴⁸ По този въпрос вж. по-специално решение от 26 октомври 2016 г., DEI и Комисия/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, т. 59, 60 и 103—108).

⁴⁹ Вж. точка 50 от настоящото заключение.

112. Докато нарушение на член 63 ДФЕС води до неприложимост на националните правила, които са в противоречие с него⁵⁰, което по принцип в случая води до това да се възстанови на A-Fonds платения данък върху дивидентите поради неприложимостта на условието съответният субект да бъде местно лице, напротив, неспазване на задължението за уведомяване по член 108, параграф 3 ДФЕС води до неправомерност и до недействителност на схемата за помощи, което в случая е пречка A-Fonds да се ползва от това възстановяване.

113. Така съгласно постоянната практика на Съда относно задължението за уведомяване по член 108, параграф 3 при неспазване на това задължение националните юрисдикции са длъжни да оставят без приложение националните разпоредби за въвеждане на неправомерните привилегии⁵¹. Всъщност, когато национални мерки за помощ се прилагат в нарушение на тази забрана, правната последица е неправомерност на мерките⁵², което по принцип влече и недействителността им⁵³.

114. Що се отнася по-конкретно до възстановяването на данък, представляващо неправомерна мярка за помощ, тъй като е предоставено в нарушение на задължението за уведомяване, Съдът приема, че не е в съответствие с интересите на Съюза да се разпорежи такова възстановяване в полза на други предприятия, ако такова решение води до разширяване на кръга от получатели на помощта, като засилва по-този начин последиците от тази помощ, вместо да ги премахне⁵⁴. Всъщност според Съда националните юрисдикции не трябва просто да разширяват обхвата на помощта по отношение на по-широк кръг получатели⁵⁵.

115. Ще отбележа, че положението, довело до посочената съдебна практика, се различава от това в главното производство, доколкото става дума не само за неправомерна помощ, но и за нарушение на член 63 ДФЕС, което по принцип се отстранява, като се уважи искането на A-Fonds за възстановяване на данъка върху дивидентите.

116. Според мен обаче същото важи и по отношение на посоченото положение. Всъщност националните юрисдикции трябва да спазват общо и изцяло забраната за прилагане на помощите. Важно е да се защитят страните, засегнати от нарушаването на конкуренцията, породено от отпускането на неправомерната помощ⁵⁶.

117. Докато Комисията не разгледа съвместимостта на помощта с пазара на Съюза, според мен не е в съответствие с правото на Съюза да се разпорежи предоставянето на помощ в полза на други предприятия, ако такова решение има за последица да се разшири кръгът от получатели на помощта, като се засилят по-този начин последиците от тази неправомерна помощ, тъй като тя би била въведена без предварително разрешение, вместо да бъде премахната⁵⁷.

118. Ето защо в хипотезата на нова и неправомерна схема за помощи забраната за прилагане на помощите по член 108, параграф 3 ДФЕС не допуска запитващата юрисдикция да уважи искането за възстановяване на данъка върху дивидентите в полза на A-Fonds.

50 Вж. по-специално решение от 18 декември 2007 г., A (C-101/05, EU:C:2007:804, т. 27).

51 Вж. по-специално решение от 16 април 2015 г., Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, т. 53).

52 Вж. решения от 27 октомври 2005 г., Distribution Casino France и др. (C-266/04—C-270/04, C-276/04 и C-321/04—C-325/04, EU:C:2005:657, т. 30), и от 8 декември 2011 г., Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, т. 28).

53 Вж. по-специално решения от 21 ноември 1991 г., Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires и Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, т. 16 и 17), от 21 октомври 2003 г., Van Calster и др. (C-261/01 и C-262/01, EU:C:2003:571, т. 63), от 5 октомври 2006 г., Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, т. 41), и от 12 февруари 2008 г., CELF и Ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, т. 40).

54 Вж. по-специално решение от 5 октомври 2006 г., Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, т. 49).

55 Вж. по-специално решение от 5 октомври 2006 г., Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, т. 50).

56 Решение от 12 февруари 2008 г., CELF и Ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, т. 38).

57 В този смисъл вж. също заключението на генералния адвокат Kokott по дело Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242, т. 27—30). Ще отбележа, че по съответното дело, като обявява за недопустим първия преюдициален въпрос, Съдът не се произнася пряко по него.

V. Заключение

119. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на поставените от *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* (Апелативен съд Хертогенбош, Нидерландия) въпроси по следния начин:

„Членове 107 ДФЕС и 108 ДФЕС не допускат национална юрисдикция да извърши преценка на съвместимостта с член 63 ДФЕС на условие съответният субект да бъде местно лице за данъчни цели съгласно съществуваща схема за помощи, ако това условие, каквото е разглежданото в главното производство, е неразривно свързано със схемата за помощи, доколкото е необходимо за постигането на нейната цел или за функционирането ѝ“.