



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
HENRIKA SAUGMANDSGAARDA ØE
przedstawiona w dniu 19 grudnia 2018 r.¹

Sprawa C-598/17

A-Fonds przeciwko Inspecteur van de Belastingdienst

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Gerechtshof 's-Hertogenbosch (sąd apelacyjny w 's-Hertogenbosch, Niderlandy)]

Odesłanie prejudycjalne – Pomoc istniejąca i pomoc nowa – Pojęcie „nowej pomocy” – Pomoc bezprawnie przyznana – Zwrot podatku od dywidend – System rozszerzony o spółki z siedzibą poza terytorium danego państwa członkowskiego – Swobodny przepływ kapitału – Rola sądów krajowych – Uprawnienie sądów krajowych do dokonania oceny zasad programu pomocy z punktu widzenia postanowień traktatu FUE innych niż art. 107 i 108 – Wyłączna kompetencja Komisji

I. Wprowadzenie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Gerechtshof 's-Hertogenbosch (sąd apelacyjny w 's-Hertogenbosch, Niderlandy) dotyczy wykładni art. 107 i 108 TFUE².
2. Niniejsze odesłanie prejudycjalne wpisuje się w ramy sporu pomiędzy A-Fonds, funduszem inwestycyjnym prawa niemieckiego, a Inspecteur van de Belastingdienst (inspektorem administracji skarbowej, Niderlandy, zwanym dalej „organem podatkowym”). A-Fonds zmierza do uzyskania zwrotu niderlandzkiego podatku od dywidend pobranego za lata obrachunkowe od 2002/2003 do 2007/2008, powołując się na prawo do swobodnego przepływu kapitału przewidziane w art. 63 TFUE.
3. Organ podatkowy odmówił tego zwrotu z tego powodu, że A-Fonds nie ma siedziby w Niderlandach. Sąd odsyłający uważa, że ta odmowa stanowi naruszenie art. 63 TFUE oraz że aby je naprawić, należy uwzględnić roszczenie zwrotu podatku od dywidend podniesione przez A-Fonds.
4. Sąd ten zastanawia się jednocześnie nad zgodnością takiej decyzji z prawem pomocy państwa. Oceniając, że niderlandzki przepis podatkowy, przewidujący zwrot podatku od dywidend, stanowi istniejący program pomocy państwa, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy uregulowanie w dziedzinie pomocy państwa sprzeciwia się temu, aby sąd ów uwzględnił roszczenie o zwrot podatku od dywidend podniesione przez A-Fonds na podstawie art. 63 TFUE ze względu na to, że decyzja ta skutkowałaby rozszerzeniem kręgu beneficjentów rozpatrywanego programu pomocy.

¹ Język oryginału: francuski.

² Dla większej jasności wyводу odnoszę się w tej opinii do postanowień traktatu FUE, pomimo, że w spornym okresie 2002–2008 r. obowiązywał traktat WE.

5. W niniejszej opinii wyjaśnię przede wszystkim przyczyny, dla których uważam, że sąd odsyłający nie jest właściwy do kontrolowania zgodności wymogu dotyczącego siedziby zawartego w niderlandzkich przepisach podatkowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym z art. 63 TFUE, biorąc pod uwagę wyłączną kompetencję Komisji Europejskiej do dokonywania oceny zgodności środków pomocy z rynkiem Unii wynikającą z art. 107 i 108 TFUE zgodnie z wykładnią dokonaną przez Trybunał w wyrokach Iannelli³ i Nygård⁴.

6. Posiłkowo, jeśli Trybunał nie przychyli się do mojego poglądu w tej kwestii, oznaczało to będzie moim zdaniem, że sąd odsyłający, stwierdzając niezgodność wymogu dotyczącego siedziby z art. 63 TFUE, powinien odstąpić od stosowania tego wymogu i uwzględnić roszczenie o zwrot podatku od dywidend podniesione przez skarżącego w postępowaniu głównym. Na podstawie przeprowadzonej przeze mnie analizy uważam, że takie orzeczenie nie stanowi samo w sobie środka pomocy państwa i nie pociąga za sobą ciężącego na sądach krajowych obowiązku zgłoszenia go Komisji.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

7. W art. 1 lit. b) ppkt (i) rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 traktatu WE⁵ przewidziano, że „istniejąca pomoc” oznacza „każdą pomoc, jaka istniała przed wejściem w życie traktatu w odpowiednich państwach członkowskich, to znaczy programy pomocowe i pomoc indywidualną, jakie zostały wprowadzone w życie przed i nadal stosowane po wejściu w życie traktatu”.

8. W art. 1 lit. c) omawianego rozporządzenia przewidziano, że „nowa pomoc” oznacza „każdą pomoc, czyli programy pomocowe i pomoc indywidualną, która nie jest pomocą istniejącą, włącznie ze zmianami istniejącej pomocy”.

B. Prawo niderlandzkie

a) Wet op de vennootschapsbelasting (ustawa o podatku od osób prawnych) z dnia 8 października 1969 r.

9. Artykuł 2 ust. 1 lit. f) i g) ustawy o podatku od osób prawnych⁶ stanowi:

„1. Opodatkowaniu podlegają jako podatnicy krajowi następujące podmioty posiadające siedzibę w Niderlandach:

[...]

f) wspólne fundusze inwestycyjne;

g) przedsiębiorstwa wymienione w ust. 3, należące do osób prawnych prawa publicznego”.

³ Wyrok z dnia 22 marca 1977 r., Iannelli & Volpi, 74/76, EU:C:1977:51, zwany wyrokiem „Iannelli”.

⁴ Wyrok z dnia 23 kwietnia 2002 r., Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244.

⁵ Rozporządzenie Rady (z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 93 traktatu WE (Dz.U. 1999, L 83, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 8, t. 1, s. 339).

⁶ Chodzi o jedyną wersję ustawy o podatku od osób prawnych przytoczoną przez sąd odsyłający, przy czym sąd ów nie wyjaśnił znaczenia zmian legislacyjnych, jakie mogły nastąpić w trakcie spornego okresu obejmującego lata 2002–2008.

10. W art. 2 ust. 3 ustawy o podatku od osób prawnych ustanowiono wykaz przedsiębiorstw działających w pewnych sektorach gospodarczych.

11. W art. 2 ust. 7 tej ustawy przewidziano:

„Podmioty, w których tylko niderlandzkie osoby prawne prawa publicznego, pośrednio lub bezpośrednio, posiadają akcje, udziały lub są członkami, a także podmioty, których członkowie zarządu są wyłącznie powoływani i odwoływani pośrednio lub bezpośrednio przez niderlandzkie osoby prawne prawa publicznego i których majątek w przypadku likwidacji pozostaje wyłącznie do dyspozycji niderlandzkich osób prawnych prawa publicznego, podlegają opodatkowaniu jedynie w zakresie, w jakim prowadzą one przedsiębiorstwo w rozumieniu ust. 3”.

b) *Wet op de dividendbelasting (ustawa o podatku od dywidend) z dnia 23 grudnia 1965 r.*

12. Artykuł 1 ust. 1 ustawy o podatku od dywidend stanowi:

„Pod nazwą »podatek od dywidend« pobierany jest podatek bezpośredni od podmiotów, które bezpośrednio lub za pomocą certyfikatów posiadają prawo do przychodów z akcji [...]”.

13. W art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od dywidend, w brzmieniu obowiązującym w dniu 1 stycznia 2002 r., przewidywał⁷:

„1. Decyzją podejmowaną przez inspektora, od której można wnieść zażalenie, osobie prawnej z siedzibą w Niderlandach niebędącej podatnikiem podatku od osób prawnych przyznaje się na jej wniosek zwrot podatku od dywidend pobranego od niej w trakcie roku kalendarzowego, jeśli podatek ten wynosi ponad 23 EUR. Pierwsze zdanie nie znajduje zastosowania do podatku od dywidend pobranego od zysków, których spółka nie jest rzeczywistym beneficjentem. Wniosek składa się w drodze oświadczenia w terminie określonym w rozporządzeniu ministra”.

14. W dniu 1 stycznia 2007 r. wszedł w życie nowy art. 10 ust. 4 ustawy o podatku od dywidend:

„4. Ustęp pierwszy ma zastosowanie przez analogię do osoby prawnej z siedzibą w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, która nie podlega w tym państwie podatkowi od zysków i która gdyby miała siedzibę w Niderlandach, nie podlegałaby również obowiązkowi pobrania zaliczki na podatek od osób prawnych”.

III. Spór w postępowaniu głównym, pytania prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem

15. A-Fonds jest funduszem inwestycyjnym prawa niemieckiego nieposiadającym osobowości prawnej (*Spezial-Sondervermögen*), którego wszystkie akcje znajdują się od początku w posiadaniu podmiotu prawa publicznego (*Anstalt des öffentlichen Rechts*) wyposażonego w osobowość prawną i ustanowionego przez zgrupowanie niemieckich gmin. Podmiot ten wykonuje działalność bankową, ale nie ma na celu wyłącznie osiągnięcia zysków. Wykonuje ona także zadania publiczne, a mianowicie poświęca swoje dochody na wsparcie w szczególności działalności społecznej, kulturalnej, sportowej, naukowej i edukacyjnej.

⁷ Artykuł 10 ust. 1 ustawy o podatku od dywidend został wielokrotnie zmieniony w trakcie okresu istotnego dla okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym. Zmiany te nie mają znaczenia dla sporu w postępowaniu głównym.

16. W trakcie lat obliczeniowych od 2002/2003 do 2007/2008, A-Fonds posiada akcje lub udziały w niderlandzkich spółkach. W trakcie tego okresu pobrano podatek od dywidend wypłaconych przez te spółki na rzecz A-Fonds, którego zwrotu fundusz ten domagał się od niderlandzkich organów podatkowych na podstawie art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od dywidend. Jego wniosek został odrzucony z tego powodu, że nie miał on siedziby w Niderlandach, jak tego wymaga przywołany przepis.

17. W odniesieniu do celu art. 10 ust. 1 wskazanej ustawy sąd odsyłający, odwołując się do wyroku wydanego przez Hoge Raad (sąd najwyższy, Niderlandy)⁸, wyjaśnia, że niepodleganie podatkowi od osób prawnych zostaje rozszerzone na zaliczkę, jaką stanowi w niderlandzkim systemie podatkowym podatek od dywidend, oraz że cel ten jest ograniczony do niektórych osób prawnych, w tym do osób prawnych prawa publicznego niepodlegających podatkowi od osób prawnych.

18. A-Fonds zwrócił się do rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (sądu w Zeeland-West-Brabant w Bredzie, Niderlandy) z żądaniami stwierdzenia nieważności tych decyzji, podnosząc w szczególności, że ograniczenie prawa do zwrotu niderlandzkiego podatku do podmiotów niderlandzkich z siedzibą w Niderlandach, o którym mowa w art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od dywidend, jest sprzeczne z art. 63 TFUE. Sąd ów oddalił te żądania wyrokiem z dnia 6 maja 2014 r.

19. A-Fonds wniósł apelację od tego wyroku do Gerechtshof 's-Hertogenbosch (sądu apelacyjnego w 's-Hertogenbosch).

20. Uznając, że skarżący w postępowaniu głównym znajduje się w sytuacji obiektywnie porównywalnej z sytuacją podmiotów publicznych z siedzibą w Niderlandach, niepodlegających niderlandzkiemu podatkowi od osób prawnych, sąd odsyłający jest zdania, że odmowa przyznania skarżącemu zwrotu podatku od dywidend z tego powodu, że nie ma on siedziby w Niderlandach, stanowi naruszenie art. 63 TFUE i że należy uwzględnić żądanie zwrotu, aby naprawić to naruszenie.

21. Niemniej jednak sąd ów zastanawia się nad zgodnością takiego orzeczenia z prawem pomocy państwa.

22. Z postanowienia odsyłającego wynika, że sąd ten uważa, opierając się na decyzji przyjętej przez Komisję w dniu 2 maja 2013 r.⁹, iż uregulowanie w przedmiocie prawa do zwrotu podatku od dywidend przewidziane w art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od dywidend stanowi istniejący program pomocy państwa.

23. W decyzji tej Komisja stwierdziła, że zwolnienie z podatku od osób prawnych niektórych podmiotów publicznych przewidziane w art. 2 ust. 7 ustawy o podatku od osób prawnych stanowi istniejący program pomocy państwa niezgodny z rynkiem Unii, ponieważ program ten dotyczy jedynie podmiotów *publicznych* wykonujących działalność gospodarczą i znajdujących się z tego względu w sytuacji porównywalnej z sytuacją przedsiębiorstw *prywatnych*¹⁰.

24. Oceniając, że zwrot podatku od dywidend, który jest zaliczką na poczet podatku od osób prawnych, stanowi przejaw niepodlegania podatkowi od osób prawnych, sąd odsyłający uważa, że *zarówno* zwolnienie z podatku od osób prawnych przewidziane w ustawie o podatku od osób prawnych, *jak i* sporny środek podatkowy stanowią ten sam istniejący program pomocy państwa, który Komisja uznała za taki w decyzji z dnia 2 maja 2013 r.

⁸ Wyrok z dnia 15 listopada 2013 r., nr 12/01866, NL:HR:2013:1128, BNB 2014/20.

⁹ Decyzja Komisji w sprawie programu pomocy SA.25338, C(2013) 2372 final (E3/2008, ex CP 115/2004 i CP 120/2006).

¹⁰ Komisja przyjęła zgodnie z art. 18 rozporządzenia nr 659/1999 decyzję proponującą przyjęcie stosownych środków w celu zniesienia zwolnienia z podatku od osób prawnych przyznanego podmiotom publicznym w taki sposób, aby przedsiębiorstwa publiczne prowadzące działalność gospodarczą podlegały temu samemu systemowi opodatkowania od osób prawnych co przedsiębiorstwa prywatne.

25. Wreszcie sąd odsyłający wskazuje, że chodzi o sprawę pilotażową i że niderlandzkie organy podatkowe otrzymały już prawie 1000 podobnych wniosków o zwrot.

26. W tym kontekście, Gerechtshof 's-Hertogenbosch (sąd apelacyjny w 's-Hertogenbosch) postanowił zawiesić postępowanie i przedstawić Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

- „1) Czy rozszerzenie zakresu istniejącego programu pomocy w wyniku skutecznego powołania się przez podatnika na ustanowioną w art. 56 traktatu WE (obecnie art. 63 TFUE) swobodę przepływu kapitału stanowi zmianę istniejącej pomocy, którą należy uznać za nową pomoc?
- 2) Na wypadek odpowiedzi twierdzącej: czy wykonywanie przez sąd krajowy zadań powierzonych mu zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE sprzeciwia się temu, by podatnikowi została przyznana korzyść podatkowa, na którą podatnik powołuje się zgodnie z art. 56 traktatu WE (obecnie art. 63 TFUE), czy też odnośne przewidywane orzeczenie sądu przyznające tę pomoc należy zgłosić Komisji, czy też – w związku z powierzonym sądowni na mocy art. 108 ust. 3 TFUE zadaniem dotyczącym sprawowania kontroli – sąd krajowy musi podjąć inne działania, względnie środki?”.

27. Uwagi na piśmie przedstawiły A-Fonds, rząd niderlandzki i Komisja.

IV. Analiza

A. Uwagi wstępne w przedmiocie spornego środka podatkowego

28. Spór w postępowaniu głównym dotyczy zwrotu podatku od dywidend przewidzianego w art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od dywidend (zwanego dalej „spornym środkiem podatkowym”). Ten sporny środek podatkowy jest ściśle związany z przewidzianym w art. 2 ust. 7 ustawy o podatku od osób prawnych zwolnieniem z podatku od osób prawnych niektórych podmiotów publicznych.

29. Tak więc, zgodnie z art. 2 ust. 7 ustawy o podatku od osób prawnych podmioty kontrolowane pośrednio lub bezpośrednio przez niderlandzkie władze publiczne podlegają podatkowi od osób prawnych tylko w sytuacji, gdy wykonują jedną z działalności wymienionych w art. 2 ust. 3 tej samej ustawy.

30. Dla podmiotów publicznych z siedzibą w Niderlandach, które nie wykonują jednej z tych działalności i które w konsekwencji nie podlegają podatkowi od osób prawnych, ustawa o podatku od dywidend przewiduje w jej art. 10 ust. 1 zwrot podatku od dywidend, który został pobrany w trakcie roku kalendarzowego.

B. W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

31. Z postanowienia odsyłającego wynika, że sąd odsyłający, uznając sporny środek podatkowy za istniejący program pomocy, oparł się na decyzji Komisji z dnia 2 maja 2013 r.¹¹.

¹¹ Zobacz pkt 22–24 niniejszej opinii.

32. Niemniej jednak decyzja ta nie dotyczy formalnie systemu zwrotu podatku od dywidend przewidzianego w art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od dywidend. Komisja nie przeanalizowała go bowiem ani nie wymieniła, ani w omawianej decyzji, ani w późniejszej decyzji dotyczącej reformy legislacyjnej przyjętej w Niderlandach w wyniku decyzji z dnia 2 maja 2013 r.¹². Te dwie decyzje dotyczą formalnie wyłącznie zwolnienia z podatku od osób prawnych przyznanego przedsiębiorstwom publicznym zgodnie z ustawą o podatku od osób prawnych.

33. Skoro sąd odsyłający oparł się w pytaniach prejudycjalnych na założeniu, zgodnie z którym Komisja uznała również sporny środek podatkowy za istniejący program pomocy, Komisja podnosi, że wniosek należy odrzucić jako niedopuszczalny z tego powodu, że nie przedstawia on okoliczności faktycznych i prawnych niezbędnych do udzielenia użytecznej odpowiedzi na zadane pytania.

34. W tym względzie Komisja uważa, że informacje zawarte w postanowieniu odsyłającym nie pozwalają na ustalenie, czy art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od dywidend stanowi program pomocy, a jeśli tak, czy ten program pomocy jest istniejącym czy nowym programem pomocy oraz czy jest zgodny z rynkiem Unii.

35. W odniesieniu do kwestii, czy sporny środek podatkowy stanowi program pomocy, Komisja podnosi, że nie można stosować przez analogię rozumowania przeprowadzonego w wyżej wymienionych decyzjach w szczególności z tego powodu, że nie można wykluczyć, iż krąg beneficjentów w myśl art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od dywidend jest szerszy niż ten, który został przewidziany w art. 2 ust. 7 ustawy o podatku od osób prawnych.

36. Komisja dodaje, że sporny środek podatkowy był wielokrotnie zmieniany od chwili jego wprowadzenia, co również nie pozwala na ustalenie, czy chodzi o istniejący program pomocy¹³.

37. W każdym razie, zdaniem Komisji, rozszerzenie kręgu beneficjentów zwrotu podatku od dywidend w celu zapewnienia jego zgodności z art. 63 TFUE stanowi odrębną zmianę systemu przewidzianego w art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od dywidend, którą należy oceniać oddzielnie od tego systemu i która nie może zatem wpłynąć na ocenę spornego środka podatkowego. W tym względzie Komisja podnosi, że postanowienie odsyłające nie zawiera wystarczających informacji dla ustalenia, czy ta odrębna zmiana stanowi sama w sobie pomoc w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

38. Co się tyczy dopuszczalności postanowień prejudycjalnych, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia. Oznacza to, że pytania dotyczące prawa Unii korzystają z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie pytania prejudycjalnego przedstawionego przez sąd krajowy jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą się zwrócono, nie ma

12 Decyzja Komisji (UE) 2016/634 z dnia 21 stycznia 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.25338 (2014/C) (ex E3/2008 i ex CP115/2004) wdrożonej przez Niderlandy – Zwolnienie z podatku od osób prawnych przedsiębiorstw publicznych (Dz.U. 2016, L 113, s. 148). W tej decyzji Komisja uznała, że pomimo reformy legislacyjnej przyjętej w Niderlandach w 2015 r. i uchylającej ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2016 r. zwolnienie z podatku od osób prawnych przyznane większości niderlandzkich przedsiębiorstw publicznych zgodnie z ustawą o podatku od osób prawnych, ustawodawca niderlandzki utrzymał jednak w mocy zwolnienie z podatku od osób prawnych niektórych portów morskich, co stanowiło pomoc państwa niezgodną z rynkiem Unii.

13 Komisja wskazuje, że ustawa o podatku od dywidend zastąpiła decyzję dotyczącą podatku od dywidend z 1941 r. oraz że zgodnie z dokumentami legislacyjnymi ustawa o podatku od dywidend zmierzała jedynie do wprowadzenia „technicznej rewizji” tej decyzji. Tymczasem zarówno próg kwoty pozwalający na skorzystanie ze zwrotu, jak i krąg beneficjentów tego instrumentu zostały następnie wielokrotnie zmienione. Należy zatem zdaniem Komisji dokonać oceny, czy te zmiany przekształciły ten istniejący program pomocy w nowy program pomocy.

żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu przedłożone¹⁴.

39. Co się tyczy tej ostatniej kwestii, konieczność dokonania użytecznej dla sądu krajowego wykładni prawa Unii wymaga – jak podkreślono w art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem – aby sąd ten określił faktyczne i prawne ramy, w jakich mieszczą się stawiane przez niego pytania, lub aby przynajmniej wyjaśnił on założenia faktyczne, na których pytania te są oparte¹⁵.

40. Jednakże ze względu na ducha współpracy charakteryzującego stosunki pomiędzy sądami krajowymi i Trybunałem w ramach postępowania prejudycjalnego brak takich uprzednich ustaleń sądu odsyłającego nie prowadzi koniecznie do niedopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, jeśli pomimo tych braków Trybunał uzna, że jest w stanie udzielić sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi w świetle okoliczności wynikających z akt sprawy¹⁶.

41. Należy podkreślić, że kwestia, czy sporny środek podatkowy stanowi środek pomocy, nie jest przedmiotem pytań prejudycjalnych. Nie zmienia to jednak faktu, że oba pytania prejudycjalne mają znaczenie dla sprawy tylko w sytuacji, gdy ten środek podatkowy rzeczywiście stanowi pomoc państwa.

42. W tym kontekście pragnę wskazać, że pomimo iż sporny środek podatkowy stanowi korzyść podatkową, informacje dotyczące okoliczności faktycznych i prawnych przekazane przez sąd odsyłający nie są wystarczające do ustalenia, czy ta korzyść stanowi z pewnością pomoc państwa w rozumieniu art. 107 TFUE.

43. Co prawda, sporny środek podatkowy przyjęty w związku z zaliczką na poczet podatku od osób prawnych mógłby ewentualnie zostać uznany za program pomocy państwa, ponieważ ma on zastosowanie do niderlandzkich osób prawnych, dla których zwolnienie z podatku od osób prawnych przewidziane w art. 2 ust. 7 ustawy o podatku od osób prawnych stanowi pomoc państwa, o której mowa w decyzji Komisji.

44. Niemniej jednak, jak podnosi Komisja, w braku jasności co do reżimu prawnego mającego zastosowanie do zwrotu podatku od dywidend nie jest znany ani dokładny zakres stosowania art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od dywidend, ani przede wszystkim jego konkretne sposoby stosowania, niezbędne do dokonania oceny wszystkich kryteriów pozwalających na uznanie za środek pomocy państwa.

45. Jednakże moim zdaniem brak tych wcześniejszych ustaleń dokonanych przez sąd odsyłający nie uniemożliwia Trybunałowi udzielenia sądowi odsyłającemu odpowiedzi użytecznej dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.

14 Zobacz wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., *Vervloet i in.*, C-76/15, EU:C:2016:975, pkt 56, 57; z dnia 27 czerwca 2017 r., *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 24, 25; z dnia 7 marca 2018 r., *flightright i in.*, C-274/16, C-447/16 i C-448/16, EU:C:2018:160, pkt 46.

15 Zobacz wyroki: z dnia 27 czerwca 2017 r., *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, C-74/16, EU:C:2017:496, pkt 26; z dnia 9 listopada 2017 r., *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 22; z dnia 20 grudnia 2017 r., *Asociación Profesional Elite Taxi*, C-434/15, EU:C:2017:981, pkt 24.

16 Zobacz wyroki: z dnia 11 grudnia 2014 r., *Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino” i in.*, C-113/13, EU:C:2014:2440, pkt 48; z dnia 28 stycznia 2016 r., *CASTA i in.*, C-50/14, EU:C:2016:56, pkt 48; z dnia 27 października 2016 r., *Audace i in.*, C-114/15, EU:C:2016:813, pkt 38; z dnia 8 grudnia 2016 r., *Undis Servizi*, C-553/15, EU:C:2016:935, pkt 25.

46. W tej sprawie, skoro uznanie spornego środka podatkowego za „pomoc państwa” nie jest przedmiotem niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i jest zadaniem sądu krajowego¹⁷, nawet jeśli sąd odsyłający przypisał decyzjom szerszy zakres, niż to zrobiła Komisja, nie stoi to samo w sobie na przeszkodzie temu, aby Trybunał mógł udzielić odpowiedzi użytecznej dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.

47. Ponadto pragnę wskazać, że uznanie za pomoc państwa przez sąd odsyłający wydaje się możliwe, biorąc pod uwagę okoliczność, że Komisja uznała zwolnienie z podatku od osób prawnych przewidziane w ustawie o podatku od osób prawnych dla niektórych podmiotów publicznych za pomoc państwa, a także związek między tym programem a spornym środkiem podatkowym.

48. Co więcej, jeśli ten program faktycznie stanowi program pomocy, wątpliwości co do tego, czy ów program pomocy jest istniejący czy nowy ze względu na wielokrotne zmiany wprowadzone od jego ustanowienia, nie uniemożliwiają udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, rozważając kolejno sytuacje, w których sporny środek podatkowy stanowi istniejący lub nowy program pomocy.

49. Kwestia, czy sporny środek podatkowy jest pomocą państwa zgodną z rynkiem Unii, nie jest również decydująca dla możliwości udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi. W sytuacji istniejącej pomocy pomoc ta korzysta z domniemania zgodności z prawem tak długo, jak długo Komisja nie stwierdzi jej niezgodności z rynkiem Unii¹⁸, co ma miejsce w sporze w postępowaniu głównym, w którym Komisja nie wypowiedziała się konkretnie w przedmiocie spornego środka podatkowego.

50. W przypadku nowej pomocy i w braku informacji o zgłoszeniu pomocy nie można wykluczyć, że pomoc ta jest przyznana bezprawnie w rozumieniu art. 1 lit. f) rozporządzenia nr 659/1999. Wydaje się bowiem, że pomoc ta została wprowadzona z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE przed przyjęciem przez Komisję zatwierdzającej ją decyzji. Rozważenie konsekwencji tych dwóch sytuacji może być użyteczne przy dokonywaniu analizy kolejno sytuacji istniejącego i nowego programu pomocy.

51. Wreszcie pragnę wskazać, że kwestia, czy orzeczenie sądu odsyłającego uwzględniające roszczenie o zwrot A-Fonds¹⁹ stanowi *samo w sobie* pomoc państwa, ma znaczenie dla sprawy wyłącznie o tyle, o ile uzna się, jak to zrobiła Komisja, że takie orzeczenie może stanowić pomoc państwa. Jak wyjaśnię w niniejszej opinii, nie podzielałam tej oceny Komisji²⁰.

52. Z całości powyższych rozważań wynika, że jakkolwiek do sądu odsyłającego należy dokonanie ustaleń niezbędnych do uznania spornego środka podatkowego za pomoc państwa, to jednak postanowienie odsyłające zawiera informacje o okolicznościach faktycznych i prawnych wystarczające do umożliwienia Trybunałowi udzielenia sądowi odsyłającemu odpowiedzi użytecznej dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.

53. Z tego względu pytania przedstawione w trybie prejudycjalnym są moim zdaniem dopuszczalne.

54. W celu udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne przyjmę w poniższych rozważaniach założenie, zgodnie z którym korzyść podatkowa przewidziana w art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od dywidend rzeczywiście stanowi program pomocy państwa.

¹⁷ Zobacz w szczególności wyrok z dnia 8 listopada 2001 r., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 29.

¹⁸ Zobacz w szczególności wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., P, C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 41.

¹⁹ Zobacz pkt 37 niniejszej opinii.

²⁰ Zobacz sekcję IV.C.3.a) niniejszej opinii.

C. W przedmiocie pytań prejudycjalnych

1. Uwagi wstępne w przedmiocie pytań przedstawionych przez sąd odsyłający

55. Na wstępie pragnę zauważyć, że sąd odsyłający nie zadaje Trybunałowi pytania o swobodę przepływu kapitału, której naruszenie wydaje mu się pewne z punktu widzenia warunku dotyczącego siedziby zawartego w spornym środku podatkowym²¹. Z tego względu nie będę rozważał tej kwestii w mojej opinii.

56. Poprzez swoje dwa pytania sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy orzeczenie sądu krajowego skutkujące rozszerzeniem kręgu beneficjentów istniejącego programu pomocy państwa może stanowić samo w sobie pomoc państwa, a dokładniej nową pomoc w rozumieniu art. 1 lit. c) rozporządzenia nr 659/1999, ponieważ zmienia ono pomoc istniejącą. Jeśli tak jest, zmierza on w istocie do ustalenia, czy sąd krajowy ma obowiązek zgłoszenia takiego orzeczenia Komisji zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE.

57. Z postanowienia odsyłającego wynika, że sąd odsyłający zastanawia się również na tym, czy jest właściwy do dokonania oceny zgodności warunku dotyczącego siedziby z art. 63 TFUE i uwzględnienia żądania A-Fonds, biorąc pod uwagę podział kompetencji między sądy krajowe a Komisję, jaki wynika z art. 107 i 108 TFUE w wykładni dokonanej przez Trybunał w wyrokach Iannelli²² i Nygård²³.

58. Biorąc pod uwagę, że te dwa pytania prejudycjalne mają znaczenie dla sprawy wyłącznie wtedy, gdy sąd odsyłający jest właściwy do dokonania oceny elementu programu pomocy z punktu widzenia art. 63 TFUE, przedstawię moją analizę w tej kwestii wstępnej (sekcja 2) przed udzieleniem odpowiedzi na dwa pytania prejudycjalne, które rozważę łącznie (sekcja 3).

2. W przedmiocie właściwości sądu odsyłającego do kontrolowania zgodności warunku dotyczącego siedziby zawartego w spornym środku podatkowym z art. 63 TFUE (kwestia wstępna w stosunku do pytań prejudycjalnych)

59. Sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy jest właściwy do kontrolowania zgodności warunku dotyczącego siedziby zawartego w spornym środku podatkowym uznanym za pomoc państwa z art. 63 TFUE.

60. Uważam, że należy udzielić sądowi odsyłającemu wyjaśnień w tej kwestii, ponieważ spór w postępowaniu głównym wskazuje moim zdaniem na konieczność rozróżnienia między zasadami regulującymi kontrolę pomocy państwa a ochroną swobód przepływu, jaką sąd krajowy ma obowiązek zapewnić poprzez bezpośredni skutek.

61. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wprowadzenie w życie systemu kontroli pomocy państwa wynikającego z art. 107 i 108 TFUE należy z jednej strony do Komisji, a z drugiej strony do sądów krajowych, których odpowiednie role uzupełniają się, lecz są odmienne²⁴.

21 Pragnę jednak wskazać, że niderlandzki rząd podważa tę ocenę sądu odsyłającego. Rząd ten uważa bowiem, że A-Fonds – ze względu na jego działalność bankową (zob. w tym względzie pkt 15 niniejszej opinii) – należy porównać z przedsiębiorstwami prawa publicznego podlegającymi opodatkowaniu od osób prawnych takimi jak inne banki posiadane przez władze publiczne. Zdaniem rządu niderlandzkiego porównanie to prowadzi do wniosku, że A-Fonds i inne banki posiadane przez władze publiczne są traktowane w sposób identyczny, biorąc pod uwagę, że żaden z nich nie ma prawa do zwrotu podatku od dywidend.

22 Wyrok z dnia 22 marca 1977 r., Iannelli & Volpi, 74/76, EU:C:1977:51.

23 Wyrok z dnia 23 kwietnia 2002 r., Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244.

24 Zobacz wyroki: z dnia 21 listopada 1991 r., Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires i Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, C-354/90, EU:C:1991:440, pkt 8; z dnia 5 października 2006 r., Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, pkt 37; z dnia 21 listopada 2013 r., Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, pkt 27.

62. Podczas gdy ocena zgodności pomocy z rynkiem Unii należy do wyłącznych kompetencji Komisji, sądy krajowe, działające pod kontrolą sądów Unii, czuwają – do czasu wydania przez Komisję końcowej decyzji – nad ochroną praw jednostek przed ewentualnym naruszeniem przez władze państwa zakazu wyrażonego w art. 108 ust. 3 TFUE. Interwencja sądów krajowych wynika z bezpośredniej skuteczności przyznanej temu postanowieniu, zakazującemu wprowadzania w życie planowanej pomocy przed zatwierdzeniem przez Komisję²⁵.

63. Trybunał wielokrotnie potwierdzał, że centralna i wyłączna rola zastrzeżona w art. 107 i 108 TFUE dla Komisji w odniesieniu do stwierdzenia ewentualnej niezgodności pomocy z rynkiem Unii różni się zasadniczo od roli przypadającej sądom krajowym w zakresie ochrony praw, jakie dla podmiotów prawa wynikają z bezpośredniej skuteczności zakazu ustanowionego w art. 108 ust. 3 zdanie ostatnie TFUE²⁶.

64. Co się tyczy Komisji, Trybunał orzekł, że podczas gdy procedura przewidziana w art. 107 i 108 TFUE przyznaje tej instytucji znaczny zakres uznania w odniesieniu do podjęcia decyzji o zgodności programu pomocy państwa z wymogami rynku Unii, to jednak procedura ta nie może nigdy doprowadzić do rezultatu, który byłby sprzeczny ze szczególnymi postanowieniami traktatu²⁷. Wynika z tego obowiązek Komisji przestrzegania spójności między art. 107 TFUE a innymi postanowieniami traktatu. Ten obowiązek Komisji ma zastosowanie w szczególności w sytuacji, gdy te inne postanowienia również zmierzają do celu w postaci niezakłóconej konkurencji na rynku Unii²⁸.

65. Co się tyczy roli sądów krajowych, Trybunał regularnie przypominał, że mają one obowiązek zagwarantowania podmiotom prawa wyciągnięcia wszystkich konsekwencji z naruszenia art. 108 ust. 3 TFUE, zgodnie z ich prawem krajowym, w odniesieniu zarówno do ważności aktów wykonujących środki pomocy, jak i do odzyskania finansowego wsparcia przyznanego z naruszeniem tego postanowienia. Jakkolwiek bowiem sądy krajowe mają w tym celu ustalić, czy środek krajowy należy czy nie należy uznać za pomoc państwa w rozumieniu art. 107 TFUE, to jednak nie mogą wypowiadać się co do zgodności środków pomocy z rynkiem Unii, ponieważ ta ocena należy do wyłącznej kompetencji Komisji wykonywanej pod kontrolą Trybunału²⁹.

66. Tymczasem z utrwalonego orzecznictwa wynika także, iż swobody podstawowe zawarte w traktacie FUE, wywierające bezpośredni skutek przyznają podmiotom prawa uprawnienia, które sądy krajowe mają obowiązek chronić. Tak więc sąd krajowy, mający w ramach swoich kompetencji za zadanie zastosować przepisy prawa Unii, jest zobowiązany zapewnić pełną skuteczność tych norm, nie stosując w razie konieczności, z mocy własnych uprawnień, wszelkich sprzecznych z nimi przepisów ustawodawstwa krajowego³⁰.

67. W tym kontekście Trybunał rozważał już kwestię, czy wyłączna kompetencja Komisji do dokonania oceny zgodności środków pomocy z rynkiem Unii na podstawie art. 107 i 108 TFUE stoi na przeszkodzie temu, aby w przypadku naruszenia innych postanowień TFUE wywierających bezpośredni skutek można było powoływać się na te postanowienia przed sądami krajowymi.

25 Zobacz wyroki: z dnia 21 listopada 1991 r., *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires i Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, C-354/90, EU:C:1991:440, pkt 9–13; z dnia 5 października 2006 r., *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, pkt 36–38; z dnia 21 listopada 2013 r., *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, pkt 27–29.

26 Zobacz wyroki: z dnia 21 listopada 1991 r., *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires i Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, C-354/90, EU:C:1991:440, pkt 14; z dnia 16 grudnia 1992 r., *Lornoy i in.*, C-17/91, EU:C:1992:514, pkt 30; z dnia 8 listopada 2001 r., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 26–29; z dnia 18 lipca 2007 r., *Lucchini*, C-119/05, EU:C:2007:434, pkt 50, 51; z dnia 18 lipca 2013 r., *P*, C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 38.

27 Wyrok z dnia 15 czerwca 1993 r., *Matra/Komisja*, C-225/91, EU:C:1993:239, pkt 41.

28 Wyrok z dnia 15 czerwca 1993 r., *Matra/Komisja*, C-225/91, EU:C:1993:239, pkt 42.

29 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 8 listopada 2001 r., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 27, 29.

30 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 18 lipca 2007 r., *Lucchini*, C-119/05, EU:C:2007:434, pkt 61.

68. W tym względzie, w wyroku Iannelli³¹, Trybunał rozważał mianowicie kwestię, czy istniejący środek pomocy, co do którego Komisja nie przyjęła, w terminie mającym znaczenie dla postępowania głównego, decyzji o zgodności, może również być badany przez sąd krajowy z punktu widzenia postanowień dotyczących swobodnego przepływu towarów, w szczególności art. 34 TFUE³².

69. Trybunał udzielił na wstępie odpowiedzi, że okoliczność, iż program pomocy państwa lub ze środków państwowych może utrudniać – tylko z tego powodu, że faworyzuje niektóre przedsiębiorstwa lub produkcję krajową – przynajmniej pośrednio, przywóz produktów podobnych lub konkurencyjnych pochodzących z innych państw członkowskich, nie wystarczy sama w sobie do zrównania pomocy jako takiej ze środkiem o skutku równoważnym z ograniczeniami ilościowymi w rozumieniu art. 34 TFUE. Ponadto rozszerzająca do tego stopnia wykładnia art. 34 TFUE, która zrównuje pomoc w rozumieniu art. 107 TFUE, jako taką, z ograniczeniem ilościowym, o którym mowa w art. 34 TFUE, skutkowałaby zmianą zakresu art. 107 i 108 TFUE oraz naruszałaby system podziału kompetencji przewidziany w traktacie poprzez wprowadzenie procedury stałego badania w art. 108 TFUE.

70. Trybunał dodaje, że sposoby pomocy państwa naruszające szczególne postanowienia TFUE, inne niż art. 107 i 108 TFUE, mogą być do tego stopnia „nierozzerwalnie związane z przedmiotem pomocy, że niemożliwe jest dokonanie ich odrębnej oceny, a więc ich wpływ na zgodność lub niezgodność pomocy w całości należy siłą rzeczy oceniać za pomocą procedury z art. [108 TFUE]”³³.

71. Trybunał przyznał jednak, „że inaczej będzie, w przypadku jeśli możliwe jest wydzielenie w analizie programu pomocy warunków lub elementów, które, stanowiąc część tego programu, mogą być uważane za niekonieczne do realizacji jego celu lub dla jego funkcjonowania”. W tej ostatniej sytuacji „nie ma podstaw opartych na podziale kompetencji wynikającym z art. [107 i 108 TFUE] do uznania, że w przypadku naruszenia innych postanowień traktatu, mających bezpośredni skutek, nie można się powołać na te postanowienia przed sądami krajowymi z tego tylko powodu, iż dany element stanowi sposób pomocy”³⁴.

72. W 2002 r. Trybunał ponownie wypowiedział się w tej kwestii w wyroku Nygård³⁵. W tej sprawie przedstawiono mu pytanie o to, czy okoliczność, że krajowy podatek jest przeznaczony na finansowanie programu pomocy, który został zatwierdzony przez Komisję na podstawie postanowień TFUE dotyczących pomocy państwa, nie sprzeciwia się temu, aby sąd krajowy dokonał oceny zgodności omawianego podatku z innymi postanowieniami TFUE, wywierającymi bezpośredni skutek, w szczególności z art. 110 TFUE³⁶.

73. W tym wyroku Trybunał przypomniał na wstępie, że jakkolwiek art. 107 i 108 TFUE, z jednej strony, i art. 110 TFUE, z drugiej strony, zmierzają do identycznego celu, polegającego na zapobieganiu temu, aby te dwa rodzaje interwencji państwa członkowskiego – mianowicie po pierwsze przyznanie pomocy i po drugie nałożenie dyskryminującego opodatkowania – skutkowały zakłóceniem warunków konkurencji na rynku Unii, to jednak postanowienia te wprowadzają odrębne warunki stosowania, charakterystyczne dla dwóch rodzajów środków państwowych, które odpowiednio regulują, oraz

31 Wyrok z dnia 22 marca 1977 r., Iannelli & Volpi, 74/76, EU:C:1977:51.

32 Dawny art. 30 EWG. Dla większej jasności w dalszej części niniejszej opinii odnoszę się wyłącznie do artykułów TFUE.

33 Wyrok z dnia 22 marca 1977 r., Iannelli & Volpi, 74/76, EU:C:1977:51, pkt 10–14.

34 Wyrok z dnia 22 marca 1977 r., Iannelli & Volpi, 74/76, EU:C:1977:51, pkt 14. Od czasu tego wyroku Trybunał wypowiedział się ponownie w przedmiocie relacji między art. 34 TFUE a art. 107 TFUE przy okazji skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego w szczególności w wyrokach: z dnia 7 maja 1985 r., Komisja/Francja, 18/84, EU:C:1985:175, pkt 13; z dnia 5 czerwca 1986 r., Komisja/Włochy, 103/84, EU:C:1986:229, pkt 19; wyrok z dnia 20 marca 1990 r., Du Pont de Nemours Italiana, C-21/88, EU:C:1990:121, pkt 19–21. Wyroki te mogą wywoływać wątpliwość co do zakresu wyroku Iannelli, ponieważ Trybunał nie wprowadził rozróżnienia między sposobami pomocy nierozzerwalnie związanymi z przedmiotem pomocy a sposobami, które nie są nierozzerwalnie związane. Tymczasem w tej kwestii wyrok Iannelli został następnie potwierdzony wyrokiem z dnia 23 kwietnia 2002 r., Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244.

35 Wyrok z dnia 23 kwietnia 2002 r., Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244.

36 Dawny art. 95 WE.

ponadto różnią się skutkami prawnymi, zwłaszcza w ten sposób, że wykonanie art. 107 i 108 TFUE daje znaczne pole do interwencji Komisji, w przeciwieństwie do art. 110 TFUE³⁷. Trybunał wyciąga z tego wniosek, że dyskryminacyjne praktyki podatkowe nie są zwolnione ze stosowania art. 110 TFUE z tego powodu, że mogą zostać jednocześnie uznane za sposób finansowania pomocy państwa.

74. Trybunał dodał, że istnienie procedury przewidzianej w art. 108 TFUE nie stoi w żaden sposób na przeszkodzie temu, aby zgodność programu pomocy z zasadami prawa Unii innymi niż zasady zawarte w art. 107 TFUE była oceniana, w odniesieniu do postanowień traktatu wywierających bezpośredni skutek, przez sądy krajowe³⁸.

75. Tymczasem, odnosząc się do wyroku Iannelli³⁹, Trybunał przypomniał, że „uprawnienie sądów krajowych do dokonywania oceny sposobów realizacji programów pomocy z punktu widzenia postanowień [traktatu FUE] innych niż postanowienia zawarte w art. [107 i 108 TFUE] wymaga, aby rozpatrywane sposoby mogły podlegać odrębnej ocenie, a więc aby chodziło o warunki lub elementy, które stanowią część rozpatrywanego programu pomocy, nie są jednak niezbędne do realizacji jego celu ani do jego funkcjonowania”. Jeśli „tak jest, nie ma podstaw opartych na podziale kompetencji wynikającym z [art. 107 i 108 TFUE] do uznania, że w przypadku naruszenia innych postanowień traktatu wywierających bezpośredni skutek, na postanowienia te nie będzie można się powoływać przed sądami krajowymi z tego tylko powodu, że omawiane elementy stanowią sposoby realizacji pomocy”⁴⁰.

76. Z orzecznictwa tego wynika natomiast, że co się tyczy warunków lub elementów niezbędnych do realizacji celu programu pomocy lub do jego funkcjonowania, podział kompetencji sprzeciwia się temu, aby sądy krajowe dokonywały oceny zgodności tych warunków z zasadami innymi niż zasady zawarte w art. 107 TFUE.

77. W niniejszej sprawie pragnę zauważyć, że sąd odsyłający napotyka na problematykę podobną do tej, którą Trybunał rozważał w wyżej wskazanych wyrokach, choć wyroki te zostały wydane w różnych kontekstach.

78. Z tego względu nie mogę w niniejszej sprawie zgodzić się z Komisją, która wskazuje, że powołanie się na art. 63 TFUE w sporze w postępowaniu głównym jest niezależne od wyłącznej kompetencji Komisji do dokonania oceny zgodności środków pomocy z rynkiem Unii, gdyż jest to właśnie kwestia rozdziału między tymi dwoma rodzajami kompetencji.

79. Podobnie jak sąd odsyłający, jestem skłonny uznać, że wyżej wskazane orzecznictwo ma znaczenie w niniejszej sprawie. Otóż orzecznictwo to pozwala na zapewnienie ochrony prawnej wynikającej dla podmiotów prawa z bezpośredniej skuteczności postanowień traktatu, a w przypadku naruszenia tych postanowień – przywrócenia zgodności z prawem w wymiarze wewnętrznym, jednak bez naruszania centralnej i wyłącznej roli zastrzeżonej w art. 107 i 108 TFUE dla Komisji w dokonywaniu oceny zgodności pomocy z rynkiem Unii⁴¹.

37 Wyrok z dnia 23 kwietnia 2002 r., Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, pkt 55.

38 Wyrok z dnia 23 kwietnia 2002 r., Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, pkt 56.

39 Wyrok z dnia 22 marca 1977 r., Iannelli & Volpi, 74/76, EU:C:1977:51.

40 Wyrok z dnia 23 kwietnia 2002 r., Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, pkt 57, 58. W tym względzie Trybunał stwierdził, że o ile badanie zgodności programu pomocy z rynkiem Unii należy do Komisji, gdyż badanie to dotyczy oceny natury gospodarczej i społecznej, o tyle nie można zakwestionować tego, że w odniesieniu do oceny podziału dochodu z krajowej opłaty parafiskalnej, sądy krajowe mają najlepszą możliwość zebrania koniecznych informacji i dokonania oceny niezbędnej w tym zakresie na podstawie bazy danych, która powinna zwykle wynikać ze zgodności z właściwymi postanowieniami traktatu wywierającymi bezpośredni skutek i z innymi dokumentami dotyczącymi zarządzania podmiotami pobierającymi podatek i przyznającymi subwencje lub inne korzyści, zob. pkt 61 owego wyroku.

41 Zobacz podobnie wyrok z dnia 23 kwietnia 2002 r., Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, pkt 62.

80. W niniejszej sprawie odpowiedź na pytanie, czy sąd odsyłający może kontrolować warunek dotyczący siedziby z punktu widzenia art. 63 TFUE, zależy w konsekwencji od tego, czy warunek ten może być oceniany odrębnie, ponieważ nie jest niezbędny dla realizacji celu rozpatrywanego programu pomocy ani dla jego funkcjonowania. Przyznaję, że taka analiza nie jest oczywista, tym bardziej że Trybunał nie wypowiedział się jeszcze, o ile mi wiadomo, w przedmiocie sytuacji, w której sposób realizacji pomocy jest uważany za niezbędny do realizacji celu rozpatrywanego programu pomocy lub do jego funkcjonowania, wykluczając kompetencje sądu krajowego.

81. Moim zdaniem, sposób realizacji jest niezbędny do realizacji celu lub do funkcjonowania pomocy, jeśli jest elementem tworzącym pomoc lub dla niej kluczowym, a więc jego niezastosowanie prowadzi do zmiany zakresu lub głównych cech pomocy.

82. W niniejszej sprawie wydaje mi się, że – jak podnosi rząd niderlandzki – warunek dotyczący siedziby w Niderlandach jest niezbędny do realizacji celu lub do funkcjonowania rozpatrywanego programu pomocy.

83. Biorąc bowiem pod uwagę informacje dostarczone przez sąd odsyłający w przedmiocie celu spornego środka podatkowego, bezsporne jest, że niderlandzki ustawodawca ograniczył zakres systemu przewidzianego w art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od dywidend do spółek z siedzibą w Niderlandach, które nie podlegają podatkowi od osób prawnych. Jak bowiem podnosi rząd niderlandzki, przedsiębiorstwa prawa publicznego z siedzibą w Niderlandach, które są zwolnione z podatku od osób prawnych, nie mogą podlegać podatkowi od dywidend pobieranemu jako zaliczka na poczet podatku od osób prawnych. Dla uniknięcia dalszego obciążania w tym przypadku uzyskanych dywidend podatkiem od dywidend sporny środek podatkowy przewiduje zwrot pobranego podatku od dywidend.

84. Z tego uregulowania wynika, że warunek dotyczący siedziby w Niderlandach jest warunkiem przyznania pomocy, a tym samym określa beneficjentów pomocy. Warunek ten jest więc elementem tworzącym pomoc i dla niej kluczowym. Niezastosowanie tego warunku dotyczącego siedziby z powodu jego niezgodności, w ocenie sądu odsyłającego, z art. 63 TFUE prowadzi do przyznania pomocy osobom prawnym prawa publicznego posiadającym siedzibę w innym państwie członkowskim, które nie są zwolnione z podatku od osób prawnych w Niderlandach, ale znajdują się w porównywalnej sytuacji, co prowadzi do zmiany zakresu pomocy przewidzianego przez niderlandzkiego ustawodawcę.

85. Moim zdaniem oznacza to, że warunek dotyczący siedziby jest nierozzerwalnie związany z celem systemu spornego środka podatkowego, a więc jego wpływ na zgodność lub niezgodność pomocy w całości jest objęty wyłączną kompetencją Komisji zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 107 i 108 TFUE. Wynika z tego, że sąd odsyłający nie może zastosować art. 63 TFUE⁴².

86. Jakkolwiek sądy krajowe są zwykle zobowiązane do poszanowania postanowień traktatu wywierających bezpośredni skutek, to jednak uważam, że jeśli kryterium ustanowione w wyroku Iannelli i zastosowane w wyroku Nygård ma mieć rzeczywiste znaczenie, musi ono z wyżej wymienionych powodów znaleźć zastosowanie w sprawie w postępowaniu głównym i skutkować brakiem kompetencji sądu odsyłającego do kontrolowania zgodności spornego środka podatkowego z art. 63 TFUE.

⁴² Pragnę dodać, że przeciwne stanowisko prowadzi do szczególnej sytuacji, jak w sporze w postępowaniu głównym, w której orzeczenie uwzględniające roszczenie oparte na art. 63 TFUE skutkowałoby rozszerzeniem kręgu beneficjentów programu pomocy. Zgodnie z unijnymi zasadami pomocy państwa żadne przedsiębiorstwo nie może powoływać się na prawo do uzyskania pomocy państwa, zob. podobnie opinia rzecznika generalnego N. Wahla w sprawie Kotnik i in., C-526/14, EU:C:2016:102, pkt 79. Innymi słowy żadne państwo członkowskie nie może być uważane za zobowiązane do przyznania pomocy państwa przedsiębiorstwu, ponieważ decyzja o przyznaniu pomocy jest polityczną decyzją krajowych organów ustawodawczych i administracji. Gdyby prawo Unii mogło mimo to zgodnie z innymi postanowieniami, takimi jak art. 63 TFUE, zobowiązać sądy krajowe do wydania orzeczenia, którego skutki prowadzą do rozszerzenia zakresu stosowania programu pomocy, przeciwnie do intencji ustawodawcy, wydaje mi się, że prowadziłyby to do paradoksalnej sytuacji.

87. W konsekwencji proponuję Trybunałowi udzielenie na pytania prejudycjalne odpowiedzi, że art. 107 i 108 TFUE sprzeciwiają się temu, aby sąd krajowy dokonał oceny zgodności warunku dotyczącego siedziby zawartego w istniejącym programie pomocy z art. 63 TFUE, jeśli warunek ten, taki jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, jest nierozzerwalnie związany z programem pomocy, ponieważ jest on niezbędny do realizacji celu tego programu lub do jego funkcjonowania.

88. W przypadku gdyby Trybunał uznał, że wyżej wskazane orzecznictwo nie odbiera sądowi odsyłającemu możliwości kontrolowania zgodności warunku dotyczącego siedziby z art. 63 TFUE, dla uzupełnienia wyводу w następnej sekcji rozważę kwestię, czy prawo pomocy państwa sprzeciwia się temu, aby sąd krajowy uwzględnił na podstawie art. 63 TFUE roszczenie A-Fonds o zwrot.

3. W przedmiocie tego, czy prawo pomocy państwa sprzeciwia się temu, aby sąd krajowy uwzględnił roszczenie A-Fonds o zwrot podatku od dywidend na podstawie art. 63 TFUE (pytania prejudycjalne pierwsze i drugie)

89. Jak wyjaśniłem w pkt 31 niniejszej opinii, przedstawiając pytania prejudycjalne, sąd odsyłający oparł się na założeniu, zgodnie z którym sporny środek podatkowy stanowi istniejący program pomocy. Niemniej jednak, jak stwierdziła Komisja, okazało się, że sporny środek podatkowy był wielokrotnie zmieniany⁴³. Skoro sąd odsyłający nie przedstawił wystarczających informacji w przedmiocie tych zmian, nie jest wykluczone, że – jak również wskazała Komisja – wersja spornego środka podatkowego obowiązująca w trakcie okresu istotnego dla sporu w postępowaniu głównym stanowi nową pomoc w rozumieniu art. 1 lit. c) rozporządzenia nr 659/1999.

90. Z tego względu, aby udzielić odpowiedzi na pytania prejudycjalne, należy przeanalizować kolejno sytuacje, w których ten środek podatkowy stanowi istniejący lub nowy program pomocy.

91. W poniższych sekcjach przedstawię powody, dla których moim zdaniem w sytuacji istniejącego programu pomocy prawo pomocy państwa nie sprzeciwia się temu, aby sąd krajowy uwzględnił roszczenie o zwrot podatku od dywidend podniesione przez A-Fonds na podstawie art. 63 TFUE (sekcja a), a w sytuacji nowego programu pomocy art. 108 ust. 3 sprzeciwia się takiemu orzeczeniu (sekcja b).

a) W przedmiocie istniejącego programu pomocy

92. W sytuacji gdy sporny środek podatkowy stanowi istniejący program pomocy, należy go uważać za zgodny z prawem, ponieważ Komisja nie stwierdziła jego niezgodności z rynkiem Unii⁴⁴.

93. W takiej sytuacji wydaje się zatem, że prawo pomocy państwa nie sprzeciwia się temu, aby roszczenie A-Fonds o zwrot zostało uwzględnione. Innymi słowy, jeśli Trybunał nie zgodzi się z moją analizą kompetencji, oznacza to, moim zdaniem, że gdy w sprawie w postępowaniu głównym sąd odsyłający stwierdzi, że warunek dotyczący siedziby narusza art. 63 TFUE, ma on obowiązek odstąpić od stosowania tego warunku i uwzględnić roszczenie skarżącego w postępowaniu głównym o zwrot podatku od dywidend.

94. Przyznaję, że praktyczne konsekwencje takiego orzeczenia prowadzą do szczególnej sytuacji. Chociaż wydając takie orzeczenie, sąd krajowy usuwa zakłócenie konkurencji istniejące między przedsiębiorstwami publicznymi z siedzibą w Niderlandach a podmiotami publicznymi w innym państwie członkowskim, to takie orzeczenie może jednak jednocześnie wzmocnić zakłócający konkurencję skutek, jaki może wystąpić z punktu widzenia art. 107 ust. 2 i 3 TFUE.

⁴³ Zobacz pkt 36 niniejszej opinii.

⁴⁴ Zobacz pkt 49 niniejszej opinii.

95. Skoro takie orzeczenie rozszerza krąg beneficjentów istniejącego programu pomocy państwa, sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy omawiane orzeczenie sądowe może samo w sobie stanowić pomoc państwa, a dokładniej nową pomoc w rozumieniu art. 1 lit. c) rozporządzenia nr 659/1999, ponieważ zmienia istniejącą pomoc, a jeśli tak, czy istnieje obowiązek zgłoszenia Komisji takiego orzeczenia zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE.

96. Moim zdaniem orzeczenie sądu krajowego wydane w ramach jego kompetencji do ochrony swobodnego przepływu kapitału nie może stanowić samo w sobie środka pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

97. Jak podnoszą również A-Fonds i rząd niderlandzki, takie orzeczenie nie może bowiem być uważane za działanie państw członkowskich w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, co jest jednym z warunków uznania za „pomoc państwa”.

98. Pojęcie pomocy przewidziane w art. 107 ust. 1 TFUE odnosi się do decyzji państw członkowskich, poprzez które to decyzje państwa te, zmierzając do realizacji ich celów gospodarczych i społecznych, udostępniają środki przedsiębiorstwom lub innym podmiotom prawa, lub przyznają im korzyści, które mają promować realizację zamierzonych celów gospodarczych lub społecznych⁴⁵. Innymi słowy, decyzja o przyznaniu pomocy i zasady takiego środka są wyborem politycznym należącym do krajowych organów ustawodawczych i administracji, dokonywanym pod kontrolą Komisji i Trybunału.

99. W tym kontekście, jakkolwiek sądy krajowe są częścią państwa członkowskiego jako organy publiczne, to jednak ich zadaniem, jako niezawisłych sądów, jest zapewnienie poszanowania prawa Unii, a więc ich orzeczenia nie mogą być uważane za działanie państwa w rozumieniu wskazanego art. 107 ust. 1 TFUE, i stanowić jako takie środek pomocy państwa.

100. Dotyczy to sytuacji w sporze w postępowaniu głównym. Zwrot podatku jest jedynie konsekwencją wdrożenia przez sąd krajowy w ramach jego kompetencji swobody przepływu kapitału w konkretnym sporze.

101. W tym kontekście pragnę zauważyć, że orzeczenie to nie ma skutku erga omnes, lecz dotyczy wyłącznie sytuacji skarżącego w postępowaniu głównym. Kwestia tego, czy inne osoby prawne prawa publicznego niemające siedziby w Niderlandach mają również prawo uzyskać zwrot podatku, powołując się na art. 63 TFUE, wymaga, aby sąd odsyłający w świetle konkretnej oceny uznał, że ta osoba znajduje się w sytuacji porównywalnej z podmiotami publicznymi w Niderlandach niepodlegającymi niderlandzkiemu podatkowi od osób prawnych.

102. Z tego samego powodu ani przedmiotem, ani skutkiem orzeczenia sądu odsyłającego uwzględniającego roszczenie A-Fonds o zwrot nie jest zmiana przepisów ustawowych środka podatkowego przewidzianego w art. 10 ust. 1 ustawy o podatku od dywidend w sposób ogólny, a orzeczenie to pociągnie za sobą jedynie niemożność zastosowania warunku zawartego w krajowych przepisach sprzecznego z art. 63 TFUE, w konkretnym rozpoznawanym przez ten sąd sporze.

103. Gdyby jednak Trybunał miał uznać, że takie orzeczenie sądu krajowego może samo w sobie *skutkować* ustanowieniem środka pomocy w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, oraz że jest to nowa pomoc wywołująca obowiązek zgłoszenia przewidziany w art. 108 ust. 3 TFUE, pragnę zwrócić uwagę Trybunału na praktyczne trudności wynikające z takiego stanowiska. Prowadziłoby ono bowiem zgodnie z logiką sąd krajowy do zawieszenia postępowania w celu dokonania zgłoszenia, ewentualnie za pośrednictwem rządu państwa członkowskiego, swojego projektu orzeczenia pozwalającego,

⁴⁵ Zobacz w szczególności wyrok z dnia 27 marca 1980 r., *Denkavit italiana*, 61/79, EU:C:1980:100, pkt 31.

w ramach swoich skutków, na udzielenie nowej pomocy. Ponadto sąd krajowy mógłby wydać swoje orzeczenie dopiero po zatwierdzającej decyzji Komisji przyjętej, w razie potrzeby, po przeprowadzeniu formalnego postępowania sprawdzającego, co stanowiłoby proces całkowicie niemożliwy do realizacji⁴⁶.

104. Z art. 108 ust. 3 TFUE nie może moim zdaniem wynikać, że orzeczenie organu sądowego zostanie poddane interwencji Komisji, ponieważ podważa to zasady niezależności i bezstronności funkcji orzeczniczej, a także zasadę tajemnicy obrad sędziowskich. Jak podnosi rząd niderlandzki, obowiązek zgłoszenia projektów pomocy należy bowiem wyłącznie do organów państwa mających kompetencje do przyznawania pomocy, a więc w niniejszej sprawie do niderlandzkiego rządu lub niderlandzkiej administracji.

105. Wreszcie, pragnę zauważyć, że sąd odsyłający, przedstawiając pytania prejudycjalne, odnosi się do wyroku DEI⁴⁷. Jakkolwiek wyrok ten może, jak wskazuje sąd odsyłający, sugerować, że orzeczenie sądowe może, ogólnie rzecz ujmując, samo w sobie stanowić nową pomoc, ponieważ może skutkować zmianą istniejącej pomocy, i należałoby je zgłosić zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE, to jednak nie jestem pewien, że takie jest prawdziwe znaczenie tego wyroku.

106. Tak więc można byłoby również przyjąć, że Trybunał uznał po prostu w ramach odwołania, w odniesieniu do sytuacji całkowicie szczególnej i dotyczącej środka tymczasowego sądu krajowego orzekającego w przedmiocie środków tymczasowych, iż środek ten może mieć ten sam skutek co pomoc państwa, i że Trybunał nie mógł w sposób ogólny stwierdzić, iż sądy krajowe orzekające w przedmiocie środków tymczasowych są zwolnione z obowiązku przestrzegania art. 107 i 108 TFUE⁴⁸.

107. W każdym razie, biorąc pod uwagę wątpliwości co do prawdziwego zakresu tego wyroku, proponuję Trybunałowi skorzystanie ze sposobności pojawiającej się w sprawie w postępowaniu głównym do zmiany orzecznictwa wynikającego z omawianego wyroku DEI, jeśli znaczenie tego wyroku jest rzeczywiście takie, jakie wskazuje sąd odsyłający, albo do wyjaśnienia go.

108. Z powyższych względów proponuję Trybunałowi tytułem posiłkowym udzielenie na przedstawione pytania odpowiedzi, że w przypadku istniejącego programu pomocy, co do którego Komisja się nie wypowiedziała, prawo pomocy państwa nie sprzeciwia się temu, aby sąd krajowy uwzględnił roszczenie beneficjenta oparte na swobodnym przepływie kapitału w rozpoznawanym przez niego sporze. Takie orzeczenie nie stanowi samo w sobie pomocy państwa i nie pociąga za sobą żadnego obowiązku sądów krajowych do zgłoszenia go Komisji.

b) W przedmiocie nowej pomocy

109. W sytuacji gdy sporny środek podatkowy stanowi nowy program pomocy w rozumieniu art. 1 lit. c) rozporządzenia nr 659/1999, chodziło będzie o pomoc przyznaną bezprawnie w rozumieniu art. 1 lit. f) omawianego rozporządzenia, ponieważ ten program został wprowadzony z naruszeniem obowiązku zgłoszenia przewidzianego w art. 108 ust. 3 TFUE⁴⁹.

⁴⁶ Pragnę zresztą zauważyć, że zgłoszenia nowej pomocy należy dokonać za pomocą formularza notyfikacyjnego znajdującego się w części I załącznika I do rozporządzenia Komisji (WE) nr 794/2004 z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 traktatu WE. Pomimo że na mocy art. 3 ust. 1 owego rozporządzenia notyfikację tę należy przekazać Komisji za pośrednictwem stałego przedstawiciela danego państwa członkowskiego, zwracam niemiłej uwagę, że informacje, których należy udzielić w formularzu znajdującym się w części I załącznika I do tego rozporządzenia, są informacjami, których sędziowie sądów krajowych mogą nie być w stanie udzielić.

⁴⁷ Wyrok z dnia 26 października 2016 r., DEI i Komisja/Alouminion tis Ellados, C-590/14 P, EU:C:2016:797, pkt 59, 108.

⁴⁸ Zobacz w tym względzie w szczególności wyrok z dnia 26 października 2016 r., DEI i Komisja/Alouminion tis Ellados, C-590/14 P, EU:C:2016:797, pkt 59, 60, 103–108.

⁴⁹ Zobacz pkt 50 niniejszej opinii.

110. Powstaje następnie kwestia, czy pomimo niezgodności programu pomocy z art. 63 TFUE sąd odsyłający może być zobowiązany do odmówienia A-Fonds zwrotu podatku od dywidend w celu zastosowania się do zakazu wprowadzania w życie przewidzianego w art. 108 ust. 3 TFUE.

111. Pragnę zauważyć, że kwestia ta jest szczególna w tym znaczeniu, że konsekwencje, jakie należy wyciągnąć z naruszenia art. 63 TFUE, i konsekwencje wynikające z naruszenia obowiązku zgłoszenia, o którym mowa w art. 108 ust. 3 TFUE, są w rzeczywistości sprzeczne.

112. Podczas gdy naruszenie art. 63 TFUE pociąga za sobą niestosowanie przepisów krajowych, które są z nim sprzeczne⁵⁰, co w niniejszej sprawie prowadzi do zasady do przyznania A-Fonds zwrotu podatku od dywidend ze względu na niestosowanie warunku dotyczącego siedziby, naruszenie obowiązku zgłoszenia, o którym mowa w art. 108 ust. 3 TFUE, prowadzi natomiast do bezprawności i nieważności programu pomocy, co w niniejszej sprawie sprzeciwia się korzystaniu przez A-Fonds z tego zwrotu.

113. Tak więc, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału dotyczącym obowiązku zgłoszenia, o którym mowa w art. 108 ust. 3 TFUE, w przypadku naruszenia tego obowiązku sądy krajowe są zobowiązane do odstąpienia od stosowania przepisów krajowych wprowadzających niezgodne z prawem przywileje⁵¹. Jeśli bowiem krajowe środki pomocy naruszają zakaz, pociąga to za sobą skutek prawny w postaci ich bezprawności⁵², a w konsekwencji ich nieważność⁵³.

114. Jeśli chodzi w szczególności o zwrot podatku stanowiący bezprawnie przyznany środek pomocy, ponieważ przyznany z naruszeniem obowiązku zgłoszenia, Trybunał orzekł, że nie jest zgodne z interesem Unii zarządzenie takiego zwrotu na korzyść innych przedsiębiorstw, jeśli takie orzeczenie skutkuje rozszerzeniem kręgu beneficjentów pomocy, wzmacniając w ten sposób skutki tej pomocy zamiast je niwelować⁵⁴. Zdaniem Trybunału bowiem sądy krajowe po prostu nie mogą rozszerzyć pomocy na większą grupę beneficjentów⁵⁵.

115. Pragnę zauważyć, że sytuacja, w której zostało wydane wyżej wskazane orzecznictwo, różni się od sytuacji w postępowaniu głównym, ponieważ chodzi nie tylko o bezprawnie przyznaną pomoc, ale także o naruszenie art. 63 TFUE, któremu należy co do zasady zaradzić, uwzględniając roszczenie A-Fonds o zwrot podatku od dywidend.

116. Niemniej moim zdaniem w omawianej sytuacji nie będzie inaczej. Sądy krajowe muszą bowiem przestrzegać zakazu wprowadzania w życie w sposób ogólny i pełny. Należy chronić strony dotknięte zakłóceniem konkurencji wywołanym przez bezprawne przyznanie pomocy⁵⁶.

117. Dopóki Komisja nie zbadała zgodności pomocy z rynkiem Unii, nie jest moim zdaniem zgodne z prawem Unii zarządzenie pomocy na korzyść innych przedsiębiorstw, jeśli takie orzeczenie skutkuje rozszerzeniem kręgu beneficjentów pomocy, wzmacniając skutki tej bezprawnie przyznanej pomocy, ponieważ wprowadzonej bez wcześniejszego zatwierdzenia, zamiast je niwelować⁵⁷.

50 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., A, C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 27.

51 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r., Trapeza Eurobank Ergasias, C-690/13, EU:C:2015:235, pkt 53.

52 Zobacz wyroki: z dnia 27 października 2005 r., Distribution Casino France i in., od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, pkt 30; z dnia 8 grudnia 2011 r., Residex Capital IV, C-275/10, EU:C:2011:814, pkt 28.

53 Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 21 listopada 1991 r., Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires i Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, C-354/90, EU:C:1991:440, pkt 16, 17; z dnia 21 października 2003 r., van Calster i in., C-261/01 i C-262/01, EU:C:2003:571, pkt 63; z dnia 5 października 2006 r., Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, pkt 41; z dnia 12 lutego 2008 r., CELF i ministre de la Culture et de la Communication, C-199/06, EU:C:2008:79, pkt 40.

54 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 5 października 2006 r., Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, pkt 49.

55 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 5 października 2006 r., Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, pkt 50.

56 Wyrok z dnia 12 lutego 2008 r., CELF i ministre de la Culture et de la Communication, C-199/06, EU:C:2008:79, pkt 38.

57 Zobacz również podobnie opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Finanzamt Linz, C-66/14, EU:C:2015:242, pkt 27–30. Pragnę zauważyć, że uznając pierwsze pytanie prejudycjalne za niedopuszczalne w rozpatrywanej sprawie, Trybunał nie wypowiedział się bezpośrednio w tej kwestii.

118. Z tego względu, w sytuacji nowego i bezprawnego programu pomocy zakaz wprowadzania w życie, o którym mowa w art. 108 ust. 3 TFUE, sprzeciwia się temu, aby sąd odsyłający uwzględnił roszczenie A-Fonds o zwrot podatku od dywidend.

V. Wnioski

119. Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, proponuję Trybunałowi udzielenie na pytania przedstawione przez *Gerechtshof 's-Hertogenbosch* (sąd apelacyjny w 's-Hertogenbosch, Niderlandy) następującej odpowiedzi:

Artykuły 107 i 108 TFUE sprzeciwiają się temu, aby sąd krajowy dokonał oceny zgodności warunku dotyczącego siedziby zawartego w istniejącym programie pomocy z art. 63 TFUE, jeśli warunek ten, taki jak ten rozpatrywany w postępowaniu głównym, jest nierozdzielnie związany z programem pomocy, ponieważ jest niezbędny do realizacji jego celu lub do jego funkcjonowania.