



Zbiór Orzeczeń

Sprawa C-50/19 P

Sigma Alimentos Exterior SL przeciwko Komisji Europejskiej

Wyrok Trybunału (wielka izba) z dnia 6 października 2021 r.

Odwołanie – Pomoc państwa – Artykuł 107 ust. 1 TFUE – System podatkowy – Przepisy o podatku dochodowym od osób prawnych umożliwiające przedsiębiorstwom mającym rezydencję podatkową w Hiszpanii amortyzację wartości firmy wynikającej z nabycia udziałów w przedsiębiorstwach mających rezydencję podatkową poza tym państwem członkowskim – Pojęcie „pomocy państwa” – Warunek dotyczący selektywności – System odniesienia – Odstępstwo – Odmienne traktowanie – Uzasadnienie odmiennego traktowania

1. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie – Selektywny charakter środka – Środek przyznający korzyść podatkową – Parametr istotny dla ustalenia selektywności środka – Wprowadzenie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej zróżnicowania, które nie jest uzasadnione charakterem i strukturą ogólnego systemu podatkowego (art. 107 ust. 1 TFUE)*

(zob. pkt 27–32, 72, 74, 83)

2. *Odwołanie – Zarzuty – Zarzut podniesiony po raz pierwszy w odwołaniu – Niedopuszczalność – Zarzut mający wyłącznie na celu zakwestionowanie zasadności zaskarżonego wyroku – Zarzut, którego źródłem jest sam zaskarżony wyrok – Dopuszczalność (art. 256 ust. 1 TFUE; statut Trybunału Sprawiedliwości, art. 58; regulamin Trybunału, art. 170 § 1)*

(zob. pkt 38–41, 59, 79, 87, 95)

3. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie – Selektywny charakter środka – Środek przyznający korzyść podatkową – Środek o ogólnym charakterze mający zastosowanie bez rozróżnienia do wszystkich podmiotów gospodarczych – Korzyść niezależna od szczególnych cech przedsiębiorstwa – Środek, który można uznać za selektywny (art. 107 ust. 1 TFUE)*

(zob. pkt 49)

4. *Odwołanie – Zarzuty – Błędna ocena okoliczności faktycznych i dowodów – Niedopuszczalność – Kontrola przez Trybunał oceny okoliczności faktycznych i dowodów – Wykluczenie, z wyjątkiem przypadku ich przeinaczenia – Kontrola przez Trybunał kwalifikacji prawnej nadanej okolicznościom faktycznym sporu – Włączenie*
(art. 256 TFUE; statut Trybunału Sprawiedliwości, art. 58 akapit pierwszy)

(zob. pkt 62)
5. *Skarga o stwierdzenie nieważności – Właściwość sądu Unii – Wykładnia uzasadnienia aktu administracyjnego – Granice – Dopuszczalność zarzutu odwołania, który dotyczy zastąpienia uzasadnienia*
(art. 263, 264 TFUE)

(zob. pkt 63, 64)
6. *Odwołanie – Zarzuty – Elementy uzasadnienia wyroku naruszające prawo Unii – Sentencja oparta na innych podstawach prawnych – Oddalenie*
(art. 256 ust. 1 akapit drugi, TFUE; statut Trybunału Sprawiedliwości, art. 58 akapit pierwszy)

(zob. pkt 71)
7. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie – Selektyny charakter środka – Pomoc podatkowa związana z eksportem – Włączenie – Warunki*
(art. 107 ust. 1 TFUE)

(zob. pkt 73)
8. *Pomoc przyznawana przez państwa – Pojęcie – Selektyny charakter środka – Odstępstwo od powszechnego systemu podatkowego – Zróżnicowanie przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej – Kryteria oceny – Porównanie w świetle zamierzonego celu powszechnego systemu podatkowego, traktowanego jako całość*
(art. 107 ust. 1 TFUE)

(zob. pkt 89)
9. *Odwołanie – Zarzuty – Zarzut skierowany przeciwko elementowi uzasadnienia wyroku niekoniecznemu dla uzasadnienia jego sentencji – Zarzut bezskuteczny*
(art. 256 ust. 1 TFUE; statut Trybunału Sprawiedliwości art. 56 akapit pierwszy)

(zob. pkt 91)

Streszczenie

Trybunał oddalił odwołania od wyroków Sądu potwierdzających uznanie hiszpańskiego systemu podatkowego dotyczącego amortyzacji finansowej wartości firmy (goodwill) za pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym

W 2007 r. w następstwie licznych zapytań na piśmie zadanych przez członków Parlamentu Europejskiego oraz skargi prywatnego podmiotu gospodarczego Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające w sprawie zgodności hiszpańskiego prawodawstwa podatkowego dotyczącego amortyzacji finansowej wartości firmy (goodwill) w przypadku nabycia udziałów przez spółki będące rezydentami w innych przedsiębiorstwach z postanowieniami traktatu FUE w dziedzinie pomocy państwa.

Na mocy środka podatkowego wprowadzonego w 2001 r. do hiszpańskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (zwanego dalej „przedmiotowym środkiem podatkowym”) finansowa wartość firmy wynikająca z nabycia przez przedsiębiorstwo będącego rezydentem co najmniej 5% udziałów w spółce zagranicznej może zostać odliczona w formie amortyzacji od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych należnego od przedsiębiorstwa będącego rezydentem, pod warunkiem że owe nabyte udziały posiada ono nieprzerwanie co najmniej przez rok. Natomiast nabycie udziałów przez opodatkowane w Hiszpanii przedsiębiorstwa w innych przedsiębiorstwach będących rezydentami nie prowadzi do amortyzacji finansowej wartości firmy, z wyjątkiem przypadku połączenia przedsiębiorstw.

Decyzjami z dnia 28 października 2009 r.^{1.} i z dnia 12 stycznia 2011 r.^{2.} (zwanymi dalej „spornymi decyzjami”) Komisja stwierdziła, że przedmiotowy środek podatkowy stanowi system pomocy niezgodny z rynkiem wewnętrznym, i nakazała Hiszpanii odzyskanie przyznanej pomocy.

Rozpoznając szereg skarg o stwierdzenie nieważności wniesionych przez przedsiębiorstwa mające siedzibę w Hiszpanii^{3.}, Sąd stwierdził nieważność wspomnianych decyzji w wyrokach z dnia 7 listopada 2014 r.^{4.}, uznając, że Komisja nie wykazała selektywnego charakteru przedmiotowego środka podatkowego – ponieważ selektywność była jednym z koniecznych i kumulatywnych kryteriów pozwalających uznać środek krajowy za pomoc państwa.

¹ Decyzja Komisji 2011/5/WE z dnia 28 października 2009 r. w sprawie amortyzacji podatkowej finansowej wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) wdrożonej przez Hiszpanię (Dz.U. 2011, L 7, s. 48).

² Decyzja Komisji 2011/282/WE z dnia 12 stycznia 2011 r. w sprawie amortyzacji podatkowej finansowej wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) wdrożonej przez Hiszpanię (Dz.U. 2011, L 135, s. 1). Decyzja ta była przedmiotem dwóch sprostowań opublikowanych w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej w dniach 3 marca 2011 r. i 26 listopada 2011 r.

³ W szczególności Autogrill España SA (obecnie World Duty Free Group SA), Banco Santander SA i Santusa Holding SL.

⁴ Wyroki z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, EU:T:2014:939) oraz Banco Santander i Santusa/Komisja (T-399/11, EU:T:2014:938, komunikat prasowy 145/14).

W następstwie odwołań wniesionych przez Komisję Trybunał uchylił wspomniane wyroki na tej podstawie, że opierały się one zasadniczo na błędnej koncepcji warunku selektywności korzyści i przekazał sprawę Sądowi do ponownego rozpoznania⁵. Przy ponownym rozpoznaniu Sąd potwierdził selektywny charakter przedmiotowego środka podatkowego i oddalił skargi o stwierdzenie nieważności spornych decyzji⁶.

Rozpatrując odwołania wniesione tym razem przez przedsiębiorstwa skarżące w pierwszej instancji oraz przez Królestwo Hiszpanii (zwane dalej „wnoszącymi odwołanie”), Trybunał, orzekający w składzie wielkiej izby, oddalił te odwołania, uściślając swoje orzecznictwo w dziedzinie selektywności środków podatkowych.

Ocena Trybunału

Przed wszystkim Trybunał nie uwzględnił podstaw niedopuszczalności podniesionych przez Komisję, zdaniem której pewne argumenty wysunięte przez wnoszące odwołanie w ramach ich odwołań nie zostały podniesione przed Sądem.

W tym względzie Trybunał przypominał, że zarzuty i argumenty, których źródło stanowi sam zaskarżony wyrok i których przedmiotem jest krytyka zasadności tego wyroku pod względem prawnym, nie mogą być uznane za zmieniające przedmiot sporu przed Sądem. Tak więc argumenty, za pomocą których wnoszące odwołanie podważają konsekwencje wyciągnięte z rozstrzygnięcia prawnego, jakie Sąd sam podjął w odniesieniu do dyskutowanych przed nim zarzutów, są dopuszczalne.

Co się tyczy selektywności przedmiotowego środka podatkowego, Trybunał wyjaśnił następnie, że sama okoliczność, iż środek ów ma charakter generalny, ponieważ może a priori przysparzać korzyści wszystkim przedsiębiorstwom podlegającym podatkowi dochodowemu od osób prawnych zaleźnie od tego, czy przeprowadzają one pewne transakcje, czy też ich nie przeprowadzają, nie wyklucza tego, że może on mieć selektywny charakter. Zostało bowiem ustalone, że warunek selektywności jest spełniony, jeżeli Komisji uda się wykazać, iż taki środek stanowi odstępstwo od normalnego systemu podatkowego obowiązującego w danym państwie członkowskim, wprowadzając zatem – poprzez swoje konkretne skutki – zróżnicowane traktowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego normalnemu systemowi podatkowemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

Aby móc uznać krajowy środek podatkowy za selektywny, Komisja powinna zastosować metodę w trzech etapach. Przed wszystkim powinna wskazać powszechny lub normalny system podatkowy obowiązujący w państwie członkowskim. Następnie powinna wykazać, że przedmiotowy środek podatkowy stanowi odstępstwo od owego systemu odniesienia, ponieważ wprowadza zróżnicowanie wśród przedsiębiorstw znajdujących się – w świetle celu przyświecającego temu powszechnemu lub normalnemu systemowi podatkowemu – w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Wreszcie powinna zbadać, czy wprowadzone zróżnicowanie jest uzasadnione, jako że wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który się wpisuje.

⁵ Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, komunikat prasowy 139/16.)

⁶ Wyroki: z dnia 15 listopada 2018 r., Banco Santander/Komisja (T-227/10, niepublikowany, EU:T:2018:785), Sigma Alimentos Exterior/Komisja (T-239/11, niepublikowany, EU:T:2018:781), Axa Mediterranean/Komisja (T-405/11, niepublikowany, EU:T:2018:780), Prosegur Compañía de Seguridad/Komisja (T-406/11, niepublikowany, EU:T:2018:793), World Duty Free Group/Komisja (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784); Banco Santander i Santusa/Komisja (T-399/11 RENV, EU:T:2018:787, komunikat prasowy 175/18).

W świetle tych rozważań w **sprawach C-51/19 P i C-64/19 P, C-52/19 P, C-53/19 P i C-65/19 P, C-54/19 P i C-55/19 P** Trybunał rozważył podniesione przez wnoszących odwołanie zastrzeżenie dotyczące rzekomego błędu popełnionego przez Sąd przy określaniu systemu odniesienia.

W tym kontekście Trybunał zauważył, że określenie systemu odniesienia musi wynikać z obiektywnej oceny treści, systematyki i konkretnych skutków przepisów mających zastosowanie na mocy prawa krajowego. Jeżeli badany środek podatkowy jest nierozzerwalnie związany z ogólnym systemem podatkowym danego państwa członkowskiego, należy odwołać się do tego systemu. Natomiast, jeżeli okazuje się, że taki środek daje się wyraźnie oddzielić od wspomnianego systemu ogólnego, nie można wykluczyć, że ramy odniesienia, które należy wziąć pod uwagę, są węższe niż ten ogólny system, a nawet że są one tożsame z samym środkiem, gdy jawi się on jako norma z własną samodzielną logiką prawną. Ponadto przy określaniu systemu odniesienia Komisja powinna uwzględnić cechy konstytutywne podatku określone przez dane państwo członkowskie. Natomiast na tym pierwszym etapie badania selektywności nie należy uwzględniać celów realizowanych przez prawodawcę przy przyjmowaniu badanego środka.

W niniejszym przypadku Trybunał uznał przede wszystkim, że ze spornych decyzji jasno wynika, iż system odniesienia przyjęty przez Komisję stanowią ogólne przepisy systemu podatku dochodowego od osób prawnych regulujące wartość firmy w ogóle.

Następnie odrzucił argument wnoszących odwołanie, w myśl którego w celu określenia systemu odniesienia Sąd oparł się na technice legislacyjnej wybranej przez ustawodawcę krajowego w celu przyjęcia przedmiotowego środka podatkowego, a mianowicie na wprowadzeniu odstępstwa od normy ogólnej.

W tym względzie Trybunał wskazał, że zastosowanie przez ustawodawcę krajowego danej techniki legislacyjnej, takiej jak wprowadzenie odstępstwa od normy ogólnej, nie mogłoby wystarczyć do określenia systemu odniesienia właściwego na potrzeby analizy selektywności. Taki charakter odstępstwa może jednak okazać się istotny, gdy wynika z niego, jak w niniejszym przypadku, że rozróżnia się dwie kategorie podmiotów gospodarczych, które są a priori poddane zróżnicowanemu traktowaniu, czyli podmioty gospodarcze objęte środkiem stanowiącym odstępstwo oraz podmioty gospodarcze, które nadal podlegają powszechnemu systemowi podatkowemu. Tak więc Sąd, w celu zbadania selektywnego charakteru rozpatrywanego środka podatkowego, słusznie uwzględnił między innymi okoliczność, że ma on charakter odstępstwa.

W sprawie C-50/19 P Trybunał podkreślił ponadto, że środek krajowy może mieć charakter selektywny nawet w przypadku gdy korzyść, jaką zapewnia, zależy nie od cech przedsiębiorstwa będącego jego beneficjentem, lecz od transakcji, którą zdecyduje się ono zrealizować lub której nie zdecyduje się zrealizować. Tak więc dany środek może zostać uznany za selektywny, nawet jeśli nie wskazuje ex ante konkretnej kategorii beneficjentów i jeśli wszystkie przedsiębiorstwa mające siedzibę na terytorium danego państwa członkowskiego, niezależnie od ich wielkości, formy prawnej, sektora działalności lub innych właściwych im cech charakterystycznych, mają potencjalny dostęp do korzyści przewidzianej przez ten środek, pod warunkiem że dokonują szczególnego rodzaju inwestycji. Stwierdzenie selektywności nie musi bowiem wynikać ze stwierdzenia niemożności skorzystania przez pewne przedsiębiorstwa z przewidzianej w ramach tego środka ulgi ze względu na jego cechy własne, lecz może wynikać z samego stwierdzenia, że istnieje transakcja, która wprawdzie jest porównywalna z tą, od której zależy przyznanie danej korzyści, ale nie daje prawa do tej korzyści, sprzyjając w konsekwencji jedynie przedsiębiorstwom, które zdecydują się na przeprowadzenie tej drugiej transakcji.

Wreszcie Trybunał stwierdził, że we wszystkich rozpatrywanych sprawach Sąd, w ramach drugiego etapu analizy dotyczącej selektywności wskazując utrzymanie pewnej spójności pomiędzy traktowaniem podatkowym a traktowaniem księgowym wartości firmy jako cel systemu odniesienia, zastąpił uzasadnienie spornych decyzji własnym uzasadnieniem i dopuścił się w ten sposób naruszenia prawa.

Błąd ten nie może jednak prowadzić do uchylenia zaskarżonych wyroków, ponieważ ich sentencje opierają się na innych podstawach prawnych. W tym względzie Trybunał wskazał, że Sąd słusznie powołał się na orzecznictwo, zgodnie z którym ocena porównywalności, którą należy przeprowadzić w ramach drugiego etapu analizy selektywności, powinna mieć miejsce w świetle celu systemu odniesienia, a nie celu spornego środka. Zatem Sąd słusznie stwierdził, że przedsiębiorstwa nabywające udziały w spółkach niebędących rezydentami znajdują się, w świetle celu przyświecającego traktowaniu pod względem podatkowym wartości firmy, w sytuacji prawnej i faktycznej porównywalnej z sytuacją przedsiębiorstw nabywających udziały w spółkach będących rezydentami. W tym względzie wnoszące odwołanie nie zdołały w szczególności wykazać, że przedsiębiorstwa dokonujące nabycia udziałów w spółkach niebędących rezydentami znajdują się w sytuacji prawnej i faktycznej innej niż sytuacja przedsiębiorstw dokonujących nabycia udziałów w Hiszpanii, a zatem z tą sytuacją nieporównywalnej.