



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
GIOVANNIEGO PITRUZZELLI
przedstawiona w dniu 21 stycznia 2021 r.¹

Sprawa C-52/19 P

Banco Santander, SA
przeciwko

Komisji Europejskiej

Odwołanie – Przepisy dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych zezwalające przedsiębiorstwom posiadającym rezydencję podatkową w Hiszpanii na amortyzację wartości firmy wynikającej z nabycia udziałów w spółkach posiadających rezydencję podatkową za granicą – Pojęcie pomocy państwa – Selektyność

1. Przedmiotem niniejszej sprawy jest odwołanie wniesione przez Banco Santander, SA (zwaną dalej „Banco Santander”) od wyroku z dnia 15 listopada 2018 r., Banco Santander/Komisja² (zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem”), w którym Sąd oddalił wniesioną przez Banco Santander na podstawie art. 263 TFUE skargę o stwierdzenie nieważności art. 1 ust. 1 decyzji 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 wdrożonej przez Hiszpanię (zwaną dalej „sporną decyzją”) ³ oraz, tytułem żądania ewentualnego, art. 4 tej decyzji.

2. Niniejsze odwołanie stanowi część szeregu ośmiu równoległych spraw mających za przedmiot uchylenie wyroków, w których Sąd oddalił skargi wniesione przez określone spółki hiszpańskie na sporną decyzję oraz decyzję Komisji 2011/282/UE z dnia 12 stycznia 2011 r. w sprawie amortyzacji podatkowej finansowej wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach wdrożonej przez Hiszpanię (zwaną dalej „decyzją z dnia 12 stycznia 2011 r.”) ⁴.

I. Okoliczności faktyczne, sporny środek i sporna decyzja

3. W dniu 10 października 2007 r., w następstwie wielu zapytań na piśmie skierowanych do Komisji w latach 2005–2006 przez członków Parlamentu Europejskiego oraz w związku ze skargą prywatnego podmiotu gospodarczego skierowaną do tej instytucji w 2007 r. Komisja Europejska

¹ Język oryginału: włoski.

² T-227/10, niepublikowany, EU:T:2018:785.

³ C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (Dz.U. 2011, L 7, s. 48).

⁴ C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) wdrożonej przez Hiszpanię (Dz.U. 2011, L 135, s. 1). Pozostałe sprawy, w których przedstawiam opinię w dniu dzisiejszym, to: sprawy połączone C-51/19 P, World Duty Free Group/Komisja i C-64/19 P, Hiszpania/Komisja, C-53/19 P, Banco Santander i Santusa/Komisja i C-65/19 P, Hiszpania/Komisja, a także sprawy C-50/19 P, Sigma/Komisja, C-54/19 P, Axa Mediterranean/Komisja i C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridad/Komisja.

przyjęła decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, o którym mowa w obecnym art. 108 ust. 2 TFUE⁵ (zwaną dalej „decyzją o wszczęciu postępowania”), w odniesieniu do mechanizmu przewidzianego w art. 12 ust. 5, wprowadzonego do Ley del Impuesto sobre Sociedades (hiszpańskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) w drodze Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (ustawy nr 24/2001 w sprawie środków podatkowych, administracyjnych i z zakresu spraw społecznych) z dnia 27 grudnia 2001 r.⁶ i przejętego przez Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (królewski dekret ustawodawczy nr 4/2004 w sprawie zatwierdzenia ujednoliconego tekstu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanego dalej „TRLIS”) z dnia 5 marca 2004 r. (zwanego dalej „spornym środkiem”). W ramach spornego środka przewidziano, że w przypadku nabycia udziałów w „spółce zagranicznej” przez przedsiębiorstwo podlegające opodatkowaniu w Hiszpanii – w sytuacji gdy nabycie to dotyczy co najmniej 5% udziałów i pozostają one własnością nabywcy nieprzerwanie przez okres co najmniej jednego roku, wynikająca z tego nabycia udziałów wartość⁷ finansowa firmy⁸ może zostać odliczona w postaci amortyzacji od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, którego przedsiębiorstwo to jest płatnikiem. W ramach spornego środka wyjaśniono, że za „spółkę zagraniczną” uznawana jest spółka opodatkowana podatkiem identycznym z tym, jaki znajduje zastosowanie w Hiszpanii, i osiągająca swe przychody głównie z działalności gospodarczej prowadzonej za granicą.

4. W dniu 28 października 2009 r. Komisja wydała sporną decyzję, w której zakończyła formalne postępowanie wyjaśniające dotyczące nabycia udziałów w Unii Europejskiej. Po wskazaniu w motywie 19 tej decyzji, że „[z]godnie z hiszpańskimi zasadami polityki podatkowej, z wyjątkiem przedmiotowego środka, wartość firmy może być amortyzowana jedynie w następstwie połączenia jednostek gospodarczych na skutek nabycia lub wniesienia aktywów posiadanych przez niezależne przedsiębiorstwa bądź w następstwie operacji połączenia lub rozłączenia”, oraz po uściśleniu w motywie 20, że „[p]ojęcie finansowej wartości firmy na mocy [spornego środka] wprowadza [...] do dziedziny nabywania udziałów pojęcie, które jest zazwyczaj używane w przypadku przenoszenia aktywów lub w przypadku transakcji połączenia jednostek gospodarczych”, Komisja uznała, że sporny środek jest selektywny, ponieważ faworyzuje jedynie pewne grupy przedsiębiorstw, które dokonują określonych inwestycji za granicą, oraz że ten szczególnie charakter nie jest uzasadniony charakterem systemu. Zdaniem Komisji wniosek ten jest zasadny bez względu na to, czy jako system odniesienia przyjmie się przepisy dotyczące traktowania pod względem podatkowym finansowej wartości firmy w ramach hiszpańskiego systemu podatkowego (zob. motywy 89, 92–114), czy też traktowanie pod względem podatkowym wartości firmy wynikającej z interesu gospodarczego nabytego w przedsiębiorstwie mającym siedzibę w państwie innym niż Hiszpania (zob. motywy 89, 115–119). W art. 1 ust. 1 tej decyzji Komisja uznała, że „[p]rogram pomocy wdrożony przez Hiszpanię na mocy [spornego środka] [...] jest

⁵ Dz.U. 2007, C 311, s. 21.

⁶ BOE nr 61 z dnia 11 marca 2004 r., s. 10951.

⁷ Wartość firmy jest zdefiniowana w motywie 18 spornej decyzji jako „wartość ogólnie poważanej nazwy firmy, dobrych stosunków z klientami, kwalifikacji pracowników i innych podobnych czynników, które w przyszłości mają przekładać się na większe niż widoczne zyski”, odpowiadająca „cenie nabycia przedsiębiorstwa stanowiącej nadwyżkę w stosunku do wartości rynkowej aktywów przedsiębiorstwa”, która zgodnie z hiszpańskimi zasadami rachunkowości powinna być zaksięgowana jako oddzielne wartości niematerialne i prawne po przejęciu kontroli nad spółką nabywaną przez nabywające przedsiębiorstwo.

⁸ W motywie 20 spornej decyzji stwierdza się, że „finansowa wartość firmy” stosowana w hiszpańskim systemie podatkowym to wartość, która zostałaby zaksięgowana w przypadku połączenia przedsiębiorstwa posiadającego udziały ze spółką nabywaną.

niezgodny ze wspólnym rynkiem, jeżeli chodzi o pomoc przyznawaną beneficjentom w zakresie wewnątrzspółnotowego nabycia udziałów”, a w art. 4 nakazała odzyskanie pomocy odpowiadającej obniżkom podatków przyznanym w ramach tego programu⁹.

5. Komisja nie zamknęła wszczętego formalnego postępowania wyjaśniającego w odniesieniu do nabycia udziałów poza Unią do czasu uzyskania dalszych informacji, które władze hiszpańskie zobowiązały się jej dostarczyć. Ta część postępowania zakończyła się wydaniem w dniu 12 stycznia 2011 r. decyzji, w której Komisja uznała program pomocy wdrożony przez Hiszpanię na mocy spornego środka za niezgodny z rynkiem wewnętrznym również w zakresie, w jakim ma on zastosowanie do nabycia udziałów w przedsiębiorstwach mających siedzibę poza Unią.

II. Postępowanie przed Sądem i zaskarżony wyrok

6. Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 18 maja 2010 r. Banco Santander wniósł skargę o stwierdzenie nieważności spornej decyzji. Postępowanie zostało zawieszono na okres od dnia 13 marca do dnia 7 listopada 2014 r., to znaczy do dnia wydania przez Sąd wyroku z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja¹⁰ (zwanego dalej „wyrokiem Autogrill España/Komisja”), w którym stwierdzono nieważność spornej decyzji na tej podstawie, że Komisja błędnie zastosowała przewidzianą w art. 107 ust. 1 TFUE przesłankę selektywności. Sąd stwierdził również nieważność decyzji z dnia 12 stycznia 2011 r. wyrokiem z dnia 7 listopada 2014 r., Banco Santander i Santusa/Komisja¹¹ (zwanym dalej „wyrokiem Banco Santander i Santusa/Komisja”).

7. Pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 19 stycznia 2015 r. Komisja wniosła odwołanie od wyroku Autogrill España/Komisja. Odwołanie to, zarejestrowane pod numerem C-20/15 P, zostało połączone z odwołaniem zarejestrowanym pod numerem C-21/15 P, które Komisja wniosła od wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja. Postanowieniami prezesa Trybunału z dnia 19 maja 2015 r. Republika Federalna Niemiec, Irlandia i Królestwo Hiszpanii zostały dopuszczone do udziału w sprawach połączonych w charakterze interwenientów popierających żądania WDFG oraz Banco Santander i Santusy. Wyrokiem z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in.¹² (zwanym dalej „wyrokiem WDFG”) Trybunał uchylił wyrok Autogrill España/Komisja, przekazał sprawę Sądowi do ponownego rozpoznania, zastrzegając rozstrzygnięcie o kosztach w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie. Trybunał uchylił również wyrok Banco Santander i Santusa/Komisja.

8. Postępowanie przed Sądem, które zostało ponownie zawieszono od dnia 9 marca 2015 r., zostało wznowione w dniu 21 grudnia 2016 r. i zakończyło się wydaniem zaskarżonego wyroku, w którym Sąd oddalił skargę Banco Santander i obciążył go kosztami postępowania.

⁹ W art. 1 ust. 2 spornej decyzji wyłączono z uznania za niezgodne ze wspólnym rynkiem i z nakazu odzyskania obniżki podatków, z których beneficjenci korzystali w zakresie wewnątrzspółnotowego nabycia udziałów na mocy spornego środka i które „wiążą się z udziałami posiadanymi bezpośrednio lub pośrednio w zagranicznych przedsiębiorstwach spełniających odpowiednie warunki programu pomocy do dnia 21 grudnia 2007 r., z wyjątkiem warunku dotyczącego posiadania tych udziałów przez nieprzerwany okres co najmniej jednego roku”. Komisja uznała bowiem, że do tej daty (odpowiadającej publikacji w Dzienniku Urzędowym decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego) beneficjenci spornego środka mieli uzasadnione oczekiwania co do zgodności z prawem tego środka (zob. motywy 165–168 spornej decyzji).

¹⁰ T-219/10, EU:T:2014:939.

¹¹ T-399/11, EU:T:2014:938.

¹² C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981.

III. Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron

9. Pismem złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 25 stycznia 2019 r. Banco Santander wniósł niniejsze odwołanie. Spółka ta wnosi o uchylenie zaskarżonego wyroku, stwierdzenie nieważności spornej decyzji w następstwie uwzględnienia jej skargi do Sądu oraz o obciążenie Komisji kosztami postępowania. Komisja wnosi o oddalenie odwołania i obciążenie spółki wnoszącej odwołanie kosztami postępowania.

IV. Analiza

A. Uwagi wstępne

10. W celu zbadania obecnego stanu orzecznictwa w dziedzinie selektywności środków podatkowych, a w szczególności w celu przedstawienia trzyetapowej metody analizy selektywności opracowanej przez Trybunał odsyłam do uwag poczynionych i kryteriów przypomnianych w pkt 11–21 mojej opinii w sprawach połączonych C-51/19 P, World Duty Free Group/Komisja, i C-64/19 P, Hiszpania/Komisja, przedstawionej w dniu dzisiejszym. Zarzuty szczegółowe podniesione przez Banco Santander zostaną zbadane właśnie w świetle tych uwag i kryteriów. W odniesieniu do skutków wyroku WDFG dla celów rozpatrzenia niniejszego odwołania odsyłam natomiast do pkt 23–27 wspomnianej wyżej opinii.

B. W przedmiocie odwołania

11. Banco Santander podnosi jedyny zarzut na poparcie swojego odwołania, dotyczący błędnej wykładni art. 107 ust. 1 TFUE w odniesieniu do kryterium selektywności. Zarzut ten dzieli się na cztery części tytułem żądania głównego i dwie części tytułem żądania ewentualnego.

1. W przedmiocie części pierwszej jedyne zarzutu odwołania: błąd w określeniu systemu odniesienia

12. Zarzuty szczegółowe podniesione w ramach części pierwszej jedyne zarzutu odwołania Banco Santander dotyczą pierwszego etapu analizy selektywności, mającego na celu określenie systemu odniesienia. W odniesieniu do pojęcia „systemu odniesienia” i kryteriów mających zastosowanie do jego określenia, odsyłam do uwag poczynionych w pkt 37–51 mojej opinii w sprawach połączonych C-51/19 P, World Duty Free Group/Komisja, i C-64/19 P, Hiszpania/Komisja, przedstawionej w dniu dzisiejszym.

a) W przedmiocie pierwszego zarzutu szczegółowego podniesionego w części pierwszej jedyne zarzutu odwołania

13. Ponieważ zastrzeżenia podniesione w ramach rozpatrywanego zarzutu szczegółowego oraz argumenty podniesione na poparcie tych zastrzeżeń są identyczne z zastrzeżeniami i argumentami podniesionymi w ramach pierwszego zarzutu szczegółowego części pierwszej jedyne zarzutu odwołania spółki World Duty Free Group w sprawie C-51/19 P, w celu ich zbadania ograniczę się do odesłania mutatis mutandis do pkt 31–36 mojej opinii w sprawach połączonych C-51/19 P i C-64/19 P, przedstawionej w dniu dzisiejszym, w odniesieniu do zarzutu niedopuszczalności podniesionego przez Komisję, oraz do pkt 52–59 wspomnianej opinii

w odniesieniu do istoty sprawy. Z tych samych względów, które zostały przedstawione w wymienionych punktach, proponuję, aby Trybunał oddalił pierwszy zarzut szczegółowy części pierwszej jedyne go zarzutu odwołania Banco Santander.

b) W przedmiocie drugiego zarzutu szczegółowego podniesionego w części pierwszej jedyne go zarzutu odwołania

14. Ponieważ zastrzeżenia podniesione w ramach drugiego zarzutu szczegółowego części pierwszej jedyne go zarzutu odwołania Banco Santander oraz argumenty podniesione na poparcie tych zastrzeżeń są identyczne z zastrzeżeniami i argumentami podniesionymi w ramach drugiego zarzutu szczegółowego części pierwszej jedyne go zarzutu odwołania spółki World Duty Free Group w sprawie C-51/19 P, w celu ich zbadania ograniczę się do odesłania mutatis mutandis do pkt 62–82 mojej opinii w sprawach połączonych C-51/19 P i C-64/19 P, przedstawionej w dniu dzisiejszym, w których proponuję, aby oddalić wszystkie te zastrzeżenia. Z tych samych względów, które zostały przedstawione w wymienionych punktach, proponuję, aby Trybunał oddalił drugi zarzut szczegółowy części pierwszej jedyne go zarzutu odwołania Banco Santander.

c) W przedmiocie trzeciego zarzutu szczegółowego podniesionego w części pierwszej jedyne go zarzutu odwołania

15. Ponieważ zastrzeżenia podniesione w ramach trzeciego zarzutu szczegółowego części pierwszej jedyne go zarzutu odwołania Banco Santander oraz argumenty podniesione na poparcie tych zastrzeżeń są identyczne z zastrzeżeniami i argumentami podniesionymi w ramach trzeciego zarzutu szczegółowego części pierwszej jedyne go zarzutu odwołania spółki World Duty Free Group w sprawie C-51/19 P, w celu ich zbadania ograniczę się do odesłania mutatis mutandis do pkt 85–87 mojej opinii w sprawach połączonych C-51/19 P i C-64/19 P, przedstawionej w dniu dzisiejszym. Z tych samych względów, które zostały przedstawione w wymienionych punktach, proponuję, aby Trybunał oddalił trzeci zarzut szczegółowy części pierwszej jedyne go zarzutu odwołania Banco Santander.

2. W przedmiocie części drugiej jedyne go zarzutu odwołania: błąd w określeniu celu, ze względu na który należy przeprowadzić badanie porównywalności

16. Zarzuty szczegółowe podniesione przez Banco Santander w ramach części drugiej jedyne go zarzutu odwołania dotyczą pkt 130–151 zaskarżonego wyroku i mają na celu podważenie uzasadnienia tego wyroku, w którym Sąd określił cel systemu odniesienia oraz porównał w świetle tego celu sytuację przedsiębiorstw będących beneficjentami korzyści ustanowionej przez sporny środek z sytuacją przedsiębiorstw, które są pozbawione owej korzyści.

17. Ponieważ zastrzeżenia podniesione w ramach tej części odwołania Banco Santander oraz argumenty podniesione na poparcie tych zastrzeżeń są identyczne z zastrzeżeniami i argumentami podniesionymi w ramach części drugiej jedyne go zarzutu odwołania spółki World Duty Free Group w sprawie C-51/19 P, w celu ich zbadania ograniczę się do odesłania mutatis mutandis do pkt 91–106 mojej opinii w sprawach połączonych C-51/19 P i C-64/19 P, przedstawionej w dniu dzisiejszym. Z tych samych względów, które zostały przedstawione w wymienionych punktach, proponuję, aby Trybunał oddalił część drugą jedyne go zarzutu odwołania Banco Santander.

3. W przedmiocie części trzeciej jedyne go zarzutu odwołania: naruszenie prawa w zakresie rozłożenia ciężaru dowodu

18. Ponieważ zastrzeżenia podniesione w ramach części trzeciej jedyne go zarzutu odwołania Banco Santander oraz argumenty podniesione na poparcie tych zastrzeżeń są identyczne z zastrzeżeniami i argumentami podniesionymi w ramach części trzeciej jedyne go zarzutu odwołania spółki World Duty Free Group w sprawie C-51/19 P, w celu ich zbadania ograniczę się do odesłania mutatis mutandis do pkt 109–110 mojej opinii w sprawach połączonych C-51/19 P i C-64/19 P, przedstawionej w tym samym dniu. Z tych samych względów, które zostały przedstawione w wymienionych punktach, proponuję, aby Trybunał oddalił część trzecią jedyne go zarzutu odwołania Banco Santander.

4. W przedmiocie części czwartej jedyne go zarzutu odwołania: proporcjonalność

19. Ponieważ zastrzeżenia podniesione w ramach części czwartej jedyne go zarzutu odwołania Banco Santander oraz argumenty podniesione na poparcie tych zastrzeżeń są identyczne z zastrzeżeniami i argumentami podniesionymi w ramach części czwartej jedyne go zarzutu odwołania spółki World Duty Free Group w sprawie C-51/19 P, w celu ich zbadania ograniczę się do odesłania mutatis mutandis do pkt 112–113 mojej opinii w sprawach połączonych C-51/19 P i C-64/19 P, przedstawionej w dniu dzisiejszym. Z tych samych względów, które zostały przedstawione w wymienionych punktach, proponuję, aby Trybunał oddalił część czwartą jedyne go zarzutu odwołania Banco Santander.

5. W przedmiocie części piątej jedyne go zarzutu odwołania: związek przyczynowy

20. Ponieważ zastrzeżenia podniesione w ramach części piątej jedyne go zarzutu odwołania Banco Santander oraz argumenty podniesione na poparcie tych zastrzeżeń są identyczne z zastrzeżeniami i argumentami podniesionymi w ramach części piątej jedyne go zarzutu odwołania spółki World Duty Free Group w sprawie C-51/19 P, w celu ich zbadania ograniczę się do odesłania mutatis mutandis do pkt 114–117 mojej opinii w sprawach połączonych C-51/19 P i C-64/19 P, przedstawionej w tym samym dniu. Z tych samych względów, które zostały przedstawione w wymienionych punktach, proponuję, aby Trybunał oddalił część piątą jedyne go zarzutu odwołania Banco Santander.

6. W przedmiocie części szóstej jedyne go zarzutu odwołania: podzielność środka

21. Ponieważ zastrzeżenia podniesione w ramach części szóstej jedyne go zarzutu odwołania Banco Santander oraz argumenty podniesione na poparcie tych zastrzeżeń są identyczne z zastrzeżeniami i argumentami podniesionymi w ramach części szóstej jedyne go zarzutu odwołania spółki World Duty Free Group w sprawie C-51/19 P, w celu ich zbadania ograniczę się do odesłania mutatis mutandis do pkt 119–122 mojej opinii w sprawach połączonych C-51/19 P i C-64/19 P, przedstawionej w dniu dzisiejszym. Z tych samych względów, które zostały przedstawione w wymienionych punktach, proponuję, aby Trybunał oddalił część szóstą jedyne go zarzutu odwołania Banco Santander.

7. Wnioski w przedmiocie odwołania

22. W świetle powyższych uwag proponuję, aby Trybunał oddalił odwołanie w całości.

V. W przedmiocie kosztów

23. Zgodnie z art. 184 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem, jeżeli odwołanie jest bezzasadne, Trybunał rozstrzyga o kosztach. Na podstawie art. 138 § 1 tego regulaminu, mającego zastosowanie odpowiednio do postępowań przed Trybunałem mających za przedmiot odwołanie od orzeczenia Sądu, kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ proponuję, aby Trybunał oddalił odwołanie Banco Santander, moim zdaniem należy obciążyć ten bank kosztami postępowania zgodnie z żądaniem Komisji.

VI. Wnioski

24. Na podstawie całości powyższych uwag proponuję, aby Trybunał oddalił odwołanie i obciążył Banco Santander kosztami postępowania.