



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 21 grudnia 2016 r.*

Odwołanie — Pomoc państwa — Artykuł 107 ust. 1 TFUE — System podatkowy — Podatek od osób prawnych — Odliczenie — Amortyzacja wartości firmy wynikająca z nabycia udziałów w wysokości co najmniej 5% przez przedsiębiorstwa mające rezydencję podatkową w Hiszpanii w przedsiębiorstwach mających rezydencję podatkową poza tym państwem członkowskim — Pojęcie „pomocy państwa” — Warunek dotyczący selektywności

W sprawach połączonych C-20/15 P i C-21/15 P

mających za przedmiot dwa odwołania w trybie art. 56 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wniesione w dniu 19 stycznia 2015 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez R. Lyala, B. Stromskiego, oraz C. Urracę Caviedesa oraz przez P. Němečkovą, działających w charakterze pełnomocników,

wnosząca odwołanie,

w których drugą stroną są:

World Duty Free Group SA, dawniej Autogrill España SA, z siedzibą w Madrycie (Hiszpania) (C-20/15 P),

Banco Santander SA, z siedzibą w Santander (Hiszpania) (C-21/15 P),

Santusa Holding SL, z siedzibą w Boadilla del Monte (Hiszpania) (C-21/15 P),

reprezentowane przez J.L. Buendię Sierre, E. Abada Valdenebra oraz R. Calva Salinera, abogados,

strona skarżąca w pierwszej instancji,

popierana przez:

Republikę Federalną Niemiec, reprezentowaną przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

Irlandię, reprezentowaną przez G. Hodge oraz E. Creedon, działające w charakterze pełnomocników, wspierane przez B. Doherty'ego, barrister, oraz A. Goodman, barrister,

Królestwo Hiszpanii, reprezentowane przez A. Sampola Pucurulla, działającego w charakterze pełnomocnika,

interwenienci w postępowaniu odwoławczym,

* Język postępowania: hiszpański.

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, A. Tizzano, wiceprezes, R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, J.L. da Cruz Vilaça, E. Juhász, A. Prechal (sprawozdawca), prezesi izb, A. Borg Barthet, J. Malenovský, E. Jarašiūnas, F. Biltgen, K. Jürimäe i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: V. Tourrès, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 31 maja 2016 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 28 lipca 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 W swoim odwołaniu w sprawie C-20/15 P Komisja Europejska wnosi o uchylenie wyroku Sądu Unii Europejskiej z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem Autogrill España/Komisja”, EU:T:2014:939), którym Sąd stwierdził nieważność art. 1 ust. 1 i art. 4 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 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) wdrożonej przez Hiszpanię (Dz.U. 2011, L 7, s. 48, zwanej dalej „pierwszą sporną decyzją”).
- 2 W swoim odwołaniu w sprawie C-21/15 P Komisja wnosi o uchylenie wyroku Sądu z dnia 7 listopada 2014 r., Banco Santander i Santusa/Komisja (T-399/11, zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem Banco Santander i Santusa/Komisja”, EU:T:2014:938), którym Sąd stwierdził nieważność art. 1 ust. 1 i art. 4 decyzji 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 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) wdrożonej przez Hiszpanię (Dz.U. 2011, L 135, s. 1, zwanej dalej „drugą sporną decyzją”).

Okoliczności powstania sporów

- 3 Okoliczności powstania sporu wynikające z zaskarżonych wyroków można streścić następująco.
- 4 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 otrzymaną przez tę instytucję w 2007 r., Komisja postanowiła wsząć formalne postępowanie wyjaśniające w odniesieniu do mechanizmu przewidzianego w art. 12 ust. 5, wprowadzonego do 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. (BOE nr 313 z dnia 31 grudnia 2001 r., s. 50493) 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) z dnia 5 marca 2004 r. (BOE nr 61 z dnia 11 marca 2004 r., s. 10951) (zwanego dalej „spornym środkiem”).

- 5 W ramach spornego środka przewidziano, że w przypadku nabycia przez przedsiębiorstwo opodatkowane w Hiszpanii udziałów w „przedsiębiorstwie zagranicznym” – w sytuacji gdy udziały te wynoszą co najmniej 5% nabywanego przedsiębiorstwa i pozostają własnością nabywcy nieprzerwanie przez okres co najmniej jednego roku – wynikająca z tego nabycia udziałów wartość firmy [„goodwill”], zaksięgowana jako oddzielna wartość niematerialna, 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 „przedsiębiorstwo zagraniczne” uznawane jest przedsiębiorstwo opodatkowane podatkiem identycznym z tym, jaki znajduje zastosowanie w Hiszpanii, i osiągające swe przychody głównie z działalności prowadzonej za granicą.
- 6 W pkt 10–13 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja, identycznych z pkt 15–18 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, Sąd dokonał następujących uściśleń:
- „10 Z [pierwszej spornej] decyzji wynika, że zgodnie z hiszpańską ustawą połączenie jednostek gospodarczych oznacza operację, za pomocą której jedno lub więcej przedsiębiorstw, które zostało czy zostały rozwiązane, ale nie zlikwidowane, przenosi czy też przenoszą wszystkie swoje aktywa i zobowiązania na inne istniejące przedsiębiorstwo lub na przedsiębiorstwo, które zostaje utworzone w zamian za przekazanie udziałowcom papierów wartościowych stanowiących kapitał tego drugiego przedsiębiorstwa (motyw 23 [pierwszej spornej] decyzji [, identyczny z motywem 32 drugiej spornej decyzji]).
- 11 Nabycie udziałów zostało określone w [pierwszej spornej] decyzji jako operacja, poprzez którą dane przedsiębiorstwo nabywa udziały w kapitale innego przedsiębiorstwa bez uzyskania większości lub kontroli praw do głosowania w nabywanej spółce (motyw 23 [pierwszej spornej] decyzji [, identyczny z motywem 32 drugiej spornej decyzji]).
- 12 Ponadto w [pierwszej spornej] decyzji Komisja wskazała, że zgodnie ze spornym środkiem wartość firmy ustala się, odejmując wartość rynkową aktywów materialnych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytego przedsiębiorstwa od ceny nabycia udziałów. Komisja wyjaśniła w niej także, że koncepcja wartości firmy w rozumieniu spornego środka wprowadza do dziedziny nabywania udziałów pojęcie, które jest zazwyczaj używane w przypadku przenoszenia aktywów lub w przypadku transakcji połączenia przedsiębiorstw (motyw 20 [pierwszej spornej] decyzji [, identyczny z motywem 29 drugiej spornej decyzji]).
- 13 Wreszcie należy podnieść, że zgodnie z hiszpańskim prawem podatkowym nabycie przez przedsiębiorstwo opodatkowane w Hiszpanii udziałów w spółce mającej siedzibę w tym kraju nie pozwala na zaksięgowanie oddzielnie, dla celów opodatkowania, wynikającej z tego nabycia wartości firmy. Zgodnie z tym samym prawem jednak wartość ta może zostać zamortyzowana [tylko] w przypadku połączenia przedsiębiorstw (motyw 19 [pierwszej spornej] decyzji [, identyczny z motywem 28 drugiej spornej decyzji]).
- 7 W drodze pierwszej spornej decyzji Komisja zamknęła postępowanie w odniesieniu do nabycia udziałów, które miało miejsce w Unii Europejskiej.
- 8 W art. 1 ust. 1 tej decyzji Komisja uznała za niezgodny ze wspólnym rynkiem system ustanowiony w drodze spornego środka (zwany dalej „spornym systemem”), polegający na przyznawaniu ulgi podatkowej przedsiębiorstwom opodatkowanym w Hiszpanii, aby umożliwić tym przedsiębiorstwom amortyzację wartości firmy wynikającej z nabycia udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach, w sytuacji gdy ma on zastosowanie do nabycia udziałów w spółkach mających siedzibę w Unii. W art. 4 owej decyzji Komisja nakazała Królestwu Hiszpanii odzyskać pomoc przyznaną na podstawie tego systemu.

- 9 Komisja nie zamknęła jednak wszczętego postępowania w odniesieniu do nabywania udziałów poza Unią, ponieważ władze hiszpańskie zobowiązały się do przedstawienia nowych informacji dotyczących przeszkód istniejących ich zdaniem w przypadku transgranicznych połączeń przedsiębiorstw poza Unią.
- 10 W drugiej spornej decyzji Komisja uznała za niezgodny ze wspólnym rynkiem sporny system polegający na przyznawaniu ulgi podatkowej przedsiębiorstwom opodatkowanym w Hiszpanii, aby umożliwić tym przedsiębiorstwom amortyzację wartości firmy wynikającej z nabycia udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach, w sytuacji gdy ma on zastosowanie do nabycia udziałów w spółkach mających siedzibę poza Unią (art. 1 ust. 1 tej decyzji) i nakazała Królestwu Hiszpanii odzyskać pomoc przyznaną na podstawie tego systemu (art. 4 owej decyzji).

Postępowania przed Sądem i zaskarżone wyroki

- 11 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 14 maja 2010 r. Autogrill España SA, obecnie World Duty Free Group SA (zwana dalej „WDFG”), wniosła skargę o stwierdzenie nieważności art. 1 ust. 1 i art. 4 pierwszej spornej decyzji.
- 12 Na poparcie skargi w zakresie, w jakim jest ona skierowana przeciwko art. 1 ust. 1 tej decyzji, WDFG podniosło cztery zarzuty, z których pierwszy dotyczy naruszenia prawa, jakiego miała dopuścić się Komisja przy stosowaniu warunku dotyczącego selektywności, drugi dotyczy braku selektywności spornego środka ze względu na to, że wprowadzone przez ten środek zróżnicowanie wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który się on wpisuje, trzeci został oparty na tym, że środek ten nie przysparza żadnej korzyści spółkom, do których ma zastosowanie sporny system, czwarty zaś dotyczy braku uzasadnienia wspomnianej decyzji w zakresie zarówno warunku dotyczącego selektywności, jak i warunku dotyczącego istnienia korzyści.
- 13 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 29 lipca 2011 r. Banco Santander SA i Santusa Holding SL (zwana dalej „Santusą”) wniosły skargę o stwierdzenie nieważności art. 1 ust. 1 i art. 4 drugiej spornej decyzji.
- 14 Na poparcie skargi w zakresie, w jakim jest ona skierowana przeciwko art. 1 ust. 1 tej decyzji, Banco Santander i Santusa podniosły pięć zarzutów, z których pierwszy dotyczy naruszenia prawa, jakiego miała dopuścić się Komisja przy stosowaniu warunku dotyczącego selektywności, drugi dotyczy błędu, jakiego miała się dopuścić Komisja przy określaniu systemu stanowiącego punkt odniesienia, trzeci dotyczy braku selektywności spornego środka ze względu na to, że wprowadzone przez ten środek zróżnicowanie wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który się on wpisuje, czwarty został oparty na okoliczności, że środek ten nie przysparza żadnej korzyści spółkom, do których ma zastosowanie sporny system, piąty zaś dotyczy braku uzasadnienia owej decyzji w zakresie zarówno warunku dotyczącego selektywności, jak i warunku dotyczącego istnienia korzyści.
- 15 Zaskarżonymi wyrokami Sąd uwzględnił na podstawie zasadniczo identycznego uzasadnienia zarzut pierwszy obu skarg, oparty na błędnym zastosowaniu art. 107 ust. 1 TFUE w świetle warunku dotyczącego selektywności i w związku z tym, nie badając pozostałych zarzutów skargi, stwierdził nieważność art. 1 ust. 1 spornych decyzji oraz art. 4 tych decyzji.

Żądania stron i postępowania przed Trybunałem

- 16 Komisja wnosi do Trybunału o:
 - uchylenie zaskarżonych wyroków;

- przekazanie odnośnych spraw Sądowi do ponownego rozpoznania i
 - stwierdzenie, że rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.
- 17 WDFG, w sprawie C-20/15 P, jak również Banco Santander i Santusa, w sprawie C-21/15 P, wnoszą do Trybunału o oddalenie odwołań, utrzymanie w mocy zaskarżonych wyroków i obciążenie Komisji kosztami postępowania.
- 18 W drodze decyzji prezesa Trybunału z dnia 19 maja 2015 r. Republika Federalna Niemiec, Irlandia i Królestwo Hiszpanii zostały dopuszczone do udziału w sprawie w charakterze interwenientów popierających żądania WDFG w sprawie C-20/15 P oraz żądania Banco Santander i Santusy w sprawie C-21/15 P.
- 19 Natomiast postanowieniami prezesa Trybunału z dnia 6 października 2015 r. złożone przez Telefónica SA i Iberdrola SA wnioski o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenientów popierających żądania WDFG, w sprawie C-20/15 P, oraz Banco Santander i Santusy, w sprawie C-21/15 P, zostały odrzucone.

W przedmiocie odwołań

- 20 Na poparcie odwołań Komisja podnosi jeden jedyny identyczny zarzut, składający się z dwóch części, oparty na naruszeniu prawa, jakiego miał się dopuścić Sąd przy dokonywaniu wykładni warunku dotyczącego selektywności, tak jak został on ustanowiony w art. 107 ust. 1 TFUE.

W przedmiocie pierwszej części jedynego zarzutu

Argumentacja stron

- 21 W pierwszej części swojego jedynego zarzutu Komisja zarzuca Sądowi, że dopuścił się naruszenia prawa, nakładając na nią obowiązek ustalenia grupy przedsiębiorstw mających swoiste cechy charakterystyczne w celu wykazania selektywnego charakteru środka.
- 22 Komisja utrzymuje, że w spornych decyzjach zastosowała się ściśle do metody analizy dotyczącej selektywności w zakresie podatków, ugruntowanej w utrwalonym orzecznictwie Trybunału. Ustaliła ona zatem, że sporny środek stanowi odstępstwo od ram odniesienia, przewidując w odniesieniu do opodatkowanych w Hiszpanii przedsiębiorstw, które nabywają co najmniej 5% udziałów w spółkach mających siedzibę za granicą, traktowanie podatkowe odmienne od traktowania mającego zastosowanie do opodatkowanych w Hiszpanii przedsiębiorstw, które dokonują takiego samego nabycia udziałów w spółkach mających siedzibę w Hiszpanii, chociaż te dwie kategorie przedsiębiorstw znajdują się w porównywalnych sytuacjach w świetle celu przyświecającego ogólnemu hiszpańskiemu systemowi podatku od osób prawnych.
- 23 Instytucja ta uważa, że Sąd, nakładając na nią dodatkowe obciążenie w postaci wykazania, że sporny środek uprzywilejowuje niektóre przedsiębiorstwa, które mogą zostać zidentyfikowane z tego względu, iż mają szczególne cechy charakterystyczne, jakich nie mają inne przedsiębiorstwa, czyli swoiste cechy charakterystyczne możliwe do określenia ex ante, dopuścił się naruszenia prawa, gdyż postępując w ten sposób, Sąd przyjął bardziej rygorystyczną koncepcję warunku dotyczącego selektywności niż koncepcja ugruntowana w orzecznictwie Trybunału.

- 24 Komisja utrzymuje w szczególności, że wbrew temu, co orzekł Sąd w pkt 57 i 58 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 61 i 62 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, środki mogą zostać uznane za selektywne, nawet jeśli znajdują one zastosowanie niezależnie od rodzaju działalności prowadzonej przez beneficjentów i przewidują korzyść podatkową dla niektórych operacji inwestycyjnych bez ustalenia minimalnej kwoty inwestycji.
- 25 W tym kontekście Sąd w błędny – zdaniem Komisji – sposób wywiódł z wyroku z dnia 8 listopada 2001 r., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598), że środek krajowy, który jest stosowany niezależnie od rodzaju prowadzonej przez przedsiębiorstwa działalności, nie jest a priori selektywny. Zawarte w pkt 36 owego wyroku twierdzenie, zgodnie z którym „środki krajowe takie jak te będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym nie stanowią pomocy państwa [...], jeżeli są one stosowane do wszystkich przedsiębiorstw na terytorium kraju niezależnie od przedmiotu ich działalności”, powinno być bowiem rozumiane w ten sposób, że brak selektywności wynika z okoliczności, że środek krajowy znajduje zastosowanie bez różnicowania do wszystkich przedsiębiorstw w danym państwie członkowskim.
- 26 Komisja zarzuca także Sądowi, że dopuścił się naruszenia prawa, orzekając w pkt 59–62 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 63–66 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, iż środek taki jak sporny środek nie jest selektywny, ponieważ jest on związany z nabyciem konkretnych dóbr gospodarczych, czyli udziałów w zagranicznych spółkach, i nie wyklucza a priori żadnej kategorii przedsiębiorstw z zakresu swego zastosowania.
- 27 Zdaniem Komisji Sąd niesłusznie oparł się w tym względzie na wyroku z dnia 19 września 2000 r., *Niemcy/Komisja* (C-156/98, EU:C:2000:467). Z pkt 22 i 23 owego wyroku wynika bowiem, że w sprawie, która doprowadziła do jego wydania, Komisja uznała rozpatrywany środek za selektywny w odniesieniu do niektórych geograficznie wyznaczonych przedsiębiorstw, w które inwestorzy prywatni reinwestowali zyski pochodzące ze sprzedaży dóbr gospodarczych, a nie w odniesieniu do samych inwestorów, o których mowa, co do których instytucja ta uznała, że ów środek nie stanowi pomocy.
- 28 Ponadto Komisja zarzuca Sądowi, że w pkt 66–68 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 70–72 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja orzekł, iż sprzeczne z orzecznictwem Trybunału byłoby twierdzenie, że selektywny jest krajowy środek podatkowy, z którego korzystanie jest uzależnione od spełnienia pewnych warunków, chociaż będące beneficjentami przedsiębiorstwa nie mają żadnej wspólnej pozwalającej odróżnić je od innych przedsiębiorstw cechy szczególnej innej niż ta, iż mogą one spełnić warunki, od których uzależnione jest przyznanie danego środka.
- 29 Komisja utrzymuje, że Sąd opiera się w tym względzie na błędnej analizie odnośnego orzecznictwa.
- 30 W odniesieniu do wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) Komisja twierdzi, że z pkt 90 i 91 owego wyroku wynika, iż dotyczył on szczególnej sytuacji, w której Trybunał uznał za selektywny sam system podatkowy odniesienia, a nie jakieś odstępstwo od tego systemu, jako że system ten uprzywilejowywał jako taki przedsiębiorstwa „offshore”. Uczynione we wspomnianym wyroku odniesienie do „szczególnych cech” danej kategorii przedsiębiorstw należy zatem rozumieć jako odsyłające do cech charakterystycznych, z powodu których przedsiębiorstwa te były podatkowo uprzywilejowane w kontekście selektywnego z samej natury systemu odniesienia i nie może być ekstrapolowane poza tę szczególną sytuację.
- 31 W odniesieniu do pkt 42 wyroku z dnia 29 marca 2012 r., *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184) Komisja twierdzi, że Sąd nie uwzględnił drugiego zdania z tego punktu, które wyraża ugruntowaną w utrwalonym orzecznictwie Trybunału zasadę, w myśl której środek jest selektywny, jeśli może

sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, które w świetle celu wspomnianego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

- 32 WDFG, jak również Banco Santander i Santusa podnoszą tytułem wstępu, że w spornych decyzjach Komisja nie utrzymywała, iż sporny środek jest selektywny de facto, tak że w ramach wniesionych odwołań chodzi wyłącznie o zbadanie zastrzeżeń skierowanych wobec zaskarżonych wyroków w zakresie, w jakim Sąd orzekł, iż względy przytoczone przez Komisję w tych decyzjach nie pozwalały dojść do wniosku, że środek ten jest selektywny de iure.
- 33 Utrzymują one, że z wyroku z dnia 8 listopada 2001 r., *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598) wynika, iż środek, z którego mogą korzystać wszystkie przedsiębiorstwa, nie może zostać uznany za selektywny. Ich zdaniem z owego wyroku nie można jednak wywieść – jak utrzymuje Komisja – że środek krajowy nie jest selektywny, jeżeli znajduje zastosowanie bez wyjątku do wszystkich przedsiębiorstw w danym państwie członkowskim, gdyż w myśl tej tezy niemal wszystkie przepisy podatkowe należałyby uznać za selektywne.
- 34 WDFG, jak również Banco Santander i Santusa odrzucają także tezę Komisji, zgodnie z którą krajowe środki podatkowe były już wielokrotnie uznawane za selektywne, nawet jeśli nie określały minimalnej kwoty inwestycji i były stosowane niezależnie od rodzaju działalności prowadzonej przez beneficjentów. W każdym wypadku sporny środek przyznający ulgę podatkową każdemu przedsiębiorstwu, które pragnie z niego skorzystać, niezależnie od kategorii, do której ono należy, nie może zostać z tego tylko względu uznany za będący *prima facie* selektywny de iure.
- 35 Zdaniem WDFG oraz Banco Santander i Santusy Sąd słusznie oparł się na wyroku z dnia 19 września 2000 r., *Niemcy/Komisja* (C-156/98, EU:C:2000:467), ponieważ w decyzji będącej przedmiotem sporu w owym wyroku Komisja wyraźnie przyznała brak selektywności środka krajowego w przypadku inwestorów, o których tam mowa, co zostało potwierdzone przez Trybunał.
- 36 W ich opinii w swojej praktyce decyzyjnej Komisja wielokrotnie już zresztą wykluczała selektywność środków podatkowych, stosując to samo kryterium, czyli kryterium braku selektywności środków ogólnych mających zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich przedsiębiorstw, z których to środków może skorzystać każdy podatnik.
- 37 Twierdzą one, że zastosowanie tego kryterium nie prowadzi zresztą do stwierdzenia braku selektywności środków dotyczących nabycia pewnych aktywów wspomnianych przez Komisję. Środki te mogłyby zostać uznane za selektywne, gdyby zostało wykazane, że przysparzają one de facto korzyści niektórym przedsiębiorstwom, z wykluczeniem pozostałych przedsiębiorstw. W każdym wypadku ich selektywność wynikałaby nie z charakteru nabytych aktywów, lecz z okoliczności, że można uznać, iż odnośni nabywcy tworzą szczególną kategorię.
- 38 W odniesieniu do wyroku z dnia 15 lipca 2004 r., *Hiszpania/Komisja* (C-501/00, EU:C:2004:438), WDFG, jak również Banco Santander i Santusa stoją na stanowisku, że Sąd słusznie orzekł, iż środek rozpatrywany w sprawie, która doprowadziła do wydania owego wyroku, różni się od środka będącego przedmiotem sporu w niniejszym przypadku, gdyż miał on na celu przysporzenie korzyści odrębnej i możliwej do określenia kategorii przedsiębiorstw prowadzących działalność eksportową.
- 39 Ponadto ich zdaniem z wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), a w szczególności z jego pkt 104 jasno wynika, że środek może zostać uznany za selektywny tylko wtedy, gdy sprzyja jednej kategorii przedsiębiorstw charakteryzujących się „szczególnymi cechami”. Z owego wyroku wynika ponadto, że zidentyfikowanie odstępstwa od powszechnego systemu opodatkowania nie jest celem samym w sobie. Istotny jest tylko rzeczywisty skutek środka, czyli fakt, że sprzyja on bądź nie sprzyja określonym przedsiębiorstwom lub produkcji określonych towarów.

- 40 WDFG, jak również Banco Santander i Santusa twierdzą, że nie można także przyjąć interpretacji wyroku z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), za jaką opowiada się Komisja. Z jednej strony w owym wyroku Trybunał nie potwierdził definicji systemu odniesienia i odstępstwa od tego systemu. Z drugiej strony ów wyrok nie pozwala uznać, że środek jest selektywny ze względu na okoliczność, iż przedsiębiorstwa, które spełniają warunki korzystania z niego, tworzą odrębną kategorię.
- 41 Wreszcie w ich opinii Sąd słusznie orzekł, że środek nie może zostać uznany za selektywny w rozumieniu art. 107 TFUE, jeżeli korzystanie z niego zależy od zachowania, które jest *prima facie* dozwolone w przypadku wszystkich przedsiębiorstw, niezależnie od sektora działalności tych przedsiębiorstw. Wynika to ze stwierdzenia braku selektywności środka krajowego w odniesieniu do inwestorów, dokonanego w wyroku z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467).
- 42 Królestwo Hiszpanii utrzymuje, że wyrok z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) potwierdza stanowisko zajęte przez władze hiszpańskie w toku postępowania administracyjnego przed Komisją, zgodnie z którym to stanowiskiem korzyść gospodarczą można uznać za pomoc tylko wtedy, gdy może ona sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.
- 43 W toku wspomnianego postępowania administracyjnego władze hiszpańskie wykazały powszechną dostępność spornego środka z uwagi na to, że był on stosowany do przedsiębiorstw prowadzących działalność w bardzo różnych sektorach, potwierdzając tym samym analizę przedstawioną w zaskarżonych wyrokach oraz okoliczność, że Komisja nie wykazała selektywnego charakteru tego środka w spornych decyzjach.
- 44 Irlandia utrzymuje, że wbrew temu, co twierdzi Komisja, Sąd nie wywiódł z wyroku Trybunału z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) oraz z wyroków Sądu: z dnia 6 marca 2002 r., Diputación Foral de Álava i in./Komisja (T-92/00 i T-103/00, EU:T:2002:61) oraz z dnia 9 września 2009 r., Diputación Foral de Álava i in./Komisja (od T-227/01 do T-229/01, T-265/01, T-266/01 i T-270/01, EU:T:2009:315), że selektywne są tylko środki, których stosowanie jest związane z charakterem działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo lub którego stosowanie jest uzależnione od minimalnej kwoty, lecz orzekł, iż selektywności nie można stwierdzić w przypadku środka, z którego korzystają wszystkie przedsiębiorstwa mające rezydencję podatkową w Hiszpanii i dokonujące nabycia udziałów w wysokości co najmniej 5% w zagranicznej spółce, niezależnie od charakteru prowadzonej przez nie działalności i zainwestowanych kwot.
- 45 Zdaniem Irlandii Sąd słusznie oparł się na wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), by orzec, że aby zróżnicowanie podatkowe mogło zostać uznane za pomoc, konieczne jest określenie – ze względu na ich cechy szczególne – szczególnej kategorii przedsiębiorstw mogących z niej korzystać. Warunek selektywności, tak jak został on ustanowiony w art. 107 ust. 1 TFUE, należy zresztą definiować w taki sam sposób we wszystkich sprawach dotyczących domniemanej pomocy państwa o charakterze podatkowym. Wobec tego wyraźnie ustanowiona w pkt 104 wspomnianego wyroku zasada nie może ograniczać się do sytuacji, w której system podatkowy rozpatrywany jako całość ma charakter selektywny.
- 46 Irlandia uważa, że środki takie jak sporny środek, które nie wykluczają a priori żadnego przedsiębiorstwa ani żadnego szczególnego sektora gospodarczego z kręgu swoich beneficjentów, nie mogą zostać uznane za selektywne. Komisja już się zresztą wielokrotnie opierała na tym względzie w celu stwierdzenia braku selektywności pewnych środków krajowych.

- 47 Republika Federalna Niemiec utrzymuje, że istnienie – przy założeniu, że zostanie wykazane – odstępstwa czy wyjątku od określonych przez Komisję ram odniesienia nie pozwala samo w sobie uznać, że sporny środek sprzyja „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.
- 48 Wprost przeciwnie, jej zdaniem wynika z tego wyłącznie to, że środek ten jest podobny do subwencji. W konsekwencji, zbadawszy, czy środek ma charakter odstępstwa, należałoby, zgodnie z orzecznictwem, a w szczególności z wyrokiem z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) – jak słusznie orzekł także Sąd w zaskarżonych wyrokach – sprawdzić w drugiej kolejności, czy kategoria podatników uprzywilejowanych wskutek środka podatkowego obejmuje przedsiębiorstwa lub produkcję towarów wystarczająco specyficzne w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.
- 49 A zatem z orzecznictwa Trybunału wynika, że kategoria przedsiębiorstw będących beneficjentami korzyści podatkowej jest wystarczająco scharakteryzowana, w przypadku gdy Komisji udało się wykazać, że dane korzyści odnoszą jedynie: przedsiębiorstwa należące do jednego sektora gospodarczego dokonującego określonych czynności (wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774), przedsiębiorstwa utworzone w określonej formie prawnej (wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r., Cassa di Risparmio di Firenze i in., C-222/04, EU:C:2006:8) oraz przedsiębiorstwa o określonej wielkości (wyrok z dnia 13 lutego 2003 r., Hiszpania/Komisja, C-409/00, EU:C:2003:92) bądź też przedsiębiorstwa, których siedziba znajduje się poza terytorium regionu (wyrok z dnia 17 listopada 2009 r., Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709).
- 50 Republika Federalna Niemiec przypomina, że Trybunał przyznał już, że ulga podatkowa, z której korzystają podatnicy sprzedający pewne dobra gospodarcze i mogący odliczyć wynikający stąd zysk w przypadku nabycia innych dóbr gospodarczych, przysparza im korzyści, która jako środek ogólny mający zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych nie może zostać uznana za pomoc państwa (wyrok z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja, C-156/98, EU:C:2000:467, pkt 22).
- 51 Tym bardziej środek podatkowy taki jak sporny środek, którego stosowanie jest z reguły związane z pewną kategorią czynności wchodzących w zakres prawa spółek, w niniejszym przypadku nabywaniem udziałów, które to czynności są niezależne od przedmiotu działalności i działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo, nie powinien być uznawany za selektywny.
- 52 Wreszcie państwa członkowskie występujące w charakterze interwenientów w niniejszych sprawach utrzymują, że gdyby w celu uznania środka krajowego za pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE warunek dotyczący selektywności tego środka należało rozumieć w szerokim znaczeniu, za jakim opowiada się Komisja w odwołaniach, doprowadziłoby to do zachwiania równowagi instytucjonalnej Unii. Gdyby bowiem przyznać taki zakres warunkowi selektywności, Komisja mogłaby kontrolować niemalże wszystkie środki związane z bezpośrednim opodatkowaniem na podstawie swoich kompetencji w zakresie pomocy państwa, chociaż podatki bezpośrednie należą co do zasady do kompetencji ustawodawczych państw członkowskich.

Ocena Trybunału

- 53 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich następujących warunków. Po pierwsze, musi to być interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową

między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (zob. w szczególności wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, pkt 24).

- 54 Jeśli chodzi o warunek dotyczący selektywności korzyści, który ma charakter konstytutywny dla pojęcia „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że ocena tego warunku wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego sporny środek krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, znajdującymi się, w świetle celu przyświecającego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i tym samym poddany odmiennemu traktowaniu, które może zostać zasadniczo uznane za dyskryminacyjne (zob. w szczególności wyroki: z dnia 28 lipca 2011 r., Mediaset/Komisja, C-403/10 P, niepublikowany, EU:C:2011:533, pkt 36; z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 75, 101; z dnia 14 stycznia 2015 r., Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 53–55; a także z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, pkt 59).
- 55 Ponadto, w przypadku gdy sporny środek jest pomyślany jako system pomocy, a nie pomoc indywidualna, na Komisji spoczywa obowiązek udowodnienia, że nawet jeśli środek ten przewiduje korzyść o charakterze generalnym, przyznaje on wyłączną korzyść niektórym przedsiębiorstwom lub niektórym sektorom działalności (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Belgia/Komisja, C-270/15 P, EU:C:2016:489, pkt 49, 50).
- 56 W odniesieniu w szczególności do środków krajowych przyznających korzyść podatkową należy przypomnieć, że środek tego rodzaju, który mimo iż nie wiąże się z przeniesieniem zasobów państwowych, stawia beneficjentów w sytuacji korzystniejszej od innych podatników, może przysparzać selektywnej korzyści beneficjentom i tym samym stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Natomiast takiej pomocy w rozumieniu tego postanowienia nie stanowi korzyść podatkowa wynikająca z ogólnego przepisu mającego zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., P, C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 18).
- 57 W tym kontekście w celu uznania krajowego środka podatkowego za „selektywny” Komisja musi najpierw zidentyfikować powszechny lub „normalny” system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim, a następnie wykazać, że dany środek stanowi odstępstwo od owego powszechnego systemu, jako że wprowadza on zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego temu powszechnemu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 49).
- 58 Pojęcie „pomocy państwa” nie obejmuje jednak środków wprowadzających zróżnicowanie wśród przedsiębiorstw, które znajdują się, w świetle celu przyświecającego danemu systemowi prawnemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, i tym samym a priori selektywnych, w wypadku gdy dane państwo członkowskie wykaże, że zróżnicowanie to jest uzasadnione, gdyż wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który środki te się wpisują (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., Niderlandy/Komisja, C-159/01, EU:C:2004:246, pkt 42, 43; z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 64, 65; a także z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 40).
- 59 Należy ponadto przypomnieć, że okoliczność, iż jedynie podatnicy spełniający warunki zastosowania danego środka mogą z niego skorzystać, nie może sama w sobie przyznawać temu środkowi selektywnego charakteru (wyrok z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 42).

- 60 Z całości powyższych rozważań wynika, że parametr istotny dla ustalenia selektywności rozpatrywanego środka polega na sprawdzeniu, czy środek ten wprowadza wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego wchodzącemu w grę ogólnemu systemowi podatkowemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, zróżnicowanie, które nie jest uzasadnione charakterem i strukturą tego systemu (zob. podobnie wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, pkt 61).
- 61 To właśnie w świetle powyższych rozważań należy zbadać, czy w niniejszym przypadku Sąd naruszył art. 107 ust. 1 TFUE w wykładni nadanej mu przez Trybunał, orzekając, że Komisja nie wykazała w spornych decyzjach w sposób wymagany prawem, iż sporny środek przyznaje selektywną korzyść „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów”.
- 62 W niniejszym przypadku środek podatkowy przewiduje ulgę podatkową polegającą na odliczeniu od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w postaci amortyzacji wartości firmy wynikającej z nabycia udziałów w wysokości co najmniej 5% w przedsiębiorstwach mających rezydencję podatkową poza Hiszpanią przez przedsiębiorstwa mające rezydencję podatkową w tym państwie członkowskim. Środek ten powinien, jako że mogą z niego korzystać wszystkie wspomniane przedsiębiorstwa dokonujące takich czynności, być postrzegany jako mogący zostać uznany za system pomocy. Na Komisji spoczywał zatem obowiązek udowodnienia, że środek ten, mimo iż przysparza on korzyści o charakterze generalnym, przyznaje wyłączną korzyść niektórym przedsiębiorstwom lub niektórym sektorom działalności.
- 63 W powyższym względzie Sąd wskazał w pkt 50 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 54 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, że Komisja, do celów wykazania selektywnego charakteru spornego środka, oparła się w spornych decyzjach głównie na powodzie, iż środek ten stanowi odstępstwo od ram odniesienia, gdyż środek ten skutkowało zastosowaniem wobec opodatkowanych w Hiszpanii przedsiębiorstw nabywających udziały w spółkach mających siedzibę poza granicami tego kraju odmiennego pod względem podatkowym traktowania niż to mające zastosowanie w przypadku opodatkowanych w Hiszpanii przedsiębiorstw nabywających udziały w spółkach mających siedzibę w tym kraju, nawet jeśli te dwie kategorie przedsiębiorstw znajdowały się w porównywalnych sytuacjach w świetle celu przyświecającego wspomnianym ramom odniesienia, czyli ogólnemu hiszpańskiemu systemowi podatku od osób prawnych, a mówiąc dokładniej, przepisom dotyczącym podatkowego traktowania finansowej wartości firmy zawartym w owym systemie opodatkowania.
- 64 Sąd orzekł w pkt 51 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 55 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, że Komisja zastosowała zatem metodę analizy wynikającą z orzecznictwa Trybunału i Sądu przypomnianego, odpowiednio, w pkt 29–33 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 33–37 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, które to orzecznictwo odpowiada zasadniczo orzecznictwu Trybunału przypomnianemu w pkt 53–60 niniejszego wyroku.
- 65 Otóż w pkt 44, 45, 52 i 53 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 48, 49, 56 i 57 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja Sąd orzekł, że nawet gdyby istnienie odstępstwa czy wyjątku od określonych przez Komisję ram odniesienia zostało wykazane, nie wystarcza ono samo w sobie do wykazania, że sporny środek sprzyjał „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, ponieważ środek ten był dostępny a priori dla wszystkich przedsiębiorstw i nie odnosił się do szczególnej kategorii przedsiębiorstw, które byłyby jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze tego środka, lecz do pewnej kategorii operacji gospodarczych.
- 66 Należy jednak stwierdzić, że powyższe rozumowanie opiera się na błędnym zastosowaniu warunku selektywności przewidzianego w art. 107 ust. 1 TFUE, tak jak został on przypomniany w niniejszym wyroku.

- 67 Jak wynika bowiem z pkt 53–60 niniejszego wyroku, w przypadku środka krajowego przyznającego korzyść podatkową o charakterze generalnym takiego jak sporny środek wspomniany warunek jest spełniony, jeżeli Komisji uda się wykazać, że środek ten stanowi odstępstwo od powszechnego lub „normalnego” systemu podatkowego obowiązującego w danym państwie członkowskim, wprowadzając zatem – poprzez swoje konkretne skutki – zróżnicowane traktowanie wśród podmiotów gospodarczych, mimo że podmioty gospodarcze, które są beneficjentami korzyści podatkowej, i podmioty gospodarcze, które są wykluczone z zakresu zastosowania tej korzyści, znajdują się, w świetle celu przyświecającego wspomnianemu systemowi podatkowemu tego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.
- 68 Z zaskarżonych wyroków wynika, że w celu wykazania selektywnego charakteru spornego środka Komisja oparła się w spornych decyzjach na nierównym traktowaniu przedsiębiorstw będących rezydentami, z jakim wiązał się ten środek. Na podstawie tego środka jedynie przedsiębiorstwa będące rezydentami, które nabyły udziały w wysokości co najmniej 5% w zagranicznych przedsiębiorstwach, mogły bowiem pod pewnymi warunkami skorzystać ze spornej ulgi podatkowej, podczas gdy przedsiębiorstwa będące rezydentami dokonujące takiego nabycia udziałów w przedsiębiorstwach opodatkowanych w Hiszpanii nie mogły uzyskać tej ulgi mimo okoliczności, że zdaniem Komisji znajdowały się one w porównywalnej sytuacji w świetle celu przyświecającego powszechnemu hiszpańskiemu systemowi podatkowemu.
- 69 Otóż Sąd uznał, że sporny środek – z tego względu, że nie odnosił się do żadnej szczególnej kategorii przedsiębiorstw lub towarów, że jego stosowanie było niezależne od charakteru działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwa oraz z uwagi na to, że był on a priori lub potencjalnie dostępny dla wszystkich przedsiębiorstw pragnących nabyć udziały w wysokości co najmniej 5% w zagranicznych spółkach i posiadających te udziały nieprzerwanie przez okres co najmniej jednego roku – należy postrzegać nie jako środek selektywny, lecz jako środek ogólny w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 56 niniejszego wyroku. Postępując w ten sposób, Sąd naruszył prawo.
- 70 I tak w pkt 41, 45, 67 i 68 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 45, 49, 71 i 72 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja Sąd orzekł, że aby w przypadku środka a priori dostępnego dla wszystkich przedsiębiorstw został spełniony warunek selektywności środka krajowego w celu jego uznania za pomoc państwa, należy w każdym wypadku określić szczególną kategorię przedsiębiorstw, które są jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze rozpatrywanego środka i które można odróżnić ze względu na ich szczególne, wspólne i swoiste cechy.
- 71 Niemniej takiego dodatkowego wymogu w postaci określenia szczególnej kategorii, który to wymóg występowałby obok metody analizy mającej zastosowanie do selektywności w zakresie podatków wynikającej z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, która to metoda polega głównie na ustaleniu, czy wykluczenie niektórych podmiotów gospodarczych z możliwości skorzystania z korzyści podatkowej wynikającej ze środka stanowiącego odstępstwo od powszechnego systemu podatkowego stanowi dyskryminacyjne traktowanie w stosunku do tych podmiotów, nie można wywieść z orzecznictwa Trybunału, a zwłaszcza z wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732).
- 72 Co prawda w pkt 104 wspomnianego wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) Trybunał orzekł, że aby można było uznać przyjęte w ramach systemu opodatkowania kryteria dla podstawy opodatkowania za przyznające korzyści selektywne, muszą one być tego rodzaju, że charakteryzują będące ich beneficjentami przedsiębiorstwa ze względu na ich cechy szczególne jako kategorię uprzywilejowaną, umożliwiając w ten sposób kwalifikację takiego systemu jako sprzyjającego „niektórym” przedsiębiorstwom lub produkcji „niektórych” towarów w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

- 73 Niemniej przytoczony punkt wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) należy odczytywać w kontekście całości uzasadnienia, którego część on stanowi i które figuruje w pkt 87–108 owego wyroku.
- 74 A zatem z lektury całości tego uzasadnienia wynika, że środek rozpatrywany w owym wyroku nie miał formy korzyści podatkowej stanowiącej odstępstwo od powszechnego systemu podatkowego, lecz polegał na stosowaniu „ogólnego” systemu podatkowego opartego na kryteriach, które same w sobie miały także ogólny charakter. Trybunał orzekł, że charakter tego systemu nie stoi na przeszkodzie stwierdzeniu selektywnego charakteru rozpatrywanego środka – wbrew temu, co orzekł Sąd – ponieważ warunek dotyczący selektywności ma szerszy zakres obejmujący środki, które poprzez swoje skutki sprzyjają niektórym przedsiębiorstwom, w owym przypadku spółkom „offshore” z powodu szczególnych cech charakterystycznych dla tych przedsiębiorstw. Ów środek powodował zatem dyskryminację de facto wśród przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji w świetle celu przyświecającego wspomnianemu systemowi, w owym przypadku celu polegającego na wprowadzeniu powszechnego opodatkowania wszystkich spółek będących rezydentami.
- 75 Natomiast, jak stwierdzono już w pkt 63 niniejszego wyroku, w celu wykazania selektywnego charakteru spornego środka Komisja oparła się w spornych decyzjach głównie na nierównym traktowaniu wynikającym z tego środka, gdyż przysparza on korzyści podatkowej niektórym przedsiębiorstwom będącym rezydentami, lecz nie innym przedsiębiorstwom podlegającym powszechnemu systemowi podatkowemu, od którego sporny środek stanowi odstępstwo.
- 76 I tak, choć z wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) wynika, że można udowodnić selektywność środka podatkowego, nawet jeśli nie stanowi on odstępstwa od powszechnego systemu podatkowego, lecz jest integralną częścią tego systemu, nie zmienia to faktu, iż ów wyrok wpisuje się w przypomniane w pkt 57 niniejszego wyroku utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym, aby udowodnić selektywność środka stanowiącego odstępstwo od powszechnego systemu podatkowego, wystarczy wykazać, że ze środka tego mogą korzystać niektóre przedsiębiorstwa, a nie inne, mimo że te wszystkie podmioty gospodarcze znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji w świetle celu przyświecającego powszechnemu systemowi podatkowemu.
- 77 O ile w celu udowodnienia selektywności środka podatkowego nie zawsze konieczne jest, by środek ten miał charakter odstępstwa od powszechnego systemu podatkowego, okoliczność, że ma on taki charakter, jest zdecydowanie istotna dla tego celu, gdy wynika z niej, iż odróżnia 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, mimo że te dwie kategorie znajdują się w porównywalnej sytuacji w świetle celu przyświecającego wspomnianemu systemowi.
- 78 Wbrew temu, co orzekł Sąd w zaskarżonych wyrokach, nie można ponadto wymagać, by w celu udowodnienia selektywności takiego środka Komisja określiła pewne szczególne i swoiste cechy charakterystyczne wspólne przedsiębiorstwom będącym beneficjentami korzyści podatkowej, które to cechy pozwalają je odróżnić od przedsiębiorstw wykluczonych z zakresu zastosowania tej korzyści.
- 79 W tym celu istotna jest bowiem tylko okoliczność, że środek – niezależnie od jego postaci lub zastosowanej techniki regulacyjnej – skutkuje tym, że stawia przedsiębiorstwa będące beneficjentami w korzystniejszej sytuacji niż inne przedsiębiorstwa, mimo że wszystkie te przedsiębiorstwa znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celu przyświecającego danemu systemowi podatkowemu.

- 80 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału okoliczność, że ilość przedsiębiorstw, które mogą ubiegać się o skorzystanie z danego środka krajowego, jest bardzo znacząca, czy też że przedsiębiorstwa te należą do różnych sektorów działalności, nie wystarcza do tego, by podać w wątpliwość selektywny charakter tego środka, a zatem by wykluczyć jego kwalifikację jako pomocy państwa (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 lutego 2003 r., Hiszpania/Komisja, C-409/00, EU:C:2003:92, pkt 48; z dnia 8 września 2011 r., Komisja/Niderlandy, C-279/08 P, EU:C:2011:551, pkt 50).
- 81 A zatem wbrew temu, co orzekł Sąd w pkt 53–58 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 57–62 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, ewentualnego selektywnego charakteru spornego środka wcale nie podważa okoliczność, że istotny warunek uzyskania korzyści podatkowej przysparzanej przez ten środek dotyczy operacji gospodarczej, a mówiąc dokładniej, „operacji o czysto finansowym charakterze”, która nie wiąże się z minimalną kwotą inwestycji i która jest niezależna od charakteru działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwa będące beneficjentami.
- 82 W tym kontekście – wbrew temu, co orzekł Sąd w pkt 57 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 61 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja – z pkt 36 wyroku z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), zgodnie z którym to punktem środki nie są selektywne, jeżeli są stosowane do wszystkich przedsiębiorstw mających siedzibę na terytorium kraju „niezależnie od przedmiotu ich działalności”, nie można wywieść, że środek, którego zastosowanie jest niezależne od charakteru działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwa, nie jest a priori selektywny.
- 83 Z lektury całości uzasadnienia tego wyroku z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) wynika bowiem, że Trybunał, w tym pkt 36, który należy odczytywać w świetle pkt 35 tego samego wyroku, uznał, iż środki krajowe takie jak środki będące przedmiotem sporu w owej sprawie były pozbawione selektywnego charakteru, ponieważ znajdowały one zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich przedsiębiorstw danego państwa członkowskiego i stanowiły z tego względu środek ogólny w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 56 niniejszego wyroku.
- 84 Należy także doprecyzować, że choć w pkt 36 wyroku z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) Trybunał uczynił odesłanie do przedmiotu działalności przedsiębiorstw będących beneficjentami środków krajowych, to jednak takie odesłanie można wyjaśnić treścią pytania drugiego postawionego przez sąd odsyłający w sprawie, która doprowadziła do wydania owego wyroku. Potwierdza to okoliczność, że takie odesłanie nie występuje w późniejszych wyrokach Trybunału przypominających ową zasadę (zob. w szczególności wyroki: z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 73; a także z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 39).
- 85 Ponadto prawdą jest – jak przypominał Sąd w pkt 66 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 70 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja – że Trybunał orzekł w pkt 42 wyroku z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), iż okoliczność, że jedynie podatnicy spełniający warunki zastosowania środka rozpatrywanego w owej sprawie mogli z niego skorzystać, nie może sama w sobie przyznawać temu środkowi selektywnego charakteru. Niemniej należy stwierdzić, że w tym samym pkt 42 Trybunał wyraźnie uściślił, iż ów brak selektywnego charakteru wynikał ze stwierdzenia, że osoby, które nie mogły domagać się zastosowania rozpatrywanego środka, nie znajdowały się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją podatników mogących domagać się jego zastosowania w świetle celu realizowanego przez ustawodawcę krajowego.

- 86 Z powyższego wynika, że warunek zastosowania lub uzyskania pomocy podatkowej może skutkować selektywnym charakterem tej pomocy, jeżeli warunek ten wiąże się z wprowadzeniem różnicowania wśród przedsiębiorstw znajdujących się jednak, w świetle celu przyświecającego danemu systemowi podatkowemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i jeżeli tym samym prowadzi do dyskryminacji wobec przedsiębiorstw, które są wykluczone z zakresu zastosowania owej pomocy.
- 87 Ponadto – jak podkreślił Sąd w zaskarżonych wyrokach – choć ulga podatkowa, z jaką wiąże się sporny środek, może zostać uzyskana bez potrzeby zainwestowania minimalnej kwoty i korzystanie z tego środka nie jest więc zastrzeżone jedynie dla przedsiębiorstw dysponujących wystarczającymi zasobami finansowymi, okoliczności te nie stoją jednak na przeszkodzie uznaniu ewentualnego selektywnego charakteru tegoż środka z innych powodów takich jak okoliczność, że będące rezydentami przedsiębiorstwa dokonujące nabycia udziałów w spółkach mających rezydencję podatkową w Hiszpanii nie mogą uzyskać tej ulgi.
- 88 W powyższym względzie Trybunał orzekł już zresztą, że środek podatkowy, z którego korzystają wyłącznie przedsiębiorstwa dokonujące operacji objętych tym środkiem, a nie przedsiębiorstwa z tego samego sektora niedokonujące tych operacji, może mieć selektywny charakter, przy czym nie ma potrzeby dokonywania oceny, czy ze środka korzystają w większym stopniu duże przedsiębiorstwa (zob. podobnie wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, pkt 47–50).
- 89 Wbrew temu, co twierdził Sąd w pkt 59–62 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 63–66 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, z wyroku z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467) nie wynika żadna przeciwna wskazówka co do analizy warunku dotyczącego selektywności środka podatkowego.
- 90 Z pkt 22 i 23 wyroku z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467) wynika bowiem, że w sprawie, która doprowadziła do wydania owego wyroku, Komisja uznała rozpatrywany środek za selektywny w odniesieniu do niektórych geograficznie wyznaczonych przedsiębiorstw, w które inwestorzy prywatni reinwestowali zyski pochodzące ze sprzedaży dóbr gospodarczych, a nie w odniesieniu do samych inwestorów, o których mowa, co do których instytucja ta uznała, że ów środek nie stanowi pomocy, ponieważ korzystały z niego jako ogólnego środka wszystkie podmioty gospodarcze bez różnicowania; ocena ta nie została zresztą zakwestionowana przed Trybunałem, w związku z czym nie był on obowiązany orzekać w jej przedmiocie.
- 91 W każdym wypadku sytuacja wspomnianych inwestorów prywatnych nie może być utożsamiana z sytuacją przedsiębiorstw będących rezydentami mogących korzystać ze spornego środka.
- 92 W spornych decyzjach w celu uznania spornego środka za środek selektywny Komisja powołała się na okoliczność, że beneficjentami korzyści podatkowej przysparzanej w drodze tego środka nie są bez różnicowania wszystkie podmioty gospodarcze znajdujące się obiektywnie w porównywalnej sytuacji w świetle celu przyświecającego powszechnemu hiszpańskiemu systemowi podatkowemu, ponieważ przedsiębiorstwa będące rezydentami dokonujące tego samego rodzaju nabycia udziałów w spółkach mających rezydencję podatkową w Hiszpanii nie mogą uzyskać tej korzyści. Komisja zajęła następnie stanowisko, że nie można przyjąć wskazanego przez Królestwo Hiszpanii uzasadnienia tego różnicowania wśród podmiotów gospodarczych, opartego na charakterze i ogólnej strukturze systemu, którego część stanowi wspomniany środek.
- 93 Z całości powyższych rozważań wynika, że Sąd naruszył prawo, stwierdzając częściową nieważność spornych decyzji z tego względu, że Komisja nie określiła danej kategorii przedsiębiorstw uprzywilejowanych w drodze spornego środka podatkowego, nie weryfikując, czy Komisja rzeczywiście przeanalizowała i wykazała dyskryminacyjny charakter tego środka w ramach zastosowania metody

badania przypomnianej w pkt 29–33 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 33–37 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, którą to metodę należy stosować w celu zbadania warunku dotyczącego selektywności spornego środka.

94 Choć badanie, o którym mowa powyżej, należy przeprowadzić w rygorystyczny i wystarczająco uzasadniony sposób, aby umożliwić kompletną kontrolę sądową, między innymi w kwestii porównywalności sytuacji podmiotów gospodarczych korzystających ze środka z sytuacją podmiotów gospodarczych, które są wykluczone z zakresu zastosowania danego środka, oraz w stosownym wypadku w przedmiocie wskazanego przez dane państwo członkowskie uzasadnienia nierównego traktowania, nie zmienia to jednak faktu, że Sąd naruszył prawo, nie dokonując takiej weryfikacji i orzekając w zaskarżonych wyrokach, że zastosowana przez Komisję w spornych decyzjach metoda badania – jako że nie obejmowała ona określenia szczególnej kategorii przedsiębiorstw, które były jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze spornego środka podatkowego – była wynikiem błędnej wykładni warunku dotyczącego selektywności, tak jak został on ustanowiony w art. 107 ust. 1 TFUE.

95 W konsekwencji pierwsza część jedyne zarzutu Komisji jest zasadna.

W przedmiocie drugiej części jedyne zarzutu

Argumentacja stron

96 W drugiej części jedyne zarzutu Komisja zarzuca Sądowi, że dopuścił się naruszenia prawa przy stosowaniu orzecznictwa dotyczącego pomocy związanej z eksportem oraz że wprowadził sztuczne rozróżnienie między pomocą związaną z eksportem towarów i pomocą związaną z eksportem kapitału.

97 W pierwszej kolejności w odniesieniu do przytoczonego w spornych decyzjach orzecznictwa dotyczącego pomocy związanej z eksportem towarów, a w szczególności wyroków: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, niepublikowany, EU:C:1969:68); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284) i z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438), Komisja utrzymuje, że Sąd dopuścił się naruszenia prawa, orzekając w pkt 69–76 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 73–80 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, iż orzecznictwo to nie odnosi się do warunku dotyczącego selektywności środka krajowego, lecz wyłącznie do warunku dotyczącego okoliczności, że zostaje wywarty wpływ na konkurencję i na wymianę handlową.

98 Z przytoczonych w poprzednim punkcie wyroków wynika, że Trybunał uznał, iż dane środki podatkowe miały selektywny charakter, gdyż korzystanie z nich było zastrzeżone dla przedsiębiorstw dokonujących operacji za granicą, takich jak inwestycje, a nie dla przedsiębiorstw dokonujących podobnych operacji o zasięgu krajowym. Wynika stąd, że każdy środek, który sprzyja operacjom transgranicznym, lecz wyklucza takie same operacje o zasięgu krajowym, jest selektywny.

99 W drugiej kolejności Komisja zarzuca Sądowi, że w pkt 79–81 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 83–85 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja wprowadził sztuczne rozróżnienie między pomocą związaną z eksportem towarów a pomocą związaną z eksportem kapitału, orzekając, iż z przytoczonego w spornych decyzjach orzecznictwa dotyczącego pomocy związanej z eksportem towarów, a w szczególności z wyroków: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, niepublikowany, EU:C:1969:68); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284) i z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438) wynika, że „kategoria przedsiębiorstw będących beneficjentami, na podstawie której można wyciągnąć wniosek o selektywności [spornego] środka, obejmuje przedsiębiorstwa prowadzące

działalność w zakresie eksportu”; kategoria ta obejmuje zatem przedsiębiorstwa, które można odróżnić ze względu na wspólne im cechy charakterystyczne związane z prowadzoną przez nie działalnością eksportową.

- 100 Zdaniem Komisji przedsiębiorstwa, których dotyczy sporny środek, stanowią odrębną kategorię przedsiębiorstw, to jest kategorię przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie eksportu kapitału, ponieważ wyróżniają się one wspólnymi cechami charakterystycznymi związanymi z prowadzoną przez nie działalnością w zakresie eksportu kapitału.
- 101 Instytucja ta uważa, że z uwagi na okoliczność, iż w świetle warunku dotyczącego selektywności nie ma żadnych różnic między eksportem towarów a eksportem kapitału, sporny środek ma selektywny charakter z tego samego względu co środki rozpatrywane w przytoczonym w spornych decyzjach orzecznictwie dotyczącym pomocy związanej z eksportem.
- 102 Komisja utrzymuje, że kategoria przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie eksportu nie istnieje tym bardziej poza grupą składającą się z przedsiębiorstw dokonujących operacji transgranicznych. Każde przedsiębiorstwo z danego państwa członkowskiego może dokonać operacji transgranicznej i skorzystać tym samym z systemu pomocy związanej z eksportem. Stoi ona na stanowisku, że selektywny charakter środka krajowego może zostać nadany przez korzyść udzieloną jej beneficjentowi z powodu dokonania operacji związanej z eksportem towarów, usług lub kapitału, a nie z powodu okoliczności, iż dane przedsiębiorstwa należą do domniemanego sektora działalności związanej z eksportem.
- 103 A zatem na wzór tego, co orzekł Trybunał w wyroku z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438) w sytuacji porównywalnej z sytuacją występującą w niniejszej sprawie, zdaniem Komisji Sąd powinien był uznać, że Komisja słusznie ustaliła selektywny charakter spornego środka ze względu na okoliczność, iż korzystanie z tego środka było zastrzeżone tylko dla niektórych przedsiębiorstw, to jest przedsiębiorstw, które prowadziły działalność w zakresie eksportu kapitału.
- 104 Wreszcie Komisja twierdzi, że przyjęte przez Sąd podejście pomija rolę i cel przepisów w dziedzinie pomocy państwa w świetle ochrony rynku wewnętrznego. Przepisy te mają między innymi na celu uniknięcie przyznawania przez państwa członkowskie korzyści gospodarczych związanych konkretnie z eksportem towarów lub kapitału. Szczególne uprzywilejowanie eksportu kapitału mogłoby spowodować zakłócenia na rynku wewnętrznym w taki sam sposób, jak szczególne uprzywilejowanie eksportu towarów.
- 105 WDFG oraz Banco Santander i Santusa odpowiadają, że Sąd słusznie orzekł, iż przytoczone w spornych decyzjach wyroki Trybunału nie dotyczyły warunku selektywności, lecz warunku związanego z okolicznością, że zostaje wywarty wpływ na wymianę handlową.
- 106 Ponadto w ich opinii Sąd słusznie uznał, że w przytoczonym w spornych decyzjach orzecznictwie dotyczącym pomocy związanej z eksportem, a w szczególności wyrokach: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, niepublikowane, EU:C:1969:68); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284) i z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438), Trybunał zajął stanowisko, iż rozpatrywane środki miały selektywny charakter głównie ze względu na cechy charakterystyczne wspólne przedsiębiorstwom będącym beneficjentami, co pozwalało uznać je za należące do określonego sektora gospodarki, to jest sektora działalności związanej z eksportem, a mówiąc dokładniej, eksportem towarów. Środki rozpatrywane w sprawach, które doprowadziły do wydania wspomnianych wyroków, sprzyjały przedsiębiorstwom, które charakteryzowały się tym, że eksportowały bardziej lub mniej istotną część swoich towarów lub usług.
- 107 WDFG oraz Banco Santander i Santusa twierdzą, że spornego środka nie można ponadto uznać za selektywny z tego względu, że jest on stosowany do tzw. kategorii przedsiębiorstw „prowadzących działalność w zakresie eksportu kapitału”.

- 108 W ich opinii taka kategoria nie istnieje i Komisja nie powołała się na nią ani w spornych decyzjach, ani przed Sądem. Argument ten jest niedopuszczalny na etapie postępowania odwoławczego, gdyż chodzi o kwestię faktyczną, która została ponadto podniesiona zbyt późno. Jest on zresztą sprzeczny z główną argumentacją Komisji, zgodnie z którą instytucja ta nie jest zobowiązana określić kategorii przedsiębiorstw objętych danym środkiem w celu wykazania selektywności tego środka.
- 109 W każdym wypadku WDFG oraz Banco Santander i Santusa utrzymują, że selektywności środka krajowego nie można doszukiwać się na podstawie takich cech charakterystycznych jak kapitał przedsiębiorstwa lub zdolność inwestycyjna przedsiębiorstwa, gdyż cechy te są wspólne wszystkim przedsiębiorstwom.
- 110 Ponadto ich zdaniem przepisy w zakresie swobodnego przepływu kapitału nie stoją na przeszkodzie takiemu środkowi jak sporny środek. Gdyby środek ten wiązał się ze zróżnicowanym traktowaniem faworyzującym nabycie udziałów za granicą, w rachubę wchodziłaby co najwyżej odwrotna dyskryminacja, która jest zgodna z podstawowymi swobodami.
- 111 Królestwo Hiszpanii powtarza swoje stanowisko, przedstawione już w toku postępowania administracyjnego przed Komisją, zgodnie z którym to stanowiskiem nie istnieje działalność gospodarcza polegająca na eksporcie kapitału. Sporny środek nie sprzyja niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jako że nie dotyczy on oferowania towarów lub usług na rynku.
- 112 Irlandia utrzymuje, że wyroki przytoczone przez Komisję w spornych decyzjach dotyczyły środków, które sprzyjały dającej się łatwo określić kategorii przedsiębiorstw lub produkcji towarów, to jest kategorii stanowiącej sektor działalności związanej z eksportem. Natomiast w jej opinii nie istnieje jednolita kategoria przedsiębiorstw, które „eksportują kapitał”, ponieważ każde przedsiębiorstwo, które dokonuje nabycia za granicą, „eksportuje kapitał”.
- 113 Okoliczność, że Komisja utrzymuje posiłkowo, jak twierdzi Republika Federalna Niemiec, iż sporny środek jest porównywalny ze środkiem pomocy związanej z eksportem towarów i odnosi się zatem także do wystarczająco wyodrębnionej kategorii przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie eksportu, należy postrzegać jako uzupełniające uzasadnienie przedstawione po wydaniu spornych decyzji. Uważa ona, że argument ten należy uznać za niedopuszczalny na etapie postępowania odwoławczego.
- 114 Zdaniem tego państwa członkowskiego kategoria przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie eksportu, których dotyczy orzecznictwo przytoczone przez Komisję w spornych decyzjach, odróżnia się od innych przedsiębiorstw z powodu wspólnych cech charakterystycznych ich działalności w zakresie eksportu, która wiąże się ewentualnie z dokonywaniem specyficznych inwestycji.

Ocena Trybunału

- 115 W odniesieniu do przytoczonego w spornych decyzjach orzecznictwa dotyczącego pomocy związanej z eksportem, a w szczególności wyroków: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, niepublikowany, EU:C:1969:68); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284) i z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438), należy stwierdzić, że – jak zauważył zasadniczo rzecznik generalny w pkt 126–130 opinii – Sąd naruszył prawo, orzekając w pkt 69–76 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 73–80 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, iż orzecznictwo to nie odnosiło się do warunku dotyczącego selektywności środka krajowego, lecz wyłącznie do warunku dotyczącego okoliczności, że zostaje wywarty wpływ na konkurencję i na wymianę handlową.

- 116 Trybunał, stwierdzając bowiem w pkt 20 wyroku z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, niepublikowany, EU:C:1969:68) i w pkt 8 wyroku z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284) istnienie pomocy państwa, siłą rzeczy orzekł, że spełnione zostały wszystkie warunki przewidziane w tym względzie w art. 107 ust. 1 TFUE, w tym warunek dotyczący selektywności. Ponadto w pkt 120 wyroku z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438) Trybunał, odwołując się w szczególności do dwóch wspomnianych wyżej wyroków, wypowiedział się wyraźnie na temat selektywności badanego środka krajowego, orzekając, że w owym przypadku wynika ona z okoliczności, iż jedynie przedsiębiorstwa, które prowadziły działalność eksportową i dokonywały pewnych operacji inwestycyjnych za granicą, odnosiły korzyść podatkową, z jaką wiązał się ten środek.
- 117 Sąd naruszył także prawo, orzekając w pkt 77–82 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 81–86 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, że przytoczone w spornych decyzjach orzecznictwo dotyczące pomocy związanej z eksportem należy rozumieć w ten sposób, iż kategorię przedsiębiorstw będących beneficjentami, w odniesieniu do której należy zbadać selektywny charakter systemu pomocy związanej z eksportem, stanowi kategoria, którą tworzą „przedsiębiorstwa prowadzące działalność w zakresie eksportu” i którą należy zdefiniować jako kategorię, wprawdzie wyjątkowo szeroką, lecz mimo to szczególną, obejmującą przedsiębiorstwa, które można odróżnić ze względu na wspólne im szczególne cechy charakterystyczne związane z prowadzoną przez nie działalnością eksportową.
- 118 Jak bowiem zasadniczo zauważył rzecznik generalny w pkt 133–136 opinii, orzecznictwa tego nie można rozumieć w ten sposób, że selektywny charakter środka krajowego musi koniecznie wynikać z okoliczności, iż sprzyja on jedynie przedsiębiorstwom prowadzącym działalność w zakresie eksportu towarów lub usług, nawet jeśli de facto taka sytuacja mogła mieć miejsce w przypadku szczególnych środków podatkowych rozpatrywanych w wyrokach, o których mowa.
- 119 Wbrew przeciwnie, mając na uwadze zasady ugruntowane w przypomnianym już w pkt 53–60 niniejszego wyroku utrwalonym orzecznictwie Trybunału, które to zasady mają w pełni zastosowanie do pomocy podatkowej związanej z eksportem, środek taki jak sporny środek mający na celu uprzywilejowanie eksportu, może zostać uznany za selektywny, jeżeli przysparza on korzyści przedsiębiorstwom dokonującym operacji transgranicznych, w szczególności operacji inwestycyjnych, ze szkodą dla innych przedsiębiorstw, które, znajdując się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celu przyświecającego danemu systemowi podatkowemu, dokonują operacji tego samego rodzaju na terytorium kraju.
- 120 W takich okolicznościach druga część jedyne zarzutu jest także zasadna.
- 121 W konsekwencji z tego względu, że obie części jedyne zarzutu Komisji są zasadne, należy uchylić zaskarżone wyroki.

W przedmiocie skarg przed Sądem

- 122 Zgodnie z art. 61 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w przypadku uchylenia orzeczenia Sądu Trybunał może wydać orzeczenie ostateczne w sprawie, jeśli stan postępowania na to pozwala.
- 123 Taka sytuacja nie zachodzi w niniejszym przypadku, gdyż Sąd uwzględnił obie skargi o stwierdzenie nieważności, nie zbadawszy trzech z czterech zarzutów podniesionych w każdej z tych skarg, które to zarzuty pokrywają się zresztą tylko częściowo, oraz nie zbadawszy w ramach badania zarzutu pierwszego podniesionego w owych skargach, czy przedsiębiorstwa niespełniające warunków uzyskania ulgi podatkowej przyznawanej w drodze spornego środka znajdują się, w świetle celu przyświecającego danemu systemowi podatkowemu, w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją

przedsiębiorstw uprzywilejowanych w drodze tego środka. Ponadto badanie tych zarzutów może wiązać się z oceną okoliczności faktycznych. Należy zatem przekazać sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania.

W przedmiocie kosztów

- ¹²⁴ Ze względu na fakt, iż sprawy zostają przekazane Sądowi do ponownego rozpoznania, rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.
- ¹²⁵ Zgodnie z art. 140 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Republika Federalna Niemiec, Irlandia i Królestwo Hiszpanii, które zostały dopuszczone do niniejszych spraw w charakterze interwenientów, pokrywają własne koszty.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Wyroki Sądu Unii Europejskiej z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, EU:T:2014:939) oraz z dnia 7 listopada 2014 r., Banco Santander i Santusa/Komisja (T-399/11, EU:T:2014:938) zostają uchylone.**
- 2) **Sprawy zostają przekazane Sądowi Unii Europejskiej do ponownego rozpoznania.**
- 3) **Rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.**
- 4) **Republika Federalna Niemiec, Irlandia i Królestwo Hiszpanii pokrywają własne koszty.**

Podpisy