



Zbiór Orzeczeń

WYROK SĄDU (druga izba w składzie powiększonym)

z dnia 7 listopada 2014 r.*

Pomoc państwa — Przepisy o podatku dochodowym od osób prawnych umożliwiające przedsiębiorstwom mającym rezydencję podatkową w Hiszpanii amortyzację wartości firmy wynikającej z nabycia udziałów w przedsiębiorstwach mających rezydencję podatkową za granicą — Decyzja kwalifikująca ten system jako pomoc państwa, uznająca tę pomoc za niezgodną z rynkiem wewnętrznym i nakazująca jej odzyskanie — Pojęcie pomocy państwa — Selektyny charakter — Określenie kategorii przedsiębiorstw uprzywilejowanych przez dany środek — Brak — Naruszenie art. 87 ust. 1 WE

W sprawie T-219/10,

Autogrill España, SA, z siedzibą w Madrycie (Hiszpania), reprezentowana początkowo przez adwokatów J. Buendię Sierre, E. Abada Valdenebra, M. Muñoz de Juan oraz R. Calva Salinera, a następnie przez J. Buendię Sierre, E. Abada Valdenebra i R. Calva Salinera,

strona skarżąca,

przeciwko

Komisji Europejskiej, reprezentowanej przez R. Lyala oraz C. Urracę Caviedesa, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

mającej za przedmiot żądanie stwierdzenia nieważności art. 1 ust. 1 oraz 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),

SĄD (druga izba w składzie powiększonym)

w składzie: M.E. Martins Ribeiro, prezes, N.J. Forwood, E. Bieliūnas, S. Gervasoni (sprawozdawca) i L. Madise, sędziowie,

sekretarz: J. Palacio González, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 kwietnia 2014 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: hiszpański.

Wyrok

Okoliczności powstania sporu

Postępowanie administracyjne

- 1 Poprzez szereg skierowanych w latach 2005–2006 na piśmie zapytań (E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 i P-5509/06) deputowani do Parlamentu Europejskiego żądali od Komisji Wspólnot Europejskich wyjaśnień w kwestii kwalifikacji jako pomocy państwa ustanowionego w art. 12 ust. 5 mechanizmu 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 ponowionego w drodze Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (królewskiego dekretu ustawodawczego 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 systemem” czy też „spornym środkiem”). Komisja w istocie odparła, że zgodnie z posiadanymi przez nią informacjami sporny system nie stanowi pomocy państwa.
- 2 Pismami z dnia 15 stycznia i 26 marca 2007 r. Komisja zwróciła się do władz hiszpańskich o dostarczenie informacji umożliwiających ocenę zakresu obowiązywania spornego systemu i wywieranych przezeń skutków. Pismami z dnia 16 lutego i 4 czerwca 2007 r. Królestwo Hiszpanii podało do wiadomości Komisji żądane przez nią informacje.
- 3 W faksie z dnia 28 sierpnia 2007 r. Komisja otrzymała skargę od prywatnego podmiotu gospodarczego, który twierdził, że sporny system stanowi niezgodną ze wspólnym rynkiem pomoc państwa.
- 4 Decyzją z dnia 10 października 2007 r. Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające w sprawie spornego systemu.
- 5 W piśmie z dnia 5 grudnia 2007 r. Komisja otrzymała od Królestwa Hiszpanii uwagi dotyczące wydanej przez nią decyzji w sprawie wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego w przedmiocie spornego systemu. W okresie od 18 stycznia do 16 czerwca 2008 r. Komisja otrzymała również uwagi od 32 zainteresowanych stron. Pismami z dnia 30 czerwca 2008 r. i 22 kwietnia 2009 r. Królestwo Hiszpanii przedstawiło swoje komentarze do uwag zainteresowanych stron.
- 6 W dniach 18 lutego 2008 r. oraz 12 maja i 8 czerwca 2009 r. zorganizowane zostały mające techniczny charakter spotkania z władzami hiszpańskimi. Komisja odbyła również spotkania techniczne z niektórymi z 32 zainteresowanych stron.
- 7 Pismem z dnia 14 lipca 2008 r. i e-mailem z dnia 16 czerwca 2009 r. Królestwo Hiszpanii przekazało Komisji dalsze informacje.

Zaskarżona decyzja

- 8 Komisja zakończyła postępowanie w zakresie dotyczącym nabycia udziałów w obrębie Unii Europejskiej, wydając decyzję 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, zwaną dalej „zaskarżoną decyzją”).

- 9 W ramach spornego środka przewidziano, że w przypadku nabycia przez przedsiębiorstwo opodatkowane w Hiszpanii udziałów w „przedsiębiorstwie zagranicznym” – pod warunkiem, iż udziały te wynoszą co najmniej 5% nabywanego przedsiębiorstwa i pozostają własnością nabywcy przez nieprzerwany 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 tego spornego środka wyjaśniono, że za „przedsiębiorstwo zagraniczne” uznawane jest przedsiębiorstwo opodatkowane podatkiem podobnym do tego, jaki znajduje zastosowanie w Hiszpanii, i osiągające swe przychody głównie z działalności prowadzonej za granicą [tego kraju] (motyw 21 zaskarżonej decyzji).
- 10 Z zaskarżonej 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 zaskarżonej decyzji).
- 11 Nabycie udziałów zostało określone w zaskarżonej 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 zaskarżonej decyzji).
- 12 Ponadto w zaskarżonej 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 zaskarżonej 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 w przypadku połączenia przedsiębiorstw (motyw 19 zaskarżonej decyzji).
- 14 Komisja w zaskarżonej decyzji uznała sporny system za niezgodny ze wspólnym rynkiem (art. 1 ust. 1 zaskarżonej decyzji). Zgodnie z art. 4 tej decyzji Królestwo Hiszpanii winno odzyskać przyznaną pomoc.
- 15 Komisja nie zamknęła wszczętego postępowania w odniesieniu do nabycia udziałów poza Unią, ponieważ Królestwo Hiszpanii zobowiązało się do przedstawienia nowych informacji dotyczących przeszkód istniejących jego zdaniem w odniesieniu do transgranicznych połączeń przedsiębiorstw wykraczających poza Unię.

Przebieg postępowania i żądania stron

- 16 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 14 maja 2010 r. skarżąca – Autogrill España, SA – wniosła do Sądu niniejszą skargę.
- 17 Skarżąca wnosi do Sądu o:
 - stwierdzenie nieważności art. 1 ust. 1 zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim Komisja stwierdziła w nim, że sporny system zawiera elementy pomocy państwa;

- tytułem żądania ewentualnego, stwierdzenie nieważności art. 1 ust. 1 zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim Komisja stwierdziła w nim, że sporny system zawiera elementy pomocy państwa, w przypadku gdy jest on stosowany w odniesieniu do nabycia udziałów pociągających za sobą przejęcie kontroli;
 - tytułem żądania ewentualnego, stwierdzenie nieważności art. 4 zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim Komisja nakazała w nim odzyskanie pomocy związanej z operacjami przeprowadzonymi przed publikacją zaskarżonej decyzji w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*;
 - obciążenie Komisji kosztami postępowania.
- 18 Komisja wnosi do Sądu o:
- oddalenie skargi;
 - obciążenie skarżącej kosztami postępowania.

Co do prawa

W przedmiocie żądań stwierdzenia nieważności art. 1 ust. 1 zaskarżonej decyzji

- 19 W ramach żądań stwierdzenia nieważności art. 1 ust. 1 zaskarżonej decyzji skarżąca kwestionuje przyjętą w niej przez Komisję kwalifikację spornego systemu jako pomocy państwa. Na poparcie tych żądań podnosi ona w istocie cztery zarzuty, z których pierwszy dotyczy naruszenia prawa, jakiego miała dopuścić się Komisja przy stosowaniu warunku dotyczącego selektywności, drugi dotyczy braku selektywności środka ze względu na to, że wprowadzone przez Komisję różnicowanie wynika z charakteru lub ze struktury systemu podatkowego, w który środek ten się wpisuje, trzeci został oparty na tym, że środek ten nie przysparza żadnej korzyści spółkom, do których ma zastosowanie sporny system, czwarty dotyczy zaś braku uzasadnienia zaskarżonej decyzji w zakresie zarówno kryterium dotyczącego jego selektywności, jak i tego dotyczącego braku istnienia korzyści.
- 20 Na wstępie należy zbadać zarzut pierwszy.
- 21 Zdaniem skarżącej sporny system nie ma charakteru selektywnego w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE i chodzi tu w istocie o mający ogólny charakter środek mogący znaleźć zastosowanie do wszystkich opodatkowanych w Hiszpanii przedsiębiorstw. Wyciągając wniosek o selektywności spornego środka, Komisja dopuściła się zatem błędnego zastosowania postanowień art. 87 ust. 1 WE.
- 22 Skarżąca dodaje, że to do Komisji należy wykazanie istnienia kategorii przedsiębiorstw, do kręgu których ograniczało się stosowanie spornego środka, czego instytucja ta nie uczyniła.
- 23 Komisja twierdzi, że dokonana przez nią w zaskarżonej decyzji analiza selektywnego charakteru spornego środka jest zgodna z orzecznictwem, ponieważ dokonując jej, Komisja wyszła z definicji właściwych ram odniesienia, aby następnie stwierdzić istnienie utworzonego na mocy spornego środka wyjątku.
- 24 Komisja opiera się również na istnieniu analogii pomiędzy korzyścią przysparzaną w przypadku eksportu kapitału mającego miejsce przy stosowaniu spornego środka a korzyścią przysparzaną w przypadku eksportu towarów, odnośnie którego rozstrzygnięto już, że taka korzyść stanowi środek o selektywnym charakterze.

- 25 Przed przeanalizowaniem zasadności niniejszego zarzutu pod kątem okoliczności niniejszego przypadku należy, po uprzednim przypomnieniu, że selektywność jest jednym z kumulatywnych kryteriów umożliwiających zakwalifikowanie środka jako pomocy państwa, wyjaśnić, jakie warunki winny zostać spełnione, aby wyciągnięty przez Komisję wniosek o selektywności danego środka mógł zostać uznany za słuszny.

Kryteria uznania, że miało miejsce udzielenie pomocy państwa

- 26 Zgodnie z art. 87 ust. 1 WE:

„Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w niniejszym traktacie wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca [konkurencję] lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”.

- 27 Zgodnie z orzecznictwem zakwalifikowanie danego środka jako pomocy państwa wymaga spełnienia wszystkich przesłanek przewidzianych w art. 87 ust. 1 WE (zob. wyrok Trybunału z dnia 24 lipca 2003 r. w sprawie C-280/00 Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, Rec. s. I-7747, pkt 74 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 28 Przesłanki, od których art. 87 ust. 1 WE uzależnia zakwalifikowanie środka krajowego jako pomocy państwa, są następujące: finansowanie tego środka przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych, korzyści dla przedsiębiorstwa, selektywność tego działania oraz jego wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi i wynikające z tego zakłócenia konkurencji (wyrok Trybunału z dnia 15 czerwca 2006 r. w sprawach połączonych C-393/04 i C-41/05 Air Liquide Industries Belgium, Zb.Orz. s. I-5293, pkt 28).

Metoda analityczna mająca zastosowanie do selektywności w dziedzinie podatków

- 29 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że art. 87 ust. 1 WE wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego przepis krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, znajdującymi się, w świetle celu tego systemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. wyroki Trybunału: z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Portugalia przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-7115, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P Komisja i Hiszpania przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczonemu Królestwu, Zb.Orz. s. I-11113, pkt 75 i przytoczone tam orzecznictwo; wyrok Sądu z dnia 22 stycznia 2013 r. w sprawie T-308/00 RENV Salzgitter przeciwko Komisji, pkt 116).

- 30 Określenie właściwego systemu prawnego, określonego jako „ramy odniesienia”, nabiera większej wagi w przypadku środków o charakterze podatkowym, ponieważ samo istnienie korzyści może być stwierdzone tylko w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem „normalnym” (ww. w pkt 29 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 56).

- 31 Aby móc ocenić, czy dany środek podatkowy ma charakter selektywny, należy więc zbadać, czy biorąc pod uwagę ramy odniesienia, środek ten stanowi dla niektórych przedsiębiorstw korzyść w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (ww. w pkt 29 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 56).

- 32 Tym niemniej jednak, nawet jeśli, biorąc pod uwagę ramy odniesienia, zachodzi taka różnica w traktowaniu pomiędzy przedsiębiorstwami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, to z utrwalonego orzecznictwa wynika, że pojęcie pomocy państwa nie obejmuje

wprowadzonych przez państwo środków różnicujących przedsiębiorstwa, a zatem a priori selektywnych, w wypadku gdy różnicowanie to wynika z charakteru lub struktury systemu podatkowego, w który środki te się wpisują (ww. w pkt 29 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 52).

- 33 Z powyższego wynika, że do uznania krajowego środka podatkowego za „selektywny” konieczne jest najpierw zidentyfikowanie i zbadanie systemu podatkowego, który jest w danym państwie członkowskim powszechny czy też „normalny”. To właśnie w stosunku do tego powszechnego lub „normalnego” systemu podatkowego należy następnie ocenić ewentualny selektywny charakter korzyści przysparzanych przez rozpatrywany środek podatkowy, upewniając się, że ustanawia on odstępstwo od tego systemu powszechnego, ponieważ wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu wyznaczonego systemowi podatkowemu danego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (wyrok Sądu z dnia 7 marca 2012 r. w sprawie T-210/02 RENV British Aggregates przeciwko Komisji, pkt 49). Jeśli sytuacja taka zachodzi, to po trzecie, należy zbadać, czy dane państwo członkowskie zdołało wykazać, że środek ten jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu, w który środek ów się wpisuje (ww. w pkt 29 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 53).

Obligatoryjne określenie kategorii przedsiębiorstw uprzywilejowanych w drodze rozpatrywanego środka

- 34 Kryterium dotyczące selektywności środka pozwala na odróżnienie pomocy państwa od stosowanych przez państwa członkowskie ogólnych środków polityki podatkowej lub gospodarczej (zob. podobnie ww. w pkt 28 wyrok w sprawach połączonych Air Liquide Industries Belgium, pkt 32).
- 35 Trybunał rozstrzygnął w tym względzie, że można przyjąć, iż środek ma charakter selektywny, nawet jeśli jego zastosowanie nie ogranicza się do dokładnie określonego sektora gospodarki.
- 36 Trybunał potwierdził bowiem, że można uznać, iż mamy do czynienia z pomocą państwa, w przypadku gdy dany środek „dotyczy głównie” danego sektora, czy wręcz kilku sektorów gospodarki (wyroki Trybunału: z dnia 12 lipca 1990 r. w sprawie C-169/84 COFAZ przeciwko Komisji, Rec. s. I-3083, pkt 22, 23; z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-126/01 GEMO, Rec. s. I-13769, pkt 37–39).
- 37 Trybunał potwierdził również selektywny charakter środka mającego zastosowanie do przedsiębiorstw wytwarzających dobra materialne (wyrok Trybunału z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Rec. s. I-8365, pkt 40).
- 38 Trybunał rozstrzygnął ponadto, że środek przysparzający korzyści przedsiębiorstwom znajdującym się w ograniczonym geograficznie obszarze zostaje pozbawiony charakteru ogólnego środka polityki podatkowej lub gospodarczej (zob. podobnie wyrok Trybunału z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-156/98 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. s. I-6857, pkt 23).
- 39 Sąd uznał nawet za selektywny środek mający zastosowanie w ograniczonym okresie czasu. Rozstrzygnął on bowiem, że selektywny jest środek, który ze względu na pozostawiony przedsiębiorstwom krótki okres czasu na podjęcie kroków umożliwiających spełnienie warunków koniecznych do skorzystania zeń jest w rzeczywistości dostępny jedynie tym przedsiębiorstwom, które podjęły te kroki już wcześniej, tym, które kroki te zaplanowały, oraz tym, które były gotowe podjąć taką inicjatywę w krótkim okresie czasu (zob. podobnie wyrok Sądu z dnia 4 września 2009 r. w sprawie T-211/05 Włochy przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. II-2777, pkt 120, 121).
- 40 Czasami ocena tego, czy rozpatrywany środek ma selektywny charakter, w mniejszym stopniu zależy od ustalenia zakresu kategorii beneficjentów pomocy niż od ustalenia zakresu kategorii przedsiębiorstw wykluczonych z korzystania z tej pomocy; ma to miejsce w przypadku, gdy kategoria beneficjentów pomocy jest szczególnie obszerna czy też zróżnicowana (zob. podobnie wyrok Sądu z dnia 29 września 2000 r. w sprawie T-55/99 CETM przeciwko Komisji, Rec. s. II-3207, pkt 39, 40, 47).

- 41 Z orzecznictwa przytoczonego w pkt 27–40 powyżej wynika, że ustalenie zakresu kategorii przedsiębiorstw, które są jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze rozpatrywanego środka, jest warunkiem koniecznym, aby móc stwierdzić, czy mamy do czynienia z pomocą państwa.
- 42 Taka wykładnia pojęcia selektywności jest zgodna z dosłownym brzmieniem art. 87 ust. 1 WE, zgodnie z którym korzyść winna uprzywilejowywać „niektóre przedsiębiorstw[a] lub produkcj[ę] niektórych towarów”.
- 43 Ponadto, jak zostało podniesione w pkt 29 i 33 powyżej, powołując się na opisaną w tych punktach metodę analityczną, Trybunał przypomina, że art. 87 ust. 1 WE nakazuje ustalenie, czy w ramach danego systemu prawnego dany przepis krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, które w świetle celu tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (ww. w pkt 29 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 54).
- 44 W sytuacji zaś, gdy rozpatrywany środek, nawet jeśli stanowiłby odstępstwo od powszechnego czy też „normalnego” systemu podatkowego, jest potencjalnie dostępny dla wszystkich przedsiębiorstw, nie można przeprowadzić operacji polegającej na porównaniu – przy przyjęciu za punkt odniesienia celu realizowanego przez ten powszechny czy też „normalny” system podatkowy – sytuacji prawnej i faktycznej, w jakiej znajdują się przedsiębiorstwa mogące skorzystać z tego środka, z sytuacją przedsiębiorstw, które nie mogą z niego skorzystać.
- 45 Z powyższego wynika, że do spełnienia warunku selektywności każdorazowo konieczne jest określenie kategorii przedsiębiorstw będących jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze rozpatrywanego środka, a w określonym w pkt 44 powyżej przypadku wnioski o tej selektywności nie może opierać się jedynie na stwierdzeniu, iż w jego drodze ustanowione zostało odstępstwo od powszechnego czy też „normalnego” systemu opodatkowania.
- 46 Ponadto to do Komisji należy wykazanie, że dany środek wprowadza rozróżnienia między przedsiębiorstwami, które znajdują się – z punktu widzenia celu tego środka – w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (wyrok Trybunału z dnia 8 września 2011 r. w sprawie C-279/08 P Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-7671, pkt 62).
- 47 W ww. w pkt 46 wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 63, Trybunał stwierdził zaś, że Komisja w zakwestionowanej w tamtej sprawie decyzji w wystarczającym pod względem prawnym stopniu wykazała, iż tylko konkretna grupa dużych przedsiębiorstw przemysłowych uczestniczących w wymianie handlowej między państwami członkowskimi czerpała niedostępne dla innych przedsiębiorstw korzyści. W sprawie zakończonej wydaniem ww. wyroku Komisja zdołała zatem wykazać, że rozpatrywany w niej środek stosowany był w sposób selektywny wobec niektórych przedsiębiorstw lub produkcji niektórych towarów.
- 48 Tak samo w ww. w pkt 29 wyroku w sprawach połączonych Komisja i Hiszpania przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczonemu Królestwu, pkt 96, Trybunał stwierdził, że Komisja w zakwestionowanej w tamtej sprawie decyzji w wystarczającym pod względem prawnym stopniu wykazała, iż selektywne korzyści przysparzane były tylko niektórym przedsiębiorstwom, a mianowicie spółkom „offshore”.
- 49 W niniejszym przypadku należy zatem dokonać oceny tego, czy różnego rodzaju względy, na których oparła się w zaskarżonej decyzji Komisja, aby wyciągnąć na ich podstawie wnioski o selektywności spornego środka, ponownie przedstawione przez nią w ramach postępowania sądowego, rzeczywiście pozwalają na ustalenie, iż środek ten ma taki właśnie charakter.

- 50 W pierwszej kolejności Komisja w zaskarżonej decyzji wyciągnęła wniosek o selektywności spornego środka przede wszystkim na podstawie okoliczności, iż ustanawia on odstępstwo od ram odniesienia. Instytucja ta wskazała bowiem, że przyjętymi przez nią w celu przeprowadzenia oceny selektywnego charakteru spornego środka ramami odniesienia był „ogólny hiszpański system podatku od osób prawnych, a dokładnie przepisy dotyczące traktowania pod względem podatkowym finansowej wartości firmy, zawarte w tym systemie podatkowym” (motyw 96 zaskarżonej decyzji). „Tytułem wstępu i uzupełnienia” Komisja uznała, że sporny środek stanowi odstępstwo od hiszpańskiego systemu rachunkowości (motyw 97 zaskarżonej decyzji). Podniosła ona ponadto, że sporny środek skutkował 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 znajdowałyby się w porównywalnych sytuacjach (motywy 98 i 111 zaskarżonej decyzji). Ze względu na istnienie takiego rodzaju różnicy w traktowaniu Komisja doszła do wniosku, że sporny środek „stanowi[ł] wyjątek od systemu referencyjnego” (motyw 100 zaskarżonej decyzji).
- 51 Instytucja ta zastosowała zatem w zaskarżonej decyzji metodę analityczną, która została opisana w pkt 29–33 powyżej.
- 52 Jak słusznie zaś twierdzi skarżąca, zastosowanie opisanej w pkt 29–33 powyżej metody analitycznej nie może w niniejszym przypadku doprowadzić do wyciągnięcia wniosku o selektywności spornego środka. Nawet gdyby bowiem istnienie odstępstwa czy wyjątku od określonych przez Komisję ram odniesienia zostało wykazane, nie wystarcza ono samo w sobie do wykazania na jego podstawie, że sporny środek sprzyja „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w rozumieniu art. 87 WE, jeśli środek ten jest a priori dostępny dla wszystkich przedsiębiorstw.
- 53 Należy bowiem przede wszystkim podnieść, że sporny środek ma zastosowanie w przypadku wszystkich operacji nabycia wynoszących co najmniej 5% udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach, pod warunkiem iż udziały te pozostają następnie własnością nabywcy przez nieprzerwany okres co najmniej jednego roku. Nie dotyczy on zatem żadnej szczególnej kategorii przedsiębiorstw czy towarów, a tylko pewnej kategorii operacji gospodarczych.
- 54 Prawdą jest, że w pewnych przypadkach przedsiębiorstwa mogą zostać de facto wykluczone z zakresu zastosowania środka, który poza tym należałoby uznać za środek o charakterze ogólnym (zob. podobnie wyrok Trybunału z dnia 10 grudnia 1969 r. w sprawach połączonych 6/69 i 11/69 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 523, pkt 20, 21; ww. w pkt 29 wyrok w sprawach połączonych Komisja i Hiszpania przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczonemu Królestwu, pkt 101, 107).
- 55 W niniejszym przypadku przedsiębiorstwo, aby móc skorzystać ze spornego środka, musi dokonać nabycia akcji zagranicznej spółki (motywy 17 i 23 zaskarżonej decyzji).
- 56 Należy podnieść, że tego rodzaju operacja o czysto finansowym charakterze nie oznacza a priori dla przedsiębiorstwa nabywającego te udziały konieczności wprowadzenia zmian w zakresie prowadzonej przez nie działalności, i wreszcie, co do zasady, nakłada na to przedsiębiorstwo odpowiedzialność ograniczoną jedynie do wysokości dokonanej inwestycji.
- 57 W tym względzie należy przypomnieć, że środek, który jest stosowany niezależnie od rodzaju prowadzonej przez przedsiębiorstwa działalności, nie jest a priori selektywny (zob. podobnie ww. w pkt 37 wyrok w sprawie Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, pkt 36).
- 58 Ponadto w ramach spornego środka nie ustalono żadnej minimalnej kwoty odpowiadającej określonej w pkt 53 powyżej progowi 5% udziałów i, co za tym idzie, korzystanie zeń nie jest zastrzeżone jedynie dla przedsiębiorstw dysponujących wystarczającymi w tym względzie zasobami

finansowymi – w odróżnieniu od środka rozpatrywanego w zakończonych wyrokiem Sądu z dnia 9 września 2009 r. sprawach połączonych od T-227/01 do T-229/01, T-265/01, T-266/01 i T-270/01 Diputación Foral de Álava i in. przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. II-3029, pkt 161, 162.

- 59 W ramach spornego środka przewidziano wreszcie, że ulga podatkowa jest przyznawana w przypadku spełnienia warunku związanego z nabyciem konkretnych dóbr gospodarczych, czyli udziałów w zagranicznych spółkach.
- 60 W ww. w pkt 38 wyroku w sprawie Niemcy przeciwko Komisji, pkt 22, Trybunał rozstrzygnął, że ulga podatkowa, z której korzystają podatnicy sprzedający pewne dobra gospodarcze i mogący w przypadku dokonania nabycia udziałów w spółkach kapitałowych mających siedzibę w pewnych regionach odjąć wynikający z tej transakcji zysk, przysparza tym podatnikom korzyści, która, jako mający ogólny charakter środek znajdujący bez rozróżnienia zastosowanie do wszystkich podmiotów gospodarczych, nie stanowi pomocy w rozumieniu odpowiednich postanowień traktatowych.
- 61 Sporny środek nie wyklucza więc a priori żadnej kategorii przedsiębiorstw z zakresu swego zastosowania.
- 62 Nawet zatem uznać, iż nawet przy założeniu, że sporny środek ustanawia odstępstwo od przyjętych przez Komisję ram odniesienia, okoliczność ta nie może w każdym razie stanowić podstawy ustalenia, że środek ten sprzyja „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w rozumieniu art. 87 WE.
- 63 W drugiej kolejności Komisja wskazała, że „[sporny] środek jest selektywny, ponieważ faworyzuje jedynie pewne grupy przedsiębiorstw, które dokonują określonych inwestycji za granicą” (motyw 89 zaskarżonej decyzji). Podnosi ona, że środek, z którego korzystały jedynie te przedsiębiorstwa, które spełniały warunki jego przyznania, był selektywny „z mocy prawa” i nie było konieczności upewniania się, iż to ze względu na wywierane przezeń skutki środek ten może przysparzać korzyści jedynie niektórym przedsiębiorstwom czy też w odniesieniu do produkcji niektórych towarów.
- 64 Jednak z tego podniesionego w zaskarżonej decyzji względu nie można bynajmniej ustalić, że sporny środek miał selektywny charakter.
- 65 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 87 ust. 1 WE wprowadza bowiem rozróżnienie pomiędzy interwencjami państwowymi w zależności od ich skutków (wyroki Trybunału: z dnia 2 lipca 1974 r. w sprawie 173/73 Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. 709, pkt 27; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-159/01 Niderlandy przeciwko Komisji, Rec. s. I-4461, pkt 51). Ocenę tego, czy rozpatrywany środek stanowi pomoc państwa w szczególności ze względu na to, że jest selektywny, należy zatem przeprowadzać na podstawie wywieranych przezeń skutków (zob. podobnie ww. w pkt 29 wyrok w sprawach połączonych Komisja i Hiszpania przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczonemu Królestwu, pkt 87, 88).
- 66 Ponadto w wyroku z dnia 29 marca 2012 r. w sprawie C-417/10 3M Italia, pkt 42, Trybunał rozstrzygnął, że okoliczność, iż jedynie podatnicy spełniający warunki zastosowania rozpatrywanego środka mogą z niego skorzystać, nie może sama w sobie przyznawać temu środkowi selektywnego charakteru.
- 67 Wreszcie w ww. w pkt 29 wyroku w sprawach połączonych Komisja i Hiszpania przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczonemu Królestwu, pkt 103, 104, 107, Trybunał rozstrzygnął, że zróżnicowanie podatkowe nie musi przesądzać o istnieniu pomocy i że do zakwalifikowania go jako pomocy konieczne jest, aby być w stanie określić szczególną kategorię przedsiębiorstw, które można odróżnić ze względu na ich cechy szczególne.

- 68 Tymczasem zaproponowane przez Komisję podejście może, w odróżnieniu od sytuacji, której dotyczyło orzecznictwo wspomniane w pkt 67 powyżej, doprowadzić do stwierdzenia istnienia selektywności w przypadku wszystkich środków podatkowych, z których korzystanie jest uzależnione od spełnienia pewnych warunków, nawet jeśli będące ich beneficjentami przedsiębiorstwa nie miały 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.
- 69 W trzeciej kolejności w motywie 129 zaskarżonej decyzji Komisja stwierdziła, iż „uważa, że również w omawianej sprawie kwestionowany środek ma na celu ułatwić eksport kapitału poza Hiszpanię, aby wzmocnić pozycję hiszpańskich przedsiębiorstw za granicą, a w konsekwencji poprawić konkurencyjność beneficjentów systemu”.
- 70 W powyższym względzie należy przypomnieć, że środek krajowy, który przynosi korzyść wszystkim bez wyjątku przedsiębiorstwom na terytorium kraju, nie może stanowić pomocy państwa w świetle kryterium selektywności (ww. w pkt 37 wyrok w sprawie *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, pkt 35).
- 71 Choć więc ocena określonego w art. 87 ust. 1 WE warunku dotyczącego wywierania wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi polega na zbadaniu tego, czy przedsiębiorstwa czy towary z danego państwa członkowskiego są uprzywilejowane w stosunku do przedsiębiorstw czy towarów z innych państw członkowskich, to określony w tym samym ustępie tego artykułu warunek dotyczący selektywności może być oceniany jedynie na poziomie jednego państwa członkowskiego i tylko w ramach analizy zróżnicowania traktowania przedsiębiorstw czy towarów pochodzących właśnie z tego jednego państwa (zob. podobnie wyrok Trybunału z dnia 11 listopada 2004 r. w sprawie *C-73/03 Hiszpania przeciwko Komisji*, niepublikowany w Zbiorze, pkt 28).
- 72 Zatem pozbawiona znaczenia dla wyników przeprowadzanej analizy kryterium selektywności jest okoliczność, że dany środek sprzyja przedsiębiorstwom opodatkowanym w jednym państwie członkowskim w porównaniu z przedsiębiorstwami opodatkowanymi w innych państwach członkowskich, w szczególności ze względu na to, iż ułatwia on nabywanie przez przedsiębiorstwa mające siedzibę w tym państwie członkowskim udziałów w kapitale spółek mających siedzibę za granicą tego państwa.
- 73 Niewątpliwie w ww. w pkt 54 wyroku w sprawach połączonych Komisja przeciwko Francji, pkt 20, Trybunał rozstrzygnął, że stanowi pomoc państwa korzyść przyznawana „na rzecz wyłącznie eksportowanych produktów krajowych w celu ułatwienia im konkurowania w innych państwach członkowskich z produktami pochodzącymi z tych właśnie państw”. Jednak to powołanie się na produkty pochodzące z innych państw członkowskich związane było z warunkiem dotyczącym wywierania wpływu na konkurencję i wymianę handlową.
- 74 Za przyjęciem takiej wykładni ww. w pkt 54 wyroku w sprawach połączonych Komisja przeciwko Francji przemawia również wydany w dniu 7 czerwca 1988 r. wyrok w sprawie *57/86 Grecja przeciwko Komisji*, Rec. s. 2855, pkt 8, w którym Trybunał, analizując kryterium związane z selektywnością, nie wprowadził rozróżnienia pomiędzy produktami krajowymi a produktami z innych państw członkowskich. Tak samo w wydanym w dniu 15 lipca 2004 r. wyroku w sprawie *C-501/00 Hiszpania przeciwko Komisji*, Zb.Orz. s. I-6717, pkt 120, Trybunał nie wziął, w ramach badania selektywności środka, pod uwagę rozróżnienia pomiędzy produktami krajowymi a produktami z innych państw członkowskich.
- 75 Z orzecznictwa tego wynika, że stwierdzenie selektywności środka opiera się na różnicy w traktowaniu poszczególnych kategorii przedsiębiorstw podlegających prawodawstwu jednego i tego samego państwa członkowskiego, a nie na traktowaniu przedsiębiorstw z danego państwa członkowskiego w sposób odmienny niż traktowane są przedsiębiorstwa z innych państw członkowskich.

- 76 Z powyższego wynika, że wskazany w cytowanym w pkt 69 powyżej motywie 129 zaskarżonej decyzji związek pomiędzy eksportem kapitału a eksportem towaru pozwala jedynie, przy założeniu, że jego istnienie zostanie ustalone, na stwierdzenie wywierania wpływu na konkurencję i wymianę handlową, a nie – selektywnego charakteru spornego środka, który należy poddać ocenie w krajowych ramach odniesienia.
- 77 W czwartej kolejności na podstawie powoływanego przez Komisję orzecznictwa nie można wyciągnąć wniosku, że sądy Unii przyznały już, iż środek podatkowy może zostać uznany za selektywny bez ustalenia, czy sprzyja on szczególnej kategorii przedsiębiorstw czy towarów, wykluczając z zakresu swego stosowania inne przedsiębiorstwa czy też inne towary.
- 78 Trybunał rozstrzygnął już bowiem, że pomoc stanowi preferencyjna stopa redyskontowa w eksporcie przyznawana przez państwo na rzecz wyłącznie eksportowanych produktów krajowych w celu ułatwienia im konkurowania w innych państwach członkowskich z produktami pochodzącymi z tych właśnie państw (ww. w pkt 54 wyrok w sprawach połączonych Komisja przeciwko Francji, pkt 20), a spłata odsetek kredytu na działalność eksportową (ww. w pkt 74 wyrok w sprawie Grecja przeciwko Komisji, pkt 8) oraz ulga podatkowa, z której mogą korzystać jedynie przedsiębiorstwa prowadzące działalność eksportową i dokonujące pewnych określonych w ramach rozpatrywanych środków inwestycji (ww. w pkt 74 wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie Hiszpania przeciwko Komisji, pkt 120), spełniają warunek selektywności.
- 79 W trzech ww. w pkt 78 wyrokach kategoria przedsiębiorstw będących beneficjentami danego środka, na podstawie której można wyciągnąć wniosek o selektywności tego środka, obejmuje przedsiębiorstwa prowadzące działalność w zakresie eksportu.
- 80 Należy zaś uznać, że kategoria przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie eksportu, nawet jeśli jest – przykładowo z tego samego względu co kategoria przedsiębiorstw wytwarzających dobra materialne (zob. pkt 37 powyżej) – wyjątkowo obszerna, to jednak obejmuje przedsiębiorstwa, które można odróżnić ze względu na wspólne im cechy charakterystyczne związane z prowadzoną przez nie działalnością w zakresie eksportu.
- 81 Na podstawie przytoczonego w pkt 78 powyżej orzecznictwa dotyczącego przedsiębiorstw prowadzących działalność eksportową nie można zatem wyciągnąć wniosku, że sądy Unii przyznały, iż środek podatkowy może zostać uznany za selektywny bez określenia szczególnej kategorii przedsiębiorstw czy towarów, które można odróżnić ze względu na posiadane przez nie cechy szczególne.
- 82 Analizy tej nie może obalić podniesiony przez Komisję argument oparty na tym, że w sprawie zakończonej wydaniem w dniu 15 lipca 2004 r. ww. w pkt 74 wyroku Hiszpania przeciwko Komisji rozpatrywana w tym wyroku ulga podatkowa dotyczyła w szczególności wykupu udziałów w spółkach zagranicznych. Warunkiem skorzystania z tej ulgi było bowiem nabycie przez przedsiębiorstwa udziałów w spółkach bezpośrednio zaangażowanych w eksport towarów i usług. Ponadto zakres zastosowania środka uznanego przez Trybunał w tamtej sprawie za selektywny nie ograniczał się do takich operacji nabywania udziałów, lecz obejmował również inne rodzaje działalności eksportowej: tworzenie oddziałów lub stałych przedstawicielstw za granicą, ustanawianie filii bezpośrednio zaangażowanych w eksport towarów i usług, a także koszty reklamy poniesione w związku z lansowaniem produktów, wejście na zagraniczne rynki i ich analizę oraz uczestnictwo w targach, wystawach i innych podobnych wydarzeniach. Korzyść przysporzona przez środek rozpatrywany w sprawie zakończonej wydaniem ww. wyroku była zatem, w odróżnieniu od sytuacji zachodzącej a priori w niniejszym przypadku, zarezerwowana dla niektórych przedsiębiorstw, a mianowicie tych prowadzących działalność eksportową.
- 83 Z całości kształtu powyższych względów wynika zatem, że Komisja, opierając się na przyjętych przez nią podstawach, nie wykazała, iż sporny środek był selektywny.

- 84 Uznając go za takowy, Komisja dopuściła się więc błędnego zastosowania postanowień art. 87 ust. 1 WE.
- 85 Rozpatrywany zarzut jest zatem zasadny. Należy więc, bez konieczności badania innych podniesionych przez skarżącą na poparcie żądania głównego zarzutów, stwierdzić nieważność art. 1 ust. 1 zaskarżonej decyzji.

W przedmiocie żądań stwierdzenia nieważności art. 4 zaskarżonej decyzji

- 86 Podniesione przez skarżącą żądania dotyczące konkretnie stwierdzenia nieważności art. 4 zaskarżonej decyzji opierają się na zakwestionowaniu regulacji przejściowej ustanowionej przez Komisję w tej decyzji w celu odzyskania rozpatrywanej pomocy. Skarżąca podważa w szczególności datę przyjętą jako punkt odniesienia dla ustalenia tego, co stanowi pomoc, jaką należy odzyskać. W drodze skierowanych przeciwko temu artykułowi żądań podniesionych „tytułem ewentualnym” skarżąca chce zatem ograniczyć możliwości odzyskania przyznanej jej pomocy, na wypadek gdyby po ustosunkowaniu się przez Sąd do żądań podniesionych w pierwszej kolejności pozostała jeszcze jakakolwiek możliwość odzyskania tej pomocy. Żądania podniesione przez skarżącą w pierwszej kolejności należy więc rozumieć jako zmierzające do uzyskania zniesienia jakiejkolwiek możliwości odzyskania pomocy, a zatem, w każdym razie, do stwierdzenia nieważności art. 4 zaskarżonej decyzji.
- 87 Ponadto zbyt formalistyczne było przyjęcie, że w drodze żądań podniesionych w pierwszej kolejności skarżąca nie zamierza uzyskać stwierdzenia nieważności art. 4 zaskarżonej decyzji, który stanowi podstawę prawną odzyskania pomocy, nawet jeśli dopuszczalne jest zakwestionowanie tej decyzji przez skarżącą jedynie w takim zakresie, w jakim odzyskanie pomocy może dotyczyć właśnie jej (zob. podobnie wyrok Trybunału z dnia 9 czerwca 2011 r. w sprawach połączonych C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P Comitato „Venezia vuole vivere” i in. przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-4727, pkt 56).
- 88 Należy zatem uznać, że choć skarżąca podniosła żądanie stwierdzenia nieważności dotyczącego odzyskania pomocy art. 4 zaskarżonej decyzji jedynie „tytułem ewentualnym”, to jednak zmierza ona do uzyskania, w tym również w ramach żądań podniesionych w pierwszej kolejności, stwierdzenia nieważności przepisu stanowiącego podstawę prawną odzyskania udzielonej jej pomocy.
- 89 Zasadność przeanalizowanego powyżej zarzutu dotyczącego braku selektywności spornego środka skutkuje zatem stwierdzeniem nieważności nie tylko art. 1 ust. 1 zaskarżonej decyzji, w której Komisja stwierdziła istnienie pomocy, lecz również art. 4 tej decyzji, w którym instytucja ta nakazała jej odzyskanie.

W przedmiocie kosztów

- 90 Zgodnie z art. 87 § 2 regulaminu postępowania przed Sądem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ skarżąca wniosła o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a ta przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

Z powyższych względów

SĄD (druga izba w składzie powiększonym)

orzeka, co następuje:

- 1) **Stwierdza się nieważność art. 1 ust. 1 oraz 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.**
- 2) **Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Martins Ribeiro

Forwood

Bieliūnas

Gervasoni

Madise

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 7 listopada 2014 r.

Podpisy