Zbiór Orzeczeń

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

Sprawa C-54/19 P

Axa Mediterranean Holding, SA
przeciwko

Komisji Europejskiej

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

1. Przedmiotem niniejszej sprawy jest odwołanie wniesione przez Axa Mediterranean Holding, SA (zwaną dalej „spółką Axa") od wyroku z dnia 15 listopada 2018 r., Axa Mediterranean Holding/Komisja[2] (zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem"), w którym Sąd oddalił wniesioną przez spółkę Axa na podstawie art. 263 TFUE skargę o stwierdzenie nieważności art. 1 ust. 1 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 wdrożonej przez Hiszpanię (zwanej dalej „sporną decyzją")[3] oraz, tytułem żądania ewentualnego, art. 4 tej decyzji.

2. Niniejsze odwołanie stanowi część szeregu ośmiu równoległych spraw mających za przedmiot uchylenie wyroków, w których Sąd oddalił skargi wniesione przez określone spółki hiszpańskie na sporną decyzję oraz decyzję Komisji 2011/5/WE w sprawie amortyzacji podatkowej finansowej wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach wdrożonej przez Hiszpanię (zwaną dalej „decyzją z dnia 28 października 2009 r.")[4].

1 Język oryginału: włoski.

2 T-405/11, niepublikowany, EU:T:2018:780.

3 Decyzja nr C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (Dz.U. 2011, L 135, s. 1). Decyzja ta była przedmiotem dwóch sprostowań z dnia 3 marca 2011 r. i z dnia 26 listopada 2011 r.

4 C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) (Dz.U. 2011, L 7, s. 48). Pozostałe sprawy, w których przedstawiam opinię w dniu dzisiejszym, są sprawy połączone C-51/19 P, World Duty Free Group/Komisja i C-64/19 P, Hiszpania/Komisja, C-53/19 P Banco Santander i Santusa/Komisja i C-65/19 P, Hiszpania/Komisja, a także sprawy C-50/19 P, Sigma Alimentos Exterior/Komisja, C-52/19 P, Banco Santander/Komisja i C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridad/Komisja.

I. Okoliczności faktyczne, sporny środek i sporna decyzja

3. W dniu 10 października 2007 r., w następstwie wielu zapytań na piśmie skierowanych do Komisji w latach 2005–2006 przez posłów Parlamentu Europejskiego oraz w związku ze skargą prywatnego podmiotu gospodarczego skierowaną do tej instytucji w 2007 r. Komisja Europejska przyjęła decyzję o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego, o którym mowa w obecnym art. 108 ust. 2 TFUE[5] (zwaną dalej „decyzją o wszczęciu postępowania"), w odniesieniu do mechanizmu przewidzianego w art. 12 ust. 5, wprowadzonego do Ley del Impuesto sobre Sociedades (hiszpańskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) w drodze Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (ustawy nr 24/2001 w sprawie środków podatkowych, administracyjnych i z zakresu spraw społecznych) z dnia 27 grudnia 2001 r.[6] i przejętego przez Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (królewski dekret ustawodawczy nr 4/2004 w sprawie zatwierdzenia ujednoliconego tekstu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanego dalej „TRLIS") z dnia 5 marca 2004 r. (zwanego dalej „spornym środkiem"). W ramach spornego środka przewidziano, że w przypadku nabycia udziałów w „spółce zagranicznej" przez przedsiębiorstwo podlegające opodatkowaniu w Hiszpanii – w sytuacji gdy nabycie to dotyczy co najmniej 5% udziałów i pozostają one własnością nabywcy nieprzerwanie przez okres co najmniej jednego roku, wynikająca z tego nabycia udziałów wartość[7] finansowa firmy[8] może zostać odliczona w postaci amortyzacji od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, którego przedsiębiorstwo to jest płatnikiem. W ramach spornego środka wyjaśniono, że za „spółkę zagraniczną" uznawana jest spółka opodatkowana podatkiem identycznym z tym, jaki znajduje zastosowanie w Hiszpanii, i osiągająca swe przychody głównie z działalności gospodarczej prowadzonej za granicą.

4. Decyzją z dnia 28 października 2009 r. Komisja zakończyła formalne postępowanie wyjaśniające dotyczące nabycia udziałów w Unii Europejskiej. W decyzji tej Komisja uznała program pomocy wdrożony przez Hiszpanię na mocy spornego środka za niezgodny z rynkiem wewnętrznym w odniesieniu do pomocy przyznanej beneficjentom w zakresie wewnątrzwspólnotowego nabycia udziałów.

5. Komisja nie zamknęła wszczętego formalnego postępowania wyjaśniającego w odniesieniu do nabycia udziałów poza Unią do czasu uzyskania dalszych informacji, które władze hiszpańskie zobowiązały się jej dostarczyć. Ta część postępowania zakończyła się wydaniem spornej decyzji. W art. 1 ust. 1 wspomnianej decyzji stwierdzono, że program pomocy wdrożony przez Hiszpanię na mocy spornego środka jest niezgodny z rynkiem wewnętrznym, „jeżeli chodzi o pomoc

[5] Dz.U. 2007, C 311, s. 21.

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

[7] Wartość firmy jest zdefiniowana w motywie 27 spornej decyzji jako „wartość ogólnie poważanej nazwy firmy, dobrych stosunków z klientami, kwalifikacji pracowników i innych podobnych czynników, które w przyszłości mają przekładać się na większe niż widoczne zyski", odpowiadająca „cenie nabycia przedsiębiorstwa stanowiącej nadwyżkę w stosunku do wartości rynkowej aktywów przedsiębiorstwa", która zgodnie z hiszpańskimi zasadami rachunkowości powinna być zaksięgowana jako oddzielne wartości niematerialne i prawne po przejęciu kontroli nad spółką nabywaną przez nabywające przedsiębiorstwo.

[8] W motywie 29 spornej decyzji wskazano, że „finansowa wartość firmy" stosowana w hiszpańskim systemie podatkowym to wartość, która zostałaby zaksięgowana w przypadku połączenia przedsiębiorstwa posiadającego udziały ze spółką nabywaną.

przyznawaną beneficjentom w zakresie pozaunijnego nabycia udziałów”[9]. Ustęp 4 tego artykułu stanowi, że „[…] obniżki podatków, z których na mocy art. 12 ust. 5 TRLIS korzystali beneficjenci w zakresie pozaunijnego nabycia udziałów przeprowadzonego do dnia opublikowania niniejszej decyzji w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* i które są powiązane z udziałami większościowymi posiadanymi bezpośrednio lub pośrednio w zagranicznych przedsiębiorstwach mających swoją siedzibę w Chinach, Indiach lub w innych krajach, w przypadku których występowanie wyraźnych barier prawnych dla transgranicznych połączeń jednostek gospodarczych zostało lub może zostać wykazane, mogą być dalej stosowane przez cały okres amortyzacji ustanowiony w ramach programu pomocy”. W art. 4 ust. 1 spornej decyzji nakazano odzyskanie „od beneficjentów, których udziały w zagranicznych przedsiębiorstwach nabyte w kontekście pozaunijnego nabycia nie spełniają warunków określonych w art. 1 ust. 2–5, niezgodn[ej] pomoc[y] odpowiadając[ej] obniżce podatków w ramach programu, o którym mowa w art. 1 ust. 1”.

II. Postępowanie przed Sądem i zaskarżony wyrok

6. Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 29 lipca 2011 r. spółka Axa wniosła skargę o stwierdzenie nieważności spornej decyzji. Odrębnym pismem Komisja podniosła w dniu 11 listopada 2011 r. zarzut niedopuszczalności, który Sąd pozostawił do rozstrzygnięcia w wyroku kończącym postępowanie w sprawie. Postępowanie zostało zawieszone na okres od dnia 13 marca do dnia 7 listopada 2014 r., to znaczy do dnia wydania przez Sąd wyroku z dnia 7 listopada 2014 r., Banco Santander i Santusa/Komisja[10] (zwanego dalej „wyrokiem Banco Santander i Santusa/Komisja”), w którym stwierdzono nieważność spornej decyzji na tej podstawie, że Komisja błędnie zastosowała przewidzianą w art. 107 ust. 1 TFUE przesłankę selektywności. Sąd stwierdził również nieważność decyzji z dnia 28 października 2009 r. wyrokiem z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja[11] (zwanym dalej „wyrokiem Autogrill España/Komisja”).

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

[9] W art. 1 ust. 2 spornej decyzji wyłączono z uznania za niezgodne ze wspólnym rynkiem i z nakazu odzyskania obniżki podatków, z których beneficjenci korzystali w zakresie pozaunijnego nabycia udziałów na mocy spornego środka i które „wiążą się z udziałami posiadanymi bezpośrednio lub pośrednio w zagranicznych przedsiębiorstwach, spełniających odpowiednie warunki programu pomocy do dnia 21 grudnia 2007 r., z wyjątkiem warunku dotyczącego posiadania tych udziałów przez nieprzerwany okres co najmniej jednego roku”. Komisja uznała bowiem, że do tej daty (odpowiadającej publikacji w Dzienniku Urzędowym decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego) beneficjenci spornego środka mieli uzasadnione oczekiwania co do zgodności z prawem tego środka (zob. motywy 186–199 spornej decyzji). Zgodnie z motywem 200 spornej decyzji w taki sam sposób są traktowani beneficjenci, którzy przeprowadzili transakcję w innych państwach trzecich, którzy uzyskali udziały większościowe i którzy mogą przedstawić wystarczające dowody na istnienie wyraźnej bariery prawnej w rozumieniu tej decyzji w przepisach danego państwa trzeciego.

[10] T-399/11, EU:T:2014:938.

[11] T-219/10, EU:T:2014:939.

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

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

III. Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron

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

IV. Analiza

A. Uwagi wstępne

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

B. W przedmiocie odwołania

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

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

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

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

13. Ponieważ zastrzeżenia podniesione w ramach rozpatrywanego zarzutu szczegółowego oraz argumenty podniesione na poparcie tych zastrzeżeń są identyczne z zastrzeżeniami i argumentami podniesionymi w ramach pierwszego zarzutu szczegółowego części pierwszej jedynego zarzutu odwołania spółki World Duty Free Group w sprawie C-51/19 P, w celu ich zbadania ograniczę się do odesłania mutatis mutandis do pkt 52–59 mojej opinii w sprawach połączonych C-51/19 P i C-64/19 P, przedstawionej w dniu dzisiejszym. Z tych samych względów, które zostały przedstawione w wymienionych punktach, proponuję, aby Trybunał oddalił pierwszy zarzut szczegółowy części pierwszej jedynego zarzutu odwołania spółki Axa.

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

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

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

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

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

16. Zarzuty szczegółowe podniesione przez spółkę Axa w ramach części drugiej jej jedynego zarzutu odwołania dotyczą pkt 139–160 zaskarżonego wyroku i mają na celu podważenie uzasadnienia tego wyroku, w którym Sąd określił cel systemu odniesienia oraz porównał w świetle tego celu sytuację przedsiębiorstw będących beneficjentami korzyści ustanowionej przez sporny środek z sytuacją przedsiębiorstw, które są pozbawione owej korzyści.

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

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

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

4. W przedmiocie części czwartej jedynego zarzutu odwołania: proporcjonalność

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

5. W przedmiocie części piątej jedynego zarzutu odwołania: związek przyczynowy

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

6. W przedmiocie części szóstej jedynego zarzutu odwołania: podzielność środka

21. Ponieważ zastrzeżenia podniesione w ramach części szóstej jedynego zarzutu odwołania spółki Axa oraz argumenty podniesione na poparcie tych zastrzeżeń są identyczne z zastrzeżeniami i argumentami podniesionymi w ramach części szóstej jedynego zarzutu

odwołania spółki World Duty Free Group w sprawie C-51/19 P, w celu ich zbadania ograniczę się do odesłania mutatis mutandis do pkt 119–122 mojej opinii w sprawach połączonych C-51/19 P i C-64/19 P, przedstawionej w dniu dzisiejszym. Z tych samych względów, które zostały przedstawione w wymienionych punktach, proponuję, aby Trybunał oddalił część szóstą jedynego zarzutu odwołania spółki Axa.

7. Wnioski w przedmiocie odwołania

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

C. W przedmiocie żądania Komisji zmiany uzasadnienia innym uzasadnieniem

23. Na wypadek gdyby Trybunał uznał jedyny zarzut odwołania spółki Axa za zasadny, Komisja wnosi do Trybunału o zmianę uzasadnienia innym uzasadnieniem i uznanie skargi wniesionej do Sądu za niedopuszczalną. W tym względzie przypominam, że Komisja podniosła przed Sądem formalny zarzut niedopuszczalności skargi spółki Axa, który został pozostawiony do rozstrzygnięcia w wyroku kończącym postępowanie w sprawie. Opierając się na wyroku z dnia 26 lutego 2002 r., Rada/Boehringer [13] (zwanym dalej „wyrokiem Boehringer"), w pkt 28 zaskarżonego wyroku Sąd uznał jednak za uzasadnione zbadanie skargi co do istoty bez uprzedniego orzekania w przedmiocie tego zarzutu [14].

24. Ponieważ proponuję, aby Trybunał oddalił odwołanie, przedstawię jedynie kilka zwięzłych uwag co do istoty żądania Komisji, które zasadniczo wymaga zbadania zarzutu niedopuszczalności podniesionego przez Komisję przed Sądem.

25. W ramach wspomnianego zarzutu Komisja twierdziła, że spółka Axa nie miała legitymacji procesowej i interesu prawnego we wniesieniu skargi na sporną decyzję, ponieważ nie wykazała ani tego, że zastosowała sporny środek, a zatem, że rzeczywiście skorzystała z przewidzianego w nim odliczenia, ani tego, że była zobowiązana do zwrotu pomocy na podstawie rzeczonej decyzji lub że była narażona na ryzyko takiego zwrotu, jak wymaga tego orzecznictwo [15]. W przedstawionych przed Sądem uwagach dotyczących zarzutu niedopuszczalności spółka Axa

[13] C-23/00 P, EU:C:2002:118, pkt 52.

[14] Odwrócenie logicznego lub naturalnego porządku rozpatrywania środków zaskarżenia, które prowadzi do zastosowania tzw. orzecznictwa Boehringer, w sytuacji gdy sąd Unii oddala skargę co do istoty, nawet jeśli podniesiony został zarzut niedopuszczalności, w szczególności ze względu na bezwzględne przeszkody procesowe, i jeśli został on podniesiony w odrębnym piśmie, w którym wnosi się o wydanie orzeczenia bez rozpatrywania sprawy co do istoty – było przedmiotem krytyki; zob. na przykład opinie rzeczników generalnych: N. Jääskinena w sprawie Szwajcaria/Komisja (C-547/10 P, EU:C:2012:565, pkt 46–54); Y. Bota w sprawie Philips Lighting Poland i Philips Lighting/Rada (C-511/13 P, EU:C:2015:206, pkt 50–67); P. Mengozziego w sprawie SNCF Mobilités/Komisja (C-127/16 P, EU:C:2017:577, pkt 163); D. Ruiza-Jaraba Colomera w sprawie Rada/Boehringer (C-23/00 P, EU:C:2001:511, pkt 30–36). Pomimo tych krytycznych uwag orzecznictwo Boehringer jest nadal stosowane zarówno przez Sąd (zob. ostatnio wyrok z dnia 11 listopada 2020 r., AV i AW/Parlament, T-173/19, niepublikowany, EU:T:2020:535, pkt 42), jak i przez Trybunał (w odniesieniu do niedawnego zastosowania w ramach postępowania odwoławczego zob. wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Club Hotel Loutraki i in./Komisja, C-131/15 P, EU:C:2016:989, pkt 68).

[15] Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem decyzja dotyczy indywidualnie w rozumieniu art. 263 akapit czwarty TFUE rzeczywistych beneficjentów indywidualnej pomocy przyznanej na podstawie systemu pomocy państwa, której odzyskanie zostało nakazane przez Komisję (zob. w szczególności wyrok z dnia 9 czerwca 2011 r., Comitato „Venezia vuole vivere" i in./Komisja, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, EU:C:2011:368, pkt 53, zwany dalej „wyrokiem Comitato »Venezia vuole vivere«"), nawet jeśli odzyskanie pomocy następuje na późniejszym etapie, w ramach którego trzeba będzie wykazać, czy otrzymane korzyści rzeczywiście stanowią pomoc państwa, która musi zostać zwrócona (zob. wyrok Comitato „Venezia vuole vivere", pkt 55). Zdaniem Trybunału nakaz odzyskania pomocy dotyczy bowiem indywidualnie wszystkich beneficjentów rozpatrywanego systemu już „z tego względu, że od momentu wydania […] decyzji [Komisji] są oni narażeni na ryzyko, że korzyści, które otrzymali, zostaną odzyskane i tym samym będzie to miało wpływ na ich sytuację prawną" (zob. wyrok Comitato „Venezia vuole vivere", pkt 56). Owi beneficjenci należą zatem do ograniczonego kręgu w rozumieniu orzecznictwa wynikającego z wyroku z dnia 17 stycznia 1985 r., Piraiki-Patraiki i in./Komisja (11/82, EU:C:1985:18, pkt 31).

podniosła, że nabyła prawo do zastosowania odliczenia przewidzianego w spornym środku w 2008 r. w odniesieniu do dwóch transakcji nabycia większościowych udziałów odpowiednio w tureckiej i w meksykańskiej spółce. Spółka Axa twierdziła, że sporny środek nie wymaga, aby odliczenie zostało dokonane w deklaracji podatkowej bezpośrednio po dokonaniu transakcji, lecz że beneficjenci mogą swobodnie decydować o chwili jego zastosowania. W uwagach tych spółka Axa podniosła, że z ostrożności nie zastosowała ona bezpośrednio spornego odliczenia w sposób ostateczny, lecz uwzględniła sporny środek, aby obniżyć podstawę opodatkowania dla celów obliczenia zaliczek za rok 2009 [16]. W związku z tym spółka Axa podniosła, że ma istniejący i aktualny interes w stwierdzeniu nieważności spornej decyzji, ponieważ decyzja ta, po pierwsze, pozbawia ją nabytego prawa do stosowania spornego środka do dokonanych już transakcji – chyba że spółka Axa wykaże istnienie barier w połączeniach międzynarodowych w Meksyku i Turcji zgodnie z motywem 200 tej decyzji –, a po drugie, naraża ją na ryzyko konieczności zapłaty odsetek za zwłokę od zaliczek za rok 2009 [17]. W replice przed Trybunałem spółka Axa podniosła, że zastosowała sporny środek w ramach procedury odwrotnego obciążenia za rok 2013, a następnie ponownie, po wydaniu wyroku z dnia 7 listopada 2014 r., Banco Santander i Santusa/Komisja [18]. W załączniku do repliki przedstawiła ona decyzję w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego z dnia 18 stycznia 2018 r., wydaną w ramach postępowania w sprawie odzyskania pomocy przyznanej na podstawie spornego środka, którego przedmiotem była w szczególności amortyzacja za lata podatkowe 2014 i 2015 finansowej wartości firmy związanej z nabyciem udziałów w tureckiej spółce dokonanym przez spółkę Axa w 2008 r.

26. Ze swej strony pragnę przypomnieć, że w wyroku z dnia 28 czerwca 2018 r., Andres/Komisja [19] (zwanym dalej „wyrokiem Andres") Trybunał wyjaśnił, iż okoliczność, że skarżący może należeć – lub nie – do kategorii rzeczywistych beneficjentów lub potencjalnych beneficjentów pomocy indywidualnej przyznanej w ramach systemu pomocy uznanego w decyzji Komisji za niezgodny z rynkiem wewnętrznym, nie jest decydująca dla ustalenia, czy owa decyzja dotyczy tego skarżącego indywidualnie, jeżeli w każdym razie ustalono, że decyzja ta ma wpływ na sytuację tego skarżącego w inny sposób ze względu na szczególne dla niego cechy charakterystyczne lub ze względu na sytuację faktyczną, która odróżnia go od wszelkich innych osób. W związku z tym, jeżeli Trybunał wypowie się w przedmiocie zarzutu niedopuszczalności Komisji i dojdzie do wniosku, że ze względu na fakt, iż spółka Axa zastosowała sporny środek dopiero od 2014 r., nie mogła zostać uznana za rzeczywistego beneficjenta korzyści przewidzianej w owym środku w chwili wniesienia skargi do Sądu, będzie on musiał ocenić, czy sytuacja spółki Axa w każdym razie pozwalała na odróżnienie jej od innych podmiotów gospodarczych, których decyzja dotyczy jedynie jako potencjalnych beneficjentów rzeczonego środka, a w szczególności, czy taka sytuacja może wynikać z okoliczności, że spółka Axa dokonała przewidzianej we wspomnianym środku amortyzacji w celu obliczenia zaliczek wpłaconych za rok 2009. Natomiast nie wydaje mi się, aby sama okoliczność, że spółka Axa dokonała transakcji, która może być objęta zakresem stosowania spornego środka [20], mogła być wystarczająca do odróżnienia jej sytuacji w znaczeniu wymaganym w orzecznictwie. W tym względzie pragnę jedynie zauważyć, że w sprawie, w której zapadł wyrok Andres, Sąd stwierdził, po pierwsze, że skarżąca w tej sprawie w roku podatkowym poprzedzającym wszczęcie formalnego postępowania wyjaśniającego osiągnęła podlegające

[16] Odpowiednia deklaracja została przedstawiona w załączniku do uwag w przedmiocie zarzutu niedopuszczalności przed Sądem.

[17] Spółka Axa podniosła również, że stwierdzenie nieważności spornej decyzji pozwoliłoby jej uniknąć konieczności przedstawienia Komisji dowodów niezbędnych do wykazania istnienia barier w połączeniach międzynarodowych w Turcji i Meksyku, aby mogła powołać się na uzasadnione oczekiwania zgodnie z motywem 200 tej decyzji, zob. przypis 9 niniejszej opinii.

[18] T-399/11, EU:T:2014:938.

[19] C-203/16 P, EU:C:2018:505, pkt 48.

[20] Pragnę zauważyć, że z decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego przedstawionej w załączniku do repliki przed Trybunałem wydaje się wynikać, iż transakcje nabycia przeprowadzone przez spółkę Axa w 2008 r. rzeczywiście uprawniały ją do amortyzacji przewidzianej w spornym środku.

opodatkowaniu zyski, które potrąciła ze stratami przeniesionymi na podstawie klauzuli restrukturyzacji będącej przedmiotem wspomnianej sprawy, a po drugie, że z wiążącej informacji przekazanej przez niemieckie organy podatkowe wynikało, iż skarżąca spełniała przesłanki zastosowania tej klauzuli [21].

V. W przedmiocie kosztów

27. Zgodnie z art. 184 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem, jeżeli odwołanie jest bezzasadne, Trybunał rozstrzyga o kosztach. Na podstawie art. 138 § 1 tego regulaminu, mającego zastosowanie odpowiednio do postępowań przed Trybunałem w przedmiocie odwołania od orzeczenia Sądu, kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ proponuję, aby Trybunał oddalił odwołanie spółki Axa, należy moim zdaniem obciążyć ją kosztami postępowania zgodnie z żądaniem Komisji.

VI. Wnioski

28. Na podstawie całości powyższych uwag proponuję, aby Trybunał oddalił odwołanie i obciążył spółkę Axa kosztami postępowania.

[21] Zobacz w szczególności wyrok Andres, pkt 13, 55.