Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MELCHIORA WATHELETA
przedstawiona w dniu 28 lipca 2016 r.[1]

Sprawy połączone C-20/15 P i C-21/15 P

Komisja Europejska
przeciwko
World Duty Free Group SA, dawniej Autogrill España SA (C-20/15 P),
Banco Santander SA,

Santusa Holding SL (C-21/15 P)

Odwołanie — Artykuł 107 ust. 1 TFUE — Hiszpańskie 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 Komisji 2011/5/WE oraz decyzja Komisji 2011/282/UE — Decyzje kwalifikujące ten system jako pomoc państwa, uznające tę pomoc za niezgodną z rynkiem wewnętrznym i nakazujące jej odzyskanie — Pojęcie pomocy państwa — Selektywny charakter — Określenie kategorii przedsiębiorstw, które jako jedyne są uprzywilejowane przez dany środek stanowiący odstępstwo od powszechnego systemu

I – **Wprowadzenie**

1. W 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, EU:T:2014:939)[2], w którym Sąd stwierdził nieważność art. 1 ust. 1[3] oraz art. 4[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[5].

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem Autogrill España/Komisja”.

3 — Przepis ten przewiduje zasadniczo, że system pomocy stosowany przez Królestwo Hiszpanii zgodnie z mechanizmem przewidzianym w art. 12 ust. 5 wprowadzonym do hiszpańskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w drodze Ley 24/2001 de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (ustawy 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 przejętym przez Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (królewski dekret z mocą ustawy 4/2004 w sprawie zatwierdzenia zmienionego 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) (zwany dalej „spornym systemem” lub „spornym środkiem”), stosowany przez Królestwo Hiszpanii niezgodnie z prawem, z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE, jest niezgodny ze wspólnym rynkiem.

4 — Przepis ten przewiduje odzyskanie pomocy.

5 — Dz.U. 2011, L 7, s. 48, zwanej dalej „pierwszą sporną decyzją”.

2. W 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, EU:T:2014:938)[6], w którym Sąd stwierdził nieważność art. 1 ust. 1[7] oraz art. 4[8] 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[9].

3. W obydwu spornych decyzjach[10] Komisja uznała za niezgodną ze wspólnym rynkiem korzyść podatkową umożliwiającą przedsiębiorstwom opodatkowanym w Hiszpanii amortyzowanie finansowej wartości firmy[11] wynikającej z nabycia udziałów[12] w „zagranicznych przedsiębiorstwach”[13] i nakazała Królestwu Hiszpanii odzyskanie pomocy przyznanej zgodnie z tym systemem.

4. Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, aby środek jako pomoc państwa mógł podlegać art. 107 ust. 1 TFUE[14], po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych, po drugie, interwencja musi być w stanie wpływać na wymianę handlową między państwami członkowskimi, po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi korzyść, a po czwarte, musi ona zakłócać lub grozić zakłóceniem konkurencji, przy czym wszystkie te przesłanki muszą być spełnione kumulatywnie[15].

5. Obydwa odwołania dotyczą wyłącznie trzeciej z powyższych przesłanek, to znaczy selektywności. Kryterium to należy od dawna do najbardziej spornych zagadnień w dziedzinie pomocy państwa. Dlatego odwołania dają Trybunałowi sposobność do sprecyzowania jego zakresu, w szczególności w przypadku środków podatkowych.

6. Trybunał będzie miał za zadanie w szczególności dokonać wykładni użytego w art. 107 ust. 1 TFUE sformułowania „poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” i rozstrzygnąć, czy selektywność może wynikać z samego stwierdzenia, że zostało wprowadzone odstępstwo od powszechnego lub „normalnego” systemu podatkowego[16], czy też – jak orzekł Sąd

6 — Zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem Banco Santander i Santusa/Komisja”.

7 — Przepis ten przewiduje, że „[p]rogram pomocy wdrożony przez [Królestwo] Hiszpani[i] na mocy art. 12 ust. 5 królewskiego dekretu z mocą ustawy nr 4/2004 z dnia 5 marca 2004 r. konsolidującego poprawki wprowadzone do ustawy o podatku od osób prawnych, któremu Królestwo Hiszpanii nadało skuteczność w sposób niezgodny z prawem i z naruszeniem art. 108 ust. 3 [TFUE], nie jest zgodny z rynkiem wewnętrznym, jeżeli chodzi o pomoc przyznawaną beneficjentom w zakresie pozaunijnego nabycia udziałów”.

8 — Przepis ten przewiduje odzyskanie pomocy.

9 — Dz.U. 2011, L 135, s. 1, zwanej dalej „drugą sporną decyzją”.

10 — Zwanych dalej łącznie „spornymi decyzjami”.

11 — Zgodnie ze spornym środkiem wartość firmy [goodwill] ustala się, odejmując wartość rynkową aktywów materialnych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytego przedsiębiorstwa od ceny nabycia udziałów. Koncepcja wartości firmy, o której mowa w spornym środku, wprowadza do dziedziny nabywania udziałów pojęcie, które jest zazwyczaj używane w przypadku przenoszenia aktywów lub w przypadku transakcji połączenia przedsiębiorstw. Zobacz motyw 20 pierwszej spornej decyzji, który ma identyczne brzmienie jak motyw 29 drugiej spornej decyzji.

12 — Nabycie udziałów zostało określone w zaskarżonej decyzji jako transakcja, za pomocą której jedno przedsiębiorstwo nabywa udziały w kapitale innego przedsiębiorstwa bez uzyskania większości lub kontroli praw do głosowania w nabywanej spółce. Zobacz motyw 23 pierwszej spornej decyzji, który jest identyczny z motywem 32 drugiej spornej decyzji.

13 — W spornych decyzjach wyjaśniono, że za „zagraniczne przedsiębiorstwo” uznawane jest przedsiębiorstwo, które podlega podatkowi podobnemu do podatku stosowanego w Hiszpanii i które osiąga swe przychody głównie z działalności prowadzonej za granicą. Zobacz motyw 21 pierwszej spornej decyzji oraz motyw 30 drugiej spornej decyzji.

14 — Zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE „[z] zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”.

15 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 16 kwietnia 2015 r. Trapeza Eurobank Ergasias (C-690/13, EU:C:2015:235, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo). Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zakwalifikowanie danego środka jako „pomocy” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich przewidzianych w tym postanowieniu przesłanek. Wyrok z dnia 1 lipca 2008 r., Chronopost i La Poste/UFEX i in. (C-341/06 P i C-342/06 P, EU:C:2008:375, pkt 121 i przytoczone tam orzecznictwo).

16 — Powszechny lub „normalny” system podatkowy określany jest czasem również jako system referencyjny.

w pkt 45 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 49 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja [17] – każdorazowo konieczne jest określenie kategorii przedsiębiorstw będących jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze rozpatrywanego środka, który stanowi odstępstwo od danego powszechnego systemu podatkowego.

7. W niniejszej opinii będę w pierwszej kolejności utrzymywał, że jeżeli środek podatkowy stanowi odstępstwo od „normalnego" lub referencyjnego systemu podatkowego i przysparza korzyści przedsiębiorstwom dokonującym transakcji objętych tym środkiem, ze szkodą dla innych przedsiębiorstw, które dokonują podobnych transakcji i w związku z tym znajdują się w porównywalnej sytuacji, środek ten jest z samej swej natury dyskryminacyjny lub selektywny, chyba że zróżnicowanie wprowadzone tym środkiem jest uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu, w który środek ten się wpisuje.

8. Okoliczność, że przesłanki transakcji, których dotyczy stanowiący odstępstwo środek podatkowy, są względnie łatwe do spełnienia, oraz że korzyść związana z tym środkiem jest z tego względu dostępna dla wielu przedsiębiorstw, nie podważa jego selektywnego charakteru, lecz jedynie stopień selektywności.

9. Nie uważam również, aby okoliczność, że w treści art. 107 TFUE jest tylko mowa o środkach polegających na „[…] sprzyjani[u] niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów", wyłączała z zakresu stosowania tego postanowienia transakcje gospodarcze, którym takie środki sprzyjają. Ponieważ transakcje dokonywane są przez przedsiębiorstwa, poprzez sprzyjanie niektórym transakcjom gospodarczym sprzyja się niektórym przedsiębiorstwom.

10. W konsekwencji, wbrew temu, co orzekł Sąd w zaskarżonych wyrokach, przewidziane w art. 107 ust. 1 TFUE kryterium selektywności nie wymaga według mnie określenia kategorii przedsiębiorstw, które można odróżnić ze względu na ich cechy szczególne [18], które sprawiałyby, że tylko te przedsiębiorstwa są uprzywilejowane przez dany środek podatkowy.

11. W drugiej kolejności dojdę do wniosku, zgodnie z orzecznictwem Trybunału sformułowanym w wyrokach: z dnia 10 grudnia 1969 r. Komisja/Francja (6/69 i 11/69, EU:C:1969:68, pkt 20); z dnia 7 czerwca 1988 r. Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284, pkt 8); z dnia 15 lipca 2004 r. Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120), że sporny środek jest selektywny, ponieważ przysparza on korzyści przedsiębiorstwom dokonującym transakcji transgranicznych, a nie przysparza ich przedsiębiorstwom dokonującym takich samych transakcji na poziomie krajowym.

II – **Okoliczności powstania sporu**

12. W dniu 10 października 2007 r. Komisja, na skutek szeregu pytań na piśmie przedstawionych w latach 2005 r. i 2006 r. przez posłów do Parlamentu Europejskiego oraz skargi, którą otrzymała w tym samym roku od prywatnego podmiotu gospodarczego, postanowiła wszcząć formalne postępowanie wyjaśniające w sprawie spornego środka.

13. Środek ten przewiduje, 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.

17 — Zwanych dalej łącznie „zaskarżonymi wyrokami".

18 — Zobacz pkt 64–68 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 68–72 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

14. Natomiast zgodnie z hiszpańskim prawem podatkowym nabycie przez przedsiębiorstwo opodatkowane w Hiszpanii udziałów w spółce mającej siedzibę w tym kraju nie pozwala na zaksięgowanie oddzielnie, do celów opodatkowania, wynikającej z tego nabycia wartości firmy. Zgodnie z tym samym hiszpańskim prawem podatkowym wartość firmy może być jednak amortyzowana w przypadku połączenia przedsiębiorstw [19].

15. Komisja zakończyła postępowanie w zakresie dotyczącym nabycia udziałów w obrębie Unii, wydając pierwszą sporną decyzję. W art. 1 ust. 1 tej decyzji Komisja uznała, że polegający na przyznawaniu korzyści podatkowych sporny system umożliwiający spółkom hiszpańskim amortyzację wartości firmy wynikającej z nabycia udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach jest niezgodny ze wspólnym rynkiem, w sytuacji gdy ma on zastosowanie do nabycia udziałów w spółkach mających siedzibę w Unii. Na podstawie art. 4 tej samej decyzji Komisja nakazała Królestwu Hiszpanii odzyskanie pomocy udzielonej zgodnie z tym systemem.

16. Komisja nie zamknęła postępowania w odniesieniu do nabycia udziałów poza Unią, ponieważ władze hiszpańskie zobowiązały się do przedstawienia nowych informacji dotyczących przeszkód istniejących ich zdaniem poza Unią w odniesieniu do transgranicznych połączeń przedsiębiorstw.

17. W drugiej spornej decyzji Komisja uznała, że sporny system, który przewiduje korzyści podatkowe umożliwiające spółkom hiszpańskim amortyzację wartości firmy wynikającej z nabycia udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach, jest niezgodny z rynkiem wewnętrznym także w sytuacji, gdy ma on zastosowanie do transakcji nabycia udziałów w przedsiębiorstwach mających siedzibę poza Unią [20], oraz nakazała Królestwu Hiszpanii odzyskanie pomocy przyznanej zgodnie z tym systemem [21].

III – **Postępowania przed Sądem i zaskarżone wyroki**

18. Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 14 maja 2010 r. Autogrill España SA, obecnie World Duty Free Group SA (WDFG), wniosła skargę o stwierdzenie nieważności pierwszej spornej decyzji. Na poparcie skargi WDFG podniosła cztery zarzuty, z których pierwszy dotyczył naruszenia prawa, jakiego miała dopuścić się Komisja przy stosowaniu przesłanki dotyczącej selektywności [22].

19. Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 29 lipca 2011 r. Banco Santander SA i Santusa Holding SL (zwane dalej „Banco Santander i Santusa") wniosły skargę o stwierdzenie nieważności drugiej spornej decyzji. Na poparcie skargi Banco Santander i Santusa podniosły pięć zarzutów, z których pierwszy również dotyczył naruszenia prawa, jakiego miała dopuścić się Komisja przy stosowaniu przesłanki dotyczącej selektywności [23].

19 — Zobacz motyw 19 pierwszej spornej decyzji, który jest identyczny z motywem 28 drugiej spornej decyzji. Połączenie jednostek gospodarczych oznacza transakcję, za pomocą której jedno lub więcej przedsiębiorstw, które zostały rozwiązane, ale nie zlikwidowane, przenosi 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. Zobacz motyw 23 pierwszej spornej decyzji, który jest identyczne z motywem 32 drugiej spornej decyzji.

20 — Zobacz art. 1 ust. 1 drugiej spornej decyzji.

21 — Zobacz art. 4 drugiej spornej decyzji.

22 — Zarzut drugi dotyczył braku selektywności środka ze względu na to, że wprowadzone nim zróżnicowanie wynika z charakteru lub ze struktury systemu podatkowego, w który środek ten się wpisuje; zarzut trzeci dotyczył okoliczności, że środek ten nie przysparza żadnej korzyści spółkom, do których ma zastosowanie sporny system, zaś zarzut czwarty dotyczył braku uzasadnienia spornej decyzji w zakresie zarówno kryterium dotyczącego selektywności, jak i kryterium dotyczącego istnienia korzyści.

23 — Zarzut drugi dotyczył błędu w określeniu systemu stanowiącego punkt odniesienia; zarzut trzeci dotyczył braku selektywności środka ze względu na to, że wprowadzone nim zróżnicowanie wynika z charakteru lub struktury systemu podatkowego, w który środek ten się wpisuje; zarzut czwarty dotyczył okoliczności, że środek ten nie przysparza żadnej korzyści spółkom, do których ma zastosowanie sporny system, zaś zarzut piąty dotyczył braku uzasadnienia zaskarżonej decyzji w zakresie zarówno kryterium dotyczącego selektywności, jak i kryterium dotyczącego istnienia korzyści.

20. W zaskarżonych wyrokach Sąd uwzględnił, na podstawie zasadniczo identycznego uzasadnienia, zarzut pierwszy obydwu skarg dotyczący błędnego zastosowania art. 107 ust. 1 TFUE w świetle kryterium selektywności i stwierdził nieważność art. 1 ust. 1 oraz art. 4 spornych decyzji, nie badając pozostałych zarzutów podniesionych w skargach.

21. W zaskarżonych wyrokach Sąd uznał w pierwszej kolejności, że „do uznania krajowego środka podatkowego za »selektywny« konieczne jest najpierw zidentyfikowanie i zbadanie systemu podatkowego, który jest w danym państwie członkowskim powszechny lub »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 systemu powszechnego, ponieważ wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu wyznaczonego systemowi podatkowemu danego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej […]. 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 […]” [24].

22. Sąd orzekł jednak, że „[w] sytuacji […], 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. […] [D]o spełnienia warunku selektywności każdorazowo konieczne jest określenie kategorii przedsiębiorstw będących jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze rozpatrywanego środka. […] [W]niosek o tej selektywności nie może opierać się jedynie na stwierdzeniu, iż w jego drodze ustanowione zostało odstępstwo od powszechnego czy też »normalnego« systemu opodatkowania” [25].

23. W konsekwencji 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 na jego podstawie, że sporny środek sprzyja „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, jeśli środek ten jest a priori dostępny dla wszystkich przedsiębiorstw [26].

24. Jeżeli chodzi o sporny środek, Sąd stwierdził, że ma on zastosowanie w przypadku wszystkich transakcji nabycia wynoszących co najmniej 5% udziałów w spółkach zagranicznych, pod warunkiem iż udziały te pozostają następnie własnością nabywcy przez nieprzerwany okres co najmniej jednego roku, oraz że środek ten nie dotyczy żadnej szczególnej kategorii przedsiębiorstw czy towarów, a tylko pewnej kategorii transakcji gospodarczych [27].

25. Zdaniem Sądu przedsiębiorstwo, aby móc skorzystać ze spornego środka, musi dokonać nabycia udziałów w zagranicznej spółce [28]. Sąd stwierdził, że tego rodzaju transakcja 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

24 — Zobacz pkt 33 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 37 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

25 — Zobacz pkt 44 i 45 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz pkt 48 i 49 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

26 — Zobacz pkt 52 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 56 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

27 — Zobacz pkt 53 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 57 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

28 — Zobacz pkt 55 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 59 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

na to przedsiębiorstwo odpowiedzialność ograniczoną jedynie do wysokości dokonanej inwestycji [29]. Sąd uznał, że w myśl pkt 36 wyroku z dnia 8 listopada 2001 r. Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) „środek, który jest stosowany niezależnie od rodzaju prowadzonej przez przedsiębiorstwa działalności, nie jest a priori selektywny” [30].

26. Sąd dodał, że w ramach spornego środka nie ustalono żadnej minimalnej kwoty odpowiadającej progowi 5% udziałów i, co za tym idzie, korzystanie zeń nie jest zastrzeżone jedynie dla przedsiębiorstw dysponujących wystarczającymi w tym względzie zasobami finansowymi [31]. Wreszcie Sąd zauważył, że w ramach spornego środka przewidziano, iż korzyść podatkowa jest przyznawana w przypadku spełnienia warunku związanego z nabyciem konkretnych dóbr gospodarczych, czyli udziałów w zagranicznych spółkach [32]. „W [wyroku z dnia 19 września 2000 r.], Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467, 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 […]. Sporny środek nie wyklucza więc a priori żadnej kategorii przedsiębiorstw z zakresu swego zastosowania […]. Nawet zatem […] 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. [107 TFUE]” [33].

27. W drugiej kolejności Sąd zauważył, że zdaniem Komisji sporny środek jest selektywny, ponieważ faworyzuje jedynie pewne grupy przedsiębiorstw, które dokonują określonych inwestycji za granicą oraz że, także według Komisji, środek, z którego korzystają jedynie te przedsiębiorstwa, które spełniają warunki jego przyznania, jest selektywny „z mocy prawa” i nie ma 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 [34].

28. Zdaniem Sądu ten drugi powód wskazany w spornych decyzjach nie pozwala bynajmniej ustalić, że sporny środek ma selektywny charakter. Sąd uznał, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem [35] art. 107 ust. 1 TFUE rozróżnia interwencje państwowe w zależności od ich skutków oraz że zaproponowane przez Komisję podejście może doprowadzić do stwierdzenia selektywności każdego środka podatkowego, który dla skorzystania z niego wymaga spełnienia pewnych warunków, nawet jeśli korzystające z niego przedsiębiorstwa nie mają żadnej wspólnej cechy szczególnej pozwalającej na odróżnienie ich od innych przedsiębiorstw poza tą, że mogą spełnić warunki, od których uzależnione jest zastosowanie danego środka [36].

29. W trzeciej kolejności Sąd zauważył, że zdaniem Komisji sporny środek ma na celu ułatwiać eksport kapitału poza Hiszpanię, aby wzmocnić pozycję hiszpańskich przedsiębiorstw za granicą, a w konsekwencji poprawić konkurencyjność beneficjentów systemu [37].

29 — Zobacz pkt 56 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 60 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

30 — Zobacz pkt 57 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 61 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

31 — Zobacz pkt 58 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 62 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

32 — Zobacz pkt 59 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 63 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

33 — Zobacz pkt 60–62 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 64–66 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

34 — Zobacz pkt 63 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 67 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

35 — Zobacz wyroki: z dnia 2 lipca 1974 r., Włochy/Komisja (173/73, EU:C:1974:71, pkt 27); z dnia 29 kwietnia 2004 r., Niderlandy/Komisja (C-159/01, EU:C:2004:246, pkt 51); 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 87, 88).

36 — Zobacz pkt 64–68 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 68–72 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

37 — Zobacz pkt 69 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 73 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

30. Zdaniem Sądu stwierdzenie selektywnego charakteru danego 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 [38]. Poza tym Sąd stoi na stanowisku, że związek pomiędzy eksportem kapitału a eksportem towarów 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 [39].

31. W czwartej kolejności Sąd orzekł, że na oddalenie zasługuje również argument Komisji, jakoby Trybunał w swoim orzecznictwie przyznał już, iż środek podatkowy może zostać uznany za selektywny bez ustalenia, czy sprzyja on szczególnej kategorii przedsiębiorstw lub towarów, z pominięciem innych przedsiębiorstw lub innych towarów [40].

32. Sąd uznał w tym względzie po pierwsze, że w trzech wyrokach, na które powołała się Komisja [wyroki: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, EU:C:1969:68, pkt 20); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284, pkt 8); z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120), kategoria przedsiębiorstw będących beneficjentami danego środka, na podstawie której można wyciągnąć wniosek o selektywności tego środka, obejmuje „przedsiębiorstwa prowadzące działalność w zakresie eksportu", którą należy uznać wprawdzie za wyjątkowo obszerną, lecz jednak szczególną, ponieważ obejmuje przedsiębiorstwa, które można odróżnić ze względu na wspólne im cechy charakterystyczne związane z prowadzoną przez nie działalnością w zakresie eksportu [41].

33. Po drugie, jeżeli chodzi o wyrok z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120), Sąd uznał, że chociaż korzyść podatkowa rozpatrywana w sprawie, w której zapadł ów wyrok, dotyczyła wszelkiej działalności w zakresie eksportu, w tym nabycia udziałów w spółkach zagranicznych, to jednak warunkiem jej wykorzystania było nabycie przez przedsiębiorstwa udziałów w spółkach bezpośrednio zaangażowanych w eksport towarów i usług. Środek ten dotyczył więc również szczególnej kategorii przedsiębiorstw, a mianowicie tych prowadzących działalność eksportową [42].

IV – **Postępowanie i żądania stron**

34. W odwołaniach w sprawach C-20/15 P i C-21/15 P Komisja wnosi do Trybunału o:

— uchylenie, odpowiednio, zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja;

— przekazanie obydwu spraw do ponownego rozpoznania przez Sąd, oraz

— stwierdzenie, że rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.

38 — Zobacz pkt 75 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 79 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

39 — Zobacz pkt 76 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 80 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

40 — Zobacz pkt 77 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 81 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

41 — Zobacz pkt 79 i 80 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz pkt 82 i 83 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

42 — Zobacz pkt 82 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 86 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

35. WDFG (C-20/15 P) oraz Banco Santander i Santusa (C-21/15 P) wnoszą do Trybunału o:

— uznanie za dopuszczalne i uwzględnienie zarzutów przeciwko odwołaniu Komisji podniesionych przez nie w odpowiedziach na odwołanie;

— oddalenie jedynego zarzutu podniesionego przez Komisję w odwołaniu i utrzymanie w mocy, odpowiednio, zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, oraz

— obciążenie Komisji kosztami postępowania.

36. Postanowieniami prezesa Trybunału z dnia 19 maja 2015 r. Królestwo Hiszpanii, Irlandia i Republika Federalna Niemiec zostały dopuszczone do sprawy w charakterze interwenientów popierających żądania WDFG (C-20/15 P) oraz Banco Santander i Santusy (C-21/15 P).

37. Natomiast postanowieniami prezesa Trybunału z dnia 6 października 2015 r. wnioski o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenientów popierających żądania WDFG (C-20/15 P) oraz Banco Santander i Santusy (C-21/15 P), złożone przez spółki Telefónica SA i Iberdrola SA, zostały oddalone.

38. Komisja, WDFG, Banco Santander i Santusa, Republika Federalna Niemiec, Irlandia i Królestwo Hiszpanii przedstawiły uwagi na piśmie. Uwagi ustne zostały przez nie przedstawione na rozprawie, która odbyła się w dniu 31 maja 2016 r.

V – **W przedmiocie odwołań**

39. Na poparcie odwołań Komisja podnosi jeden jedyny identyczny zarzut złożony z dwóch części, dotyczący naruszenia prawa, jakiego miał dopuścić się Sąd przy dokonywaniu wykładni przesłanki selektywności, której spełnienia wymaga art. 107 ust. 1 TFUE.

A – *W przedmiocie części pierwszej zarzutu*

1. Argumenty stron

40. W części pierwszej swojego jedynego zarzutu Komisja zarzuca Sądowi, że naruszył prawo, nakładając na nią obowiązek określenia grupy przedsiębiorstw charakteryzującej się swoistymi cechami, aby wykazać, że dany środek jest selektywny.

41. Komisja twierdzi, że w spornych decyzjach doszła do wniosku, iż sporny środek stanowi odstępstwo od powszechnego systemu, które to odstępstwo uprzywilejowuje wyłącznie przedsiębiorstwa realizujące pewien rodzaj inwestycji za granicą (to znaczy nabycie co najmniej 5% udziałów), względem przedsiębiorstw, które dokonują tego samego rodzaju inwestycji w Hiszpanii i które tym samym znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Komisja podnosi, że Sąd potwierdził wprawdzie stosowanie tej metody, lecz nakłada dodatkowo na Komisję obowiązek wykazania, że dany środek uprzywilejowuje niektóre przedsiębiorstwa, możliwe do określenia z uwagi na ich szczególne cechy, których nie posiadają inne przedsiębiorstwa, to znaczy swoiste cechy możliwe do określenia ex ante.

42. Zdaniem Komisji ta dodatkowa i zawsze bardziej restrykcyjna analiza pojęcia selektywności, na której opiera się Sąd w celu stwierdzenia nieważności art. 1 ust. 1 i art. 4 spornych decyzji, stanowi naruszenie prawa i jest sprzeczna z utrwalonym orzecznictwem sądów Unii, które Sąd ten ponadto wielokrotnie błędnie interpretuje.

43. Komisja zarzuca Sądowi, że naruszył prawo, wykluczając możliwość, że środek, który ma zastosowanie niezależnie od przedmiotu działalności przedsiębiorstwa lub którego zastosowanie nie jest uzależnione od jakiejkolwiek kwoty minimalnej, może być selektywny. Zdaniem Komisji – wbrew temu, co orzekł Sąd w pkt 57 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i 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) nie można wywieść, że środek, który jest stosowany niezależnie od rodzaju prowadzonej przez przedsiębiorstwa działalności, nie jest a priori selektywny. Komisja twierdzi, że z tego pkt 36 wynika, iż dany środek nie jest selektywny, jeżeli ma zastosowanie w sposób ogólny do wszystkich przedsiębiorstw w państwie członkowskim bez żadnego rozróżnienia, a nie, jak twierdzi Sąd w zaskarżonych wyrokach, w zależności od jego związku z działalnością przedsiębiorstw.

44. Komisja zarzuca również Sądowi, że naruszył prawo, orzekając w pkt 59–62 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i w pkt 63–66 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, iż sporny środek nie jest selektywny, skoro jest związany z nabyciem konkretnych dóbr gospodarczych i nie wyklucza a priori żadnej kategorii przedsiębiorstw z zakresu swego zastosowania. Sąd oparł się bowiem w tym względzie niesłusznie na pkt 22 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, w której on zapadł, Komisja uznała badany środek za selektywny wyłącznie w stosunku do niektórych przedsiębiorstw na określonym obszarze geograficznym, w które prywatni inwestorzy zainwestowali zyski pochodzące ze sprzedaży dóbr gospodarczych, a nie w stosunku do samych wspomnianych inwestorów, w odniesieniu do których instytucja ta uznała, że ów środek nie stanowił pomocy. W każdym razie w owej sprawie ocena selektywnego charakteru środka nie była kwestionowana przed Trybunałem.

45. Ponadto Komisja zarzuca Sądowi, że w pkt 66–68 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i w pkt 70–72 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja orzekł, że orzecznictwo Trybunału potwierdza, iż nie może być selektywny środek, gdy korzystanie z niego jest „uzależnione od spełnienia pewnych warunków, nawet jeśli będące ich beneficjentami przedsiębiorstwa nie m[ają] 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”.

46. Komisja twierdzi, że Sąd opiera się tym samym na błędnej analizie wskazanego orzecznictwa.

47. Jeżeli chodzi o wyrok 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 podnosi, że z pkt 90 i 91 owego wyroku wynika, iż sprawa, w której zapadł ten wyrok, dotyczyła bardzo szczególnej sytuacji, w której Trybunał uznał za selektywny sam system podatkowy stanowiący ramy odniesienia, a nie jakiekolwiek odstępstwo od niego, ponieważ uprzywilejowywał on jako taki przedsiębiorstwa „offshore”. Poczynione w tym wyroku odwołanie do „cech szczególnych” danej kategorii przedsiębiorstw należy więc rozumieć jako odsyłające do charakterystycznych cech, ze względu na które przedsiębiorstwa te są podatkowo uprzywilejowane w kontekście z natury selektywnego systemu referencyjnego i nie powinno być stosowane poza tym szczególnym kontekstem.

48. Komisja zwraca uwagę, że w pkt 66 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 70 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja Sąd przytacza tylko zdanie pierwsze z pkt 42 wyroku z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) [43], podczas gdy zdanie drugie tegoż pkt 42 odzwierciedla zasadę przyjętą w utrwalonym orzecznictwie Trybunału, zgodnie z którą środek jest selektywny, jeżeli może uprzywilejowywać „niektóre przedsiębiorstwa lub produkcję niektórych towarów” względem innych, które znajdowałyby się w świetle celu, jakiemu służy ten system, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

43 — Zdaniem Sądu „[w pkt 42 tego wyroku] 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”.

49. Komisja twierdzi, że postąpiła zgodnie z metodą analizy dotyczącej selektywności w dziedzinie podatków, przyjętą w utrwalonym orzecznictwie Trybunału, ustalając w spornych decyzjach, że sporny środek stanowi odstępstwo od ram odniesienia, ponieważ przewiduje w odniesieniu do przedsiębiorstw opodatkowanych w Hiszpanii nabywających udziały w spółkach mających siedzibę za granicą odmienne zasady podatkowe niż te, które mają zastosowanie do przedsiębiorstw opodatkowanych w Hiszpanii nabywających udziały w spółkach mających siedzibę w Hiszpanii, mimo że te dwie kategorie przedsiębiorstw znajdują się w porównywalnych sytuacjach.

50. Komisja stoi na stanowisku, że Sąd, nakładając na nią dodatkowy obowiązek wykazania, iż sporny środek sprzyja pewnym przedsiębiorstwom możliwym do określenia z uwagi na szczególne cechy, których nie posiadają inne przedsiębiorstwa, to znaczy swoiste cechy możliwe do określenia ex ante, oparł się na pojęciu selektywności niewątpliwie bardziej restrykcyjnym niż to przyjęte w utrwalonym orzecznictwie Trybunału, a więc sprzecznym z tym orzecznictwem, dopuszczając się tym samym naruszenia prawa.

51. WDFG, jak również Banco Santander i Santusa podnoszą na wstępie, że Komisja w spornych decyzjach nie twierdziła, iż sporny środek jest selektywny de facto, w związku z czym w ramach niniejszych odwołań chodzi wyłącznie o zbadanie zastrzeżeń wysuwanych wobec zaskarżonych wyroków w zakresie, w jakim Sąd orzekł w nich, że uzasadnienie podane przez Komisję w tych decyzjach nie pozwala wyciągnąć wniosku, iż środek ten jest selektywny de iure.

52. Spółki te twierdzą, 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 dostępny dla wszystkich przedsiębiorstw i mogący potencjalnie mieć zastosowanie do nich wszystkich nie może być uznany za selektywny. Z wyroku tego nie można natomiast wywnioskować, jak to czyni Komisja, że aby nie istniała selektywność, środek powinien mieć rzeczywiście zastosowanie bez wyjątku do wszystkich przedsiębiorstw w państwie członkowskim, ponieważ taka teza skutkowałaby tym, że prawie wszystkie przepisy podatkowe byłyby selektywne.

53. WDFG, jak również Banco Santander i Santusa odpierają także twierdzenie Komisji, zgodnie z którym środki już wielokrotnie były uznawane za selektywne, nawet jeśli nie przewidywały żadnej minimalnej kwoty inwestycji i miały zastosowanie niezależnie od rodzaju działalności ich beneficjenta.

54. Natomiast sporny środek, przyznający korzyść podatkową w przypadku czynności, które są dostępne pod względem faktycznym i prawnym dla wszystkich typów przedsiębiorstw we wszystkich branżach, nie może automatycznie i z tego tylko względu zostać uznany za selektywny prima facie i de iure.

55. WDFG, jak również Banco Santander i Santusa twierdzą, że Sąd słusznie oparł się na pkt 22 wyroku z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467), trzymając się dokładnie jego brzmienia. W decyzji będącej przedmiotem sporu w sprawie, w której zapadł ów wyrok, sama Komisja jednoznacznie stwierdziła brak selektywności środka w odniesieniu do inwestorów, których sprawa dotyczyła, co zostało potwierdzone przez Trybunał.

56. Ich zdaniem w swojej praktyce decyzyjnej Komisja wielokrotnie już zresztą wykluczała selektywność środków podatkowych, stosując to samo kryterium, to znaczy kryterium braku selektywności środków o charakterze generalnym, mających zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich przedsiębiorstw oraz z których może skorzystać każdy podatnik.

57. Zastosowanie tego kryterium nie skutkowałoby zresztą brakiem selektywności wspomnianych przez Komisję środków odnoszących się do nabycia niektórych aktywów. Środki te byłyby selektywne, gdyby okazało się, że de facto przysparzają korzyści niektórym przedsiębiorstwom z wyłączeniem innych. W każdym razie ich selektywność nie wynikałaby z charakteru nabywanych aktywów, lecz z faktu, że charakter ten pozwala uznać, iż odnośni nabywcy stanowią szczególną kategorię.

58. Jeżeli chodzi o wyrok z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120), WDFG, jak również Banco Santander i Santusa uważają, że Sąd słusznie uznał, iż środek rozpatrywany w sprawie, w której zapadł ów wyrok, różnił się od środka omawianego w niniejszej sprawie, ponieważ środek ten służył przyznaniu korzyści odrębnej i możliwej do określenia kategorii przedsiębiorstw, to znaczy przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie eksportu.

59. WDFG, jak również Banco Santander i Santusa podnoszą nadto, że z pkt 104 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) jasno wynika, iż środek może zostać zakwalifikowany jako selektywny wyłącznie wtedy, gdy przysparza korzyści pewnej kategorii przedsiębiorstw mających wspólne „cechy szczególne". Z owego wyroku wynika ponadto, że stwierdzenie odstępstwa od systemu powszechnego nie jest celem samym w sobie, ponieważ istotny jest rzeczywisty skutek wywierany przez środek, to jest, czy przysparza on korzyści określonym przedsiębiorstwom lub producentom określonych towarów.

60. Wykładnia wyroku z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), za którą opowiada się Komisja, również nie może zostać przyjęta. W owym wyroku Trybunał uznał, że okoliczność, iż jedynie podatnicy spełniający przesłanki stosowania środka mogą z niego skorzystać, nie może sama w sobie przyznawać temu środkowi selektywnego charakteru.

61. WDFG, jak również Banco Santander i Santusa podnoszą wreszcie, że Sąd słusznie orzekł, iż środek nie może zostać zakwalifikowany jako selektywny w rozumieniu art. 107 TFUE, jeżeli możliwość skorzystania z niego zależy od dokonania czynności, które są prima facie dostępne dla każdego przedsiębiorstwa niezależnie od branży, w której ono działa. Zostało to jednoznacznie wyrażone w wyroku z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467) za pomocą stwierdzenia braku selektywności takiego środka. Analiza Sądu jest zresztą zasadniczo taka sama jak ta zaproponowana przez rzecznik generalną J. Kokott w opinii w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 6 października 2015 r., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661). Twierdzenie przeciwne prowadziłoby zresztą do absurdalnej sytuacji, w której każdy środek podatkowy byłby automatycznie selektywny, jeżeli nie byłby wykorzystywany bez wyjątku przez wszystkie przedsiębiorstwa w danym państwie członkowskim.

62. Królestwo Hiszpanii twierdzi, że wyrok z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) potwierdza przyjęte przez władze hiszpańskie w toku postępowania administracyjnego stanowisko, zgodnie z którym korzyść gospodarcza może zostać uznana za pomoc wyłącznie wówczas, gdy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów" w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. W toku postępowania administracyjnego władze hiszpańskie wykazały otwarty charakter spornego środka, potwierdzając w ten sposób analizę przedstawioną w zaskarżonych wyrokach, jak również okoliczność, że Komisja nie wykazała w spornych decyzjach selektywnego charakteru środka.

63. Irlandia utrzymuje, że wbrew temu, co twierdzi Komisja, Sąd nie wywnioskował z wyroków: z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598); 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 wyłącznie środki, których stosowanie jest związane z rodzajem działalności przedsiębiorstwa lub uzależnione od kwoty minimalnej, lecz wyłącznie, że nie można było wykazać selektywnego charakteru spornego środka, ponieważ jest to środek, z którego mogą korzystać wszystkie hiszpańskie przedsiębiorstwa dokonujące inwestycji w postaci nabycia udziałów wynoszących co najmniej 5% w przedsiębiorstwie zagranicznym, niezależnie od rodzaju prowadzonej przez nie działalności i wysokości zainwestowanych kwot.

64. Wspomniane państwo członkowskie podnosi, że Sąd słusznie oparł się na pkt 104 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) w celu orzeczenia, że aby zróżnicowanie pod względem podatkowym mogło zostać uznane za pomoc, konieczne jest wskazanie określonej kategorii przedsiębiorstw, które można wyróżnić ze względu na ich cechy szczególne. Zdaniem Irlandii przesłanka selektywności wynikająca z art. 107 ust. 1 TFUE powinna być tak samo definiowana we wszystkich sprawach dotyczących domniemanej pomocy państwa w obszarze podatków, w związku z czym – wbrew temu, co twierdzi Komisja – zasada jednoznacznie wyrażona w pkt 104 wspomnianego wyroku nie może być ograniczona do badania systemu podatkowego „ujmowanego jako całość".

65. Irlandia stoi na stanowisku, że w żadnym wypadku nie należy uważać za selektywne takich środków jak sporny środek, które są rzeczywiście dostępne dla wszystkich przedsiębiorstw, gdyż niemożliwe jest określenie szczególnej branży lub szczególnego przedsiębiorstwa, w przypadku których jego stosowanie byłoby wyłączone i które tym samym znalazłyby się w niekorzystnej sytuacji. W swojej praktyce decyzyjnej Komisja opierała się zresztą na tym argumencie w celu stwierdzenia braku selektywności niektórych instrumentów amnestii podatkowej, nawet jeśli chodziło o odstępstwo od ram odniesienia. Stanowisko przyjęte przez Komisję w ramach niniejszych odwołań jest więc niespójne z jej własną praktyką decyzyjną.

66. Republika Federalna Niemiec twierdzi, że samo istnienie stwierdzonego przez Komisję odstępstwa lub wyjątku od ram odniesienia, zakładając, że zostanie dowiedzione, nie pozwala wyciągnąć wniosku, iż sporny środek sprzyja „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów" w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Przeciwnie, wynika z tego jedynie, że ulga podatkowa może zostać uznana za równoważną subwencji (czyli rzeczywistemu wkładowi finansowemu przyznanemu określonemu przedsiębiorstwu) i za wywierającą podobny efekt zachęty. W konsekwencji, po przeprowadzeniu tego badania, na kolejnym etapie należy zbadać – zgodnie z orzecznictwem (wyrok 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 104), z opinią rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 6 października 2015 r., Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, pkt 83–85) oraz jak słusznie orzekł Sąd w zaskarżonych wyrokach – czy kategoria podatników uprzywilejowanych przez środek podatkowy obejmuje przedsiębiorstwa lub producentów towarów, którzy są dostatecznie określeni w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

67. I tak Trybunał orzekł, że Komisja wykazała w sposób wymagany prawem, iż kategoria przedsiębiorstw będących beneficjentami dostatecznie charakteryzowała się tym, że przedsiębiorstwa te należały do pewnych branż lub pewnych sektorów gospodarki [wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, pkt 44 i nast.)], że miały określoną formę prawną [wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r., Cassa di Risparmio di Firenze i in. (C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 136)] lub określoną wielkość [wyrok z dnia 13 lutego 2003 r., Hiszpania/Komisja (C-409/00, EU:C:2003:92, pkt 48, 49)], bądź też tym, że ich siedziba znajdowała się w określonym regionie [wyrok z dnia 17 listopada 2009 r., Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, pkt 63)].

68. Natomiast z orzecznictwa wynika, że okoliczność, iż przewidziane zostały przesłanki przyznania korzyści podatkowej lub odstępstwa od powszechnego systemu podatkowego, sama w sobie nie jest wystarczająca, aby wykazać selektywny charakter środka podatkowego.

69. Republika Federalna Niemiec przypomina, że Trybunał orzekł już, iż ulga podatkowa, z której korzystają podatnicy sprzedający niektóre dobra gospodarcze i mogący w przypadku dokonania nabycia innych dóbr gospodarczych 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 państwa (wyrok z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja, C-156/98, EU:C:2000:467, pkt 22).

70. Tym bardziej taki środek jak sporny środek, którego zastosowanie jest związane w sposób ogólny z pewną kategorią transakcji podlegających prawu spółek, w tym wypadku z nabyciem udziałów, które to transakcje są niezależne od przedmiotu działalności oraz od działalności operacyjnej przedsiębiorstwa, zasadniczo nie może zostać uznany za selektywny.

71. Wreszcie, zdaniem wszystkich interwenientów, przyjęcie popieranego przez Komisję w odwołaniach szerokiego rozumienia przesłanki selektywności skutkowałoby naruszeniem istniejącej równowagi instytucjonalnej. Komisja, na mocy swoich uprawnień w dziedzinie pomocy państwa, mogłaby bowiem wówczas kontrolować prawie wszystkie środki w zakresie opodatkowania bezpośredniego, mimo że obszar ten co do zasady wchodzi w zakres kompetencji ustawodawczych państw członkowskich.

2. Analiza

72. Niniejsze odwołania dotyczą krajowego środka w zakresie opodatkowania bezpośredniego oraz jego legalności w świetle art. 107 ust. 1 TFUE. Artykuł 107 ust. 1 TFUE zakazuje pomocy, która „sprzyj[a] niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów", tzn. pomocy selektywnej. W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że art. 107 ust. 1 TFUE wymaga, aby ustalić, czy w ramach danego systemu prawnego środek krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów" w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami lub producentami towarów znajdującymi się, z punktu widzenia celu, któremu służy ten system, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej [44].

73. Przede wszystkim należy zauważyć, że gdy – tak jak w niniejszej sprawie – chodzi o zbadanie, czy środek podatkowy ma charakter selektywny, zasadniczo [45] podstawowe [46] znaczenie ma określenie ram odniesienia.

74. Następnie należy zbadać, czy sporny środek podatkowy stanowi odstępstwo od tych ram odniesienia i przysparza korzyści niektórym przedsiębiorstwom względem innych, znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej [47].

44 — Wyroki: z dnia 14 stycznia 2015 r., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 54, 55); z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja (C-487/06 P, EU:C:2008:757, pkt 82).

45 — Nie przeczą temu pkt 91–93 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), w którym Trybunał orzekł, że kwalifikacja systemu podatkowego jako „selektywnego" nie jest uzależniona od wskazania ram odniesienia i odstępstwa od tych ram, jeżeli system podatkowy nie ustanawia obowiązujących ogół przedsiębiorstw przepisów ogólnych, od których przewiduje odstępstwa na rzecz pewnych przedsiębiorstw, lecz *osiąga ten sam skutek, dostosowując i łącząc przepisy podatkowe w taki sposób, że ich zastosowanie w praktyce pociąga za sobą zróżnicowane obciążenie podatkowe różnych przedsiębiorstw*.

46 — Zobacz wyrok z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja (C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 56), w którym Trybunał orzekł, że „[…] dla celów dokonania oceny selektywności określonego środka należy zbadać, czy w ramach danego systemu prawego środek ten stanowi korzyść dla niektórych przedsiębiorstw, w porównaniu z innymi, znajdującymi się w analogicznej sytuacji faktycznej i prawej. *Określenie ram 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«*". Podkreślenie moje.

47 — W trakcie rozprawy Komisja stwierdziła, że taki środek należy uznać prima facie za selektywny.

75. Wreszcie, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, powyższa przesłanka selektywności nie jest spełniona w przypadku środka, który mimo że przysparza beneficjentowi korzyści, jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu, w który się wpisuje [48] [49].

76. Jak wynika z zaskarżonych wyroków, Komisja w spornych decyzjach uznała, że sporny środek stanowi odstępstwo od „normalnego" lub stanowiącego ramy odniesienia systemu podatkowego mającego zastosowanie do opodatkowanych w Hiszpanii przedsiębiorstw oraz że nie jest to ogólny instrument polityki podatkowej lub gospodarczej [50]. Zgodnie ze spornym środkiem amortyzacji może bowiem podlegać wyłącznie finansowa wartość firmy wynikająca z nabycia przez przedsiębiorstwo opodatkowane w Hiszpanii udziałów w „spółce zagranicznej" [51]. Natomiast finansowa wartość firmy wynikająca z nabycia przez przedsiębiorstwo opodatkowane w Hiszpanii udziałów w spółce z siedzibą w Hiszpanii nie może podlegać amortyzacji [52]. Ze względu na taką różnicę w traktowaniu dwóch kategorii przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnych sytuacjach Komisja doszła do wniosku, że sporny środek stanowi odstępstwo od systemu referencyjnego [53].

77. Warto podkreślić, że Sąd nie zakwestionował porównywalności nabycia udziałów przez przedsiębiorstwo opodatkowane w Hiszpanii w zależności od tego, czy nabycie dotyczy udziałów „spółki zagranicznej" czy też spółki z siedzibą w Hiszpanii. Ponadto Sąd nie stwierdził, że wynikające z zastosowania spornego środka zróżnicowanie tych dwóch rodzajów nabycia udziałów jest uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu, w który środek ten się wpisuje.

78. W zaskarżonych wyrokach Sąd stwierdził bowiem, że istnienie odstępstwa lub wyjątku od ustalonych przez Komisję ram odniesienia, *nawet gdyby zostało wykazane* [54], nie umożliwia samo w sobie stwierdzenia, że sporny środek sprzyja „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów" w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, skoro środek ten jest a priori dostępny dla wszystkich przedsiębiorstw i nie dotyczy zatem żadnej szczególnej kategorii przedsiębiorstw czy towarów, a tylko pewnej kategorii transakcji gospodarczych [55].

79. Moim zdaniem nie można przyjąć takiej wykładni art. 107 ust. 1 TFUE i kryterium selektywności.

48 — Wyrok Trybunału z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo). W pkt 49 wyroku z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in. (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550), Trybunał orzekł, że „[d]o uznania środka podatkowego za selektywny konieczne jest najpierw zidentyfikowanie i zbadanie reżimu podatkowego, który jest powszechny lub »normalny« w danym państwie członkowskim. To właśnie w stosunku do tego powszechnego lub »normalnego« reżimu podatkowego należy następnie ocenić i ustalić ewentualny selektywny charakter korzyści przysparzanych przez rozpatrywany środek podatkowy, wykazując, że ustanawia on odstępstwo od systemu powszechnego, ponieważ wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu wyznaczonego systemowi podatkowemu danego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej". Jeżeli więc beneficjenci spornego środka podatkowego i podatnicy, którzy nie korzystają z tego środka, nie znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej z punktu widzenia celu, któremu służy normalny system, środek nie jest selektywny. Zobacz podobnie wyroki: z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in. (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 63, 64); z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 42).

49 — Według Komisji ten trzeci etap pozwala uniknąć uznania za selektywne środków o rzeczywiście ogólnym charakterze. W konsekwencji Komisja uważa, że sformułowane przez Sąd nowe kryterium nie jest konieczne i stanowi zagrożenie dla klasycznego rozumienia pojęcia selektywności wypracowanego w orzecznictwie Trybunału. Instytucja ta zauważa również, że Sąd, wprowadzając to nowe kryterium, stworzył nową kategorię środków, to jest środków, które są ogólne i stanowią jednocześnie odstępstwo. Komisja uważa, że taka kategoria środków jest niezgodna z zasadami logiki.

50 — Zobacz podobnie pkt 54 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 58 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

51 — Zobacz pkt 9 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 14 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

52 — Zobacz pkt 13 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 18 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

53 — Zobacz pkt 50 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 54 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

54 — Zdaniem WDFG oraz Banco Santander i Santusy Sąd w żadnym razie nie potwierdził definicji systemu referencyjnego.

55 — Zobacz pkt 44 i 45 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz pkt 48 i 49 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

80. W przypadku gdy środek podatkowy stanowi odstępstwo od „normalnego" lub referencyjnego systemu podatkowego i przysparza korzyści *niektórym przedsiębiorstwom lub producentom niektórych towarów* ze szkodą dla innych [56], znajdujących się w porównywalnej sytuacji [57], taki środek jest według mnie ze swej natury dyskryminacyjny lub selektywny [58], chyba że zróżnicowanie jest uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu, w który się wpisuje.

81. Należy podkreślić, że w wyrokach: z dnia 15 grudnia 2005 r., Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, pkt 49, 50) i Włochy/Komisja (C-66/02, EU:C:2005:768, pkt 97–100) [59], Trybunał, stwierdziwszy, że sporne środki podatkowe mają zastosowanie wyłącznie w sektorze bankowym [60] oraz że w ramach sektora bankowego przysparzają one korzyści wyłącznie przedsiębiorstwom dokonującym określonych transakcji, orzekł, iż środki te wprowadzają zróżnicowanie nie tylko pomiędzy sektorem bankowym a innymi sektorami gospodarki, lecz także w ramach samego sektora bankowego. W konsekwencji, w pkt 99 i 100 wyroku z dnia 15 grudnia 2005 r., Włochy/Komisja (C-66/02, EU:C:2005:768) Trybunał orzekł, że ponieważ omawiane środki podatkowe „nie są stosowane do wszystkich podmiotów gospodarczych, nie można ich uznać za ogólne środki polityki podatkowej lub gospodarczej. […] Środki te są w rzeczywistości odstępstwem od ogólnych przepisów prawa podatkowego. Przedsiębiorstwom będącym beneficjentami tych środków przysługują ulgi podatkowe, do których nie miałyby prawa, gdyby normalnie stosowano te przepisy. *Ponadto te ulgi nie przysługują przedsiębiorstwom z innych sektorów, które dokonują analogicznych transakcji lub przedsiębiorstwom z sektora bankowego niedokonującym transakcji, o których mowa*" [61].

82. Zwracam uwagę, że art. 107 ust. 1 TFUE jest sformułowany bardzo szeroko i abstrakcyjnie. O ile bowiem przez sformułowanie „produkcja niektórych towarów" można ewentualnie rozumieć w szczególności niektóre sektory lub niektóre usługi, a więc niektóre kategorie przedsiębiorstw, to wyrażenie „niektóre przedsiębiorstwa" jest jeszcze bardziej ogólne.

83. Artykuł 107 ust. 1 TFUE nie dotyczy wyłącznie środków, które są selektywne lub dyskryminacyjne na podstawie pewnej ograniczonej i uprzednio określonej liczby kryteriów, takich jak między innymi sektor, o który chodzi, rozmiar lub rodzaj przedsiębiorstw [62]. Istotna jest kwestia, czy środek stawia jego beneficjentów w korzystniejszej sytuacji finansowej niż inne przedsiębiorstwa, które znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej [63], niezależnie od rodzaju przedsiębiorstw, ich przedmiotu działalności lub transakcji, o które chodzi, chyba że środek ten jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu, w który się wpisuje.

56 — Natomiast środek krajowy, który przysparza korzyści bez różnicy wszystkim przedsiębiorstwom na terytorium kraju, nie może stanowić pomocy państwa. Zobacz podobnie wyrok Trybunału z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 35).

57 — W pkt 61 wyroku z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362) Trybunał orzekł, że „punktem odniesienia właściwym przy ustaleniu selektywności środka kwestionowanego w niniejszej sprawie było sprawdzenie, czy [środek ten] wprowadza rozróżnienie między podmiotami, które w świetle zamierzonego celu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, które to rozróżnienie nie jest uzasadnione ze względu na charakter i systematykę omawianego systemu".

58 — Pojęcie selektywności jest bowiem porównywalne z pojęciem, dyskryminacji. Zobacz podobnie wyroki: z dnia 14 stycznia 2015 r., Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 53); 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 101). Zobacz pkt 54 opinii rzecznika generalnego N. Wahla przedstawionej w sprawie Komisja/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:32) i pkt 29 opinii rzecznika generalnego M. Bobeka przedstawionej w sprawie Belgia/Komisja (C-270/15 P, EU:C:2016:289).

59 — Obydwie sprawy dotyczyły decyzji Komisji 2002/581/WE z dnia 11 grudnia 2001 r. w sprawie systemu pomocy państwa wprowadzonego przez Włochy na rzecz banków (Dz.U. 2002, L 184, s. 27).

60 — W konsekwencji środki nie przysparzały korzyści przedsiębiorstwom z innych sektorów gospodarki.

61 — Podkreślenie moje.

62 — Niewątpliwie środki podatkowe, które sprzyjają przedsiębiorstwom należącym do danego sektora ze szkodą dla innych lub dużym przedsiębiorstwom ze szkodą dla małych, są selektywne.

63 — Zobacz analogicznie wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (sprawy połączone C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 87, 93).

84. Ani z brzmienia art. 107 ust. 1 TFUE, ani z orzecznictwa Trybunału wcale nie wynika, że sformułowanie „sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów" wymaga określenia kategorii przedsiębiorstw mających cechy szczególne, będących jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze rozpatrywanego środka, jak orzekł Sąd w pkt 41 i 45 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 45 i 49 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja. Uważam również, że określanie przedsiębiorstw mających cechy szczególne stanowiłoby operację wielce nieprecyzyjną a nawet arbitralną, która rodziłaby niepewność prawną.

85. Moim zdaniem Sąd w swojej analizie kryterium selektywności przeprowadzonej w zaskarżonych wyrokach przyjął nadmiernie formalistyczne i restrykcyjne podejście, starając się określić szczególną kategorię przedsiębiorstw, które byłyby jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi przez sporny środek, zamiast raczej skoncentrować się na podstawowej kwestii, jaką jest ustalenie, czy środek ten wprowadza zróżnicowanie przedsiębiorstw będących w porównywalnej sytuacji.

86. Należy podkreślić, że okoliczność, iż często możliwe jest określenie jednego lub kilku sektorów lub kategorii przedsiębiorstw uprzywilejowanych przez środek podatkowy między innymi z uwagi na warunki stawiane podatnikom, aby mogli skorzystać z systemu wprowadzającego odstępstwa [64], nie oznacza, że selektywność środka zależy od takiego określenia.

87. Poza tym okoliczność, że liczba przedsiębiorstw, które mogą korzystać z danego środka, jest znacząca lub że przedsiębiorstwa te należą do różnych sektorów działalności, nie wystarcza do tego, by podać w wątpliwość selektywny charakter tego środka, i tym samym by wykluczyć jego kwalifikację jako pomocy państwa [65].

88. Uważam w tym względzie, że okoliczność, iż warunki wymagane przez sporny środek nie były zbyt surowe [66] oraz że w konsekwencji możliwość skorzystania z tego środka była dostępna dla wielu przedsiębiorstw, nie podważa jego selektywnego charakteru, lecz jedynie wpływa na stopień jego selektywności.

89. Zwracam uwagę, że podczas rozprawy, w odpowiedzi na pytanie Trybunału, Republika Federalna Niemiec stwierdziła, że środek będący przedmiotem sporu w niniejszym przypadku byłby selektywny, gdyby wymagał nabycia 75% zamiast 5% udziałów na okres 10 lat zamiast na jeden rok. Zdaniem rządu tego państwa w takiej sytuacji sporny środek przysparzałby korzyści wyłącznie dużym przedsiębiorstwom i w konsekwencji były selektywny.

90. Nie mogę zaakceptować takiego rozwiązania, ponieważ jest ono nieprecyzyjne, niewykonalne i arbitralne. Gdzie bowiem umieścić próg wprowadzający rozróżnienie między nabyciem 75% udziałów i nabyciem 5% udziałów oraz pozostawaniem własnością nabywcy przez 10 lat i takim, które jest ograniczone do jednego roku? Jakie jest kryterium rozgraniczające, które dokonywałoby rozróżnienia między takimi dwiema transakcjami?

64 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120). Trybunał orzekł, że ulga podatkowa, z której może korzystać tylko jedna kategoria przedsiębiorstw, a mianowicie przedsiębiorstwa prowadzące działalność eksportową i dokonujące pewnych inwestycji, o których mowa w spornych przepisach, jest selektywna.

65 — Zobacz wyrok z dnia 13 lutego 2003 r., Hiszpania/Komisja (C-409/00, EU:C:2003:92, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo). Pomoc może być selektywna w świetle art. 107 ust. 1 TFUE, nawet gdy dotyczy całego sektora gospodarki [zobacz w szczególności wyroki: z dnia 17 czerwca 1999 r., Belgia/Komisja (C-75/97, EU:C:1999:311, pkt 33); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in. (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 53)] lub kilku sektorów gospodarki [(zob. wyrok z dnia 20 listopada 2003 r., GEMO (C-126/01, EU:C:2003:622, pkt 37–39)].

66 — Należy przypomnieć, że sporny środek miał zastosowanie do każdego nabycia co najmniej 5% udziałów w spółkach zagranicznych, które pozostają własnością nabywcy przez nieprzerwany okres co najmniej jednego roku, przy czym nie były przewidziane kwota lub inny minimalny próg inwestycji.

91. W konsekwencji uważam, że środek podatkowy, który stanowi odstępstwo od powszechnego systemu podatkowego i który wprowadza zróżnicowanie przedsiębiorstw dokonujących *podobnych transakcji*, jest selektywny, chyba że zróżnicowanie spowodowane w wyniku tego środka jest uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu, w który środek ten się wpisuje.

92. W przypadku bowiem gdy przedsiębiorstwa będące beneficjentami środka podatkowego korzystają z ulgi podatkowej, do której nie byłyby uprawnione w ramach stosowania normalnego systemu podatkowego i której nie mogą domagać się przedsiębiorstwa dokonujące podobnych transakcji, środek taki jest ze swej natury selektywny, ponieważ w rzeczywistości nie ma on zastosowania – wbrew temu, co twierdzi Sąd [67] – do wszystkich [68] podmiotów gospodarczych [69]. Oczywiste jest, że sporny środek przysparza korzyści wyłącznie tym podmiotom gospodarczym, które spełniają wymagane warunki [70], to znaczy przedsiębiorstwom opodatkowanym w Hiszpanii, które nabywają udziały w „spółkach zagranicznych", i wyklucza podmioty gospodarcze, które dokonują podobnych transakcji, to znaczy transakcji nabycia udziałów, ale w spółkach z siedzibą w Hiszpanii.

93. Zgodnie bowiem z pkt 42 wyroku z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), chociaż „[o]koliczność, że jedynie podatnicy spełniający powyższe przesłanki mogą skorzystać ze środka, o którym mowa, nie może sama w sobie przyznawać temu środkowi selektywnego charakteru", taki środek podatkowy jest selektywny, jeżeli wprowadza zróżnicowanie porównywalnych sytuacji lub transakcji [71].

67 — Zobacz pkt 52 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz pkt 56 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

68 — Moim zdaniem Sąd posługuje się sofizmatem, gdy twierdzi, że środek podatkowy, który jest potencjalnie dostępny dla wszystkich przedsiębiorstw, nie jest selektywny, mimo że środek ten wprowadza zróżnicowanie przedsiębiorstw dokonujących podobnych transakcji. Ponadto wbrew przytoczonemu w pkt 61 niniejszej opinii twierdzeniu WDFG oraz Banco Santander i Santusy środek podatkowy nie jest automatycznie selektywny, jeżeli nie jest stosowany przez wszystkie bez wyjątku przedsiębiorstwa w danym państwie członkowskim, ponieważ przedsiębiorstwa te nie znajdują się koniecznie w porównywalnych sytuacjach. Środek podatkowy jest selektywny wyłącznie, jeżeli wprowadza zróżnicowanie porównywalnych sytuacji. W konsekwencji, inaczej niż twierdzą interwenienci w uwagach przytoczonych w pkt 71 niniejszej opinii, zastosowanie kryterium selektywności, w sytuacji gdy ma miejsce dyskryminacja podatników znajdujących się w porównywalnych sytuacjach, nie zagraża równowadze instytucjonalnej między Komisją a państwami członkowskimi, lecz odpowiada woli prawodawcy wyrażonej w treści art. 107 ust. 1 TFUE.

69 — Zobacz analogicznie pkt 81 i 82 opinii rzecznik generalnej J. Kokott przedstawionej w sprawie Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:242), w której zauważa ona, że „[…] nie można jednak przyjąć selektywności uregulowania podatkowego jedynie na podstawie okoliczności, iż dane uregulowanie podatkowe przynosi korzyści wyłącznie tym przedsiębiorstwom, które spełniają jego przesłanki. Jednakże z drugiej strony nie można też oczywiście zaprzeczyć selektywności wyłącznie z uzasadnieniem, iż wszystkie podmioty gospodarcze bez zróżnicowania mogą skorzystać z danej regulacji podatkowej, jeżeli tylko spełnią jej przesłanki, gdyż w takim wypadku można byłoby zawsze kwestionować selektywność uregulowania podatkowego […] *Dlatego też w wypadku korzyści podatkowych orzecznictwo określiło szczególne przesłanki dla stwierdzenia ich selektywności. Stosownie do tego decydujące znaczenie ma kwestia, czy przesłanki dla korzyści podatkowej zostały wybrane zgodnie z kryteriami krajowego systemu podatkowego w sposób niedyskryminujący* […]". Podkreślenie moje.

70 — Wbrew temu, co twierdzi Królestwo Hiszpanii (zob. pkt 62 niniejszej opinii) oraz Irlandia (zob. pkt 65 niniejszej opinii), sporny środek nie jest dostępny dla wszystkich przedsiębiorstw dokonujących porównywalnych transakcji.

71 — Mimo że Trybunał faktycznie orzekł w pkt 42 wyroku z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), że „[o]koliczność, że jedynie podatnicy spełniający powyższe przesłanki mogą skorzystać ze środka, o którym mowa, nie może sama w sobie przyznawać temu środkowi selektywnego charakteru", to w tym samym pkt 42 stwierdził on, że w świetle celu realizowanego przez ustawodawcę krajowego osoby, które nie mogą skorzystać ze środka będącego przedmiotem sporu w tej sprawie, nie znajdują się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją podatników korzystających ze środka. Uważam, że ze względu na to, iż Sąd w zaskarżonych wyrokach nie podważył porównywalności nabycia przez przedsiębiorstwo opodatkowane w Hiszpanii udziałów w „spółce zagranicznej" z nabyciem przez przedsiębiorstwo opodatkowane w Hiszpanii udziałów w spółce mającej siedzibę w Hiszpanii, adekwatność pkt 42 wyroku z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184) jest w niniejszej sprawie mocno ograniczona.

94. W konsekwencji, przewidziane w art. 107 ust. 1 TFUE kryterium selektywności odnosi się do środków podatkowych, których skutkiem, niezależnie od zastosowanej techniki legislacyjnej [72], jest nałożenie zróżnicowanego obciążenia podatkowego na przedsiębiorstwa [73] znajdujące się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej [74].

95. Zwracam w tym względzie uwagę, że Sąd sam orzekł w pkt 47 wyroku z dnia 13 września 2012 r., Włochy/Komisja (T-379/09, EU:T:2012:422), że „selektywny charakter środka ocenia się w odniesieniu do wszystkich przedsiębiorstw, a nie w odniesieniu do przedsiębiorstw, które uzyskały tę samą korzyść w ramach tej samej grupy […]. Ponadto sam fakt, że środek może przysparzać korzyści wszystkim podmiotom gospodarczym spełniającym przewidziane warunki, to znaczy, że zakres stosowania tego środka jest określony na podstawie obiektywnych kryteriów, nie świadczy sam w sobie o powszechnym charakterze tego środka i nie stanowi przeszkody, by miał on charakter selektywny […]".

96. Wynika z tego, że okoliczność, iż środek podatkowy nie odnosi się do żadnej szczególnej kategorii przedsiębiorstw, lecz do przedsiębiorstw realizujących transakcje gospodarcze należące do pewnej kategorii, w niniejszym przypadku transakcje finansowe za granicą, i jego zastosowanie nie jest uzależnione od żadnej kwoty minimalnej [75], nie pozbawia ona tego środka selektywności lub dyskryminacyjnego charakteru, jeżeli nakłada on zróżnicowane obciążenia podatkowe na przedsiębiorstwa, które znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej lub prawnej i realizują porównywalne transakcje finansowe, tyle że dotyczące spółek mających siedziby w ich państwach członkowskich.

97. Powyższego wniosku nie podważa pkt 22 wyroku z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467), przytoczony przez Sąd w pkt 60 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i w pkt 64 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

98. Sąd, stwierdzając w zaskarżonych wyrokach, że „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" [76], połączył bowiem zgodnie z uwagami Komisji w nieuprawniony sposób pkt 22 i 23 wyroku z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467), odczytując tym samym błędnie ów wyrok.

99. Tymczasem w pkt 23 owego wyroku Trybunał dodał, że „[n]ależy również przypomnieć, że zaskarżona decyzja kwalifikuje przyznawaną ulgę podatkową jako pomoc państwa wyłącznie […] *w zakresie, w jakim przysparza ona korzyści niektórym przedsiębiorstwom mającym siedziby w nowych landach i w Berlinie Zachodnim*, co pozbawia ją charakteru ogólnego instrumentu polityki podatkowej

72 — Artykuł 107 ust. 1 TFUE nie dokonuje rozróżnienia interwencji państwa według przyczyn lub celów, lecz definiuje je ze względu na ich skutki, niezależnie od zastosowanej techniki legislacyjnej. Zobacz wyrok 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 87).

73 — Zobacz analogicznie wyrok 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 93).

74 — Wbrew temu, co twierdzi Republika Federalna Niemiec (zob. pkt 66 niniejszej opinii), nie ma potrzeby dodawania do takiej analizy weryfikacji istnienia kategorii uprzywilejowanych podatników. W przeciwnym razie selektywne środki podatkowe, które przysparzają korzyści niektórym podatnikom ze szkodą dla innych, znajdujących się w porównywalnej sytuacji, byłyby z góry wykluczone spod kontroli w zakresie pomocy państwa z tego tylko względu, iż te środki podatkowe „zostały […] przyjęte zgodnie z inną techniką legislacyjną, choć wywierają one takie same skutki faktyczne lub prawne". Zobacz wyrok 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 92).

75 — Moim zdaniem okoliczność, że możliwość zastosowania spornego środka nie jest uzależniona od żadnej kwoty minimalnej, nie oznacza, iż środek ten nie jest selektywny. Brak przesłanki zastosowania opartej na minimalnej kwocie oznacza po prostu brak kryterium selektywności opartego na wielkości przedsiębiorstw, która ma a priori selektywny charakter. Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 września 2011 r., Komisja/Niderlandy (C-279/08 P, EU:C:2011:551).

76 — Podkreślenie moje.

lub gospodarczej”[77]. W konsekwencji, wbrew temu, co twierdzi Sąd w zaskarżonych wyrokach, z pkt 22 i 23 wyroku z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467) wynika jednoznacznie, że środek podatkowy, który przysparza korzyść niektórym przedsiębiorstwom w nowych Länder i w Berlinie Zachodnim nie stanowi ogólnego środka mającego zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych, lecz jest środkiem selektywnym w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

100. Ponadto, mimo że w pkt 104 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 co prawda orzekł, że „[a]by jednak można było uznać przyjęte w ramach systemu opodatkowania kryteria dla podstawy opodatkowania za przyznające korzyść selektywną, muszą one również być *tego rodzaju, aby charakteryzowały będące ich beneficjentami przedsiębiorstwa ze względu na ich cechy szczególne jako kategorii uprzywilejowanej*, umożliwiając w ten sposób kwalifikację takich zasad opodatkowania jako sprzyjających »niektórym« przedsiębiorstwom lub produkcji »niektórych« towarów w rozumieniu art. [107] ust. 1 [TFUE]”[78], uważam, że orzecznictwo to nie ma w niniejszej sprawie zastosowania.

101. Istnieją bowiem duże różnice między sytuacją faktyczną, a w szczególności między systemem podatkowym badanym w niniejszej sprawie, a sytuacją badaną w sprawie, w której zapadł wyrok 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), które to różnice Sąd w zaskarżonych wyrokach pominął.

102. W pkt 92 i 93 owego wyroku Trybunał wyraźnie wskazał, że selektywność rozpatrywanego środka podatkowego nie wynikała z odstępstwa od „normalnego” systemu podatkowego, lecz z tego, że ów system powodował dyskryminację spółek znajdujących się w porównywalnej sytuacji[79]. Jednakże Trybunał orzekł, że nawet jeżeli kryteria, na których oparty był sporny system podatkowy, miały ogólny charakter, wykluczały one z góry z jakiegokolwiek opodatkowania możliwą do określenia kategorię przedsiębiorstw, a mianowicie spółki typu „offshore”[80]. W tych szczególnych okolicznościach, które nie zachodzą w niniejszej sprawie, Trybunał uznał, że o ile zastosowanie „ogólnego” systemu podatkowego nie może wystarczać samo w sobie do ustalenia, dla celów art. 107 ust. 1 TFUE, iż opodatkowanie jest selektywne, taki ogólny system należy uznać za selektywny, jeśli możliwe jest określenie kategorii przedsiębiorstw uprzywilejowanych przez ten system[81].

103. Należy przypomnieć, że Komisja w spornych decyzjach uznała, iż sporny środek ustanawia odstępstwo od „normalnego” lub referencyjnego systemu podatkowego mającego zastosowanie do przedsiębiorstw opodatkowanych w Hiszpanii[82]. Ponadto w zaskarżonych wyrokach Sąd nie zakwestionował tej analizy[83].

104. Zważywszy, że wyrok 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) dotyczy szczególnej sytuacji, w której nie doszło do żadnego odstępstwa od normalnego systemu podatkowego, a Trybunał orzekł, że badany normalny system był de facto sam w sobie dyskryminacyjny, uważam, że w zaskarżonych wyrokach Sąd błędnie zinterpretował i zastosował to orzecznictwo, chociaż badane w tych sprawach okoliczności nie były porównywalne. W konsekwencji, żądając określenia kategorii przedsiębiorstw uprzywilejowanych przez sporny środek, chociaż środek ten stanowi odstępstwo od „normalnego” systemu, Sąd naruszył prawo.

77 — Podkreślenie moje.

78 — Podkreślenie moje.

79 — Wyrok Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 101).

80 — Wyrok Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 101, 102).

81 — Wyrok Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 103, 104).

82 — Zobacz pkt 50 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i pkt 54 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja.

83 — Zobacz pkt 77 niniejszej opinii.

105. Ponadto w pkt 57 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i w pkt 61 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja Sąd orzekł, że z pkt 36 wyroku z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) wynika, że środek, który ma zastosowanie niezależnie od rodzaju prowadzonej przez przedsiębiorstwa działalności, nie jest a priori selektywny.

106. Jestem zdania, podobnie jak Komisja w swoich uwagach, że Sąd w sposób błędny odczytał wyrok z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), ponieważ, mimo że w pkt 35 owego wyroku Trybunał orzekł, iż „środek krajowy, *który przysparza korzyści bez różnicy wszystkim* przedsiębiorstwom na terytorium kraju, nie może stanowić pomocy państwa”[84], następnie w pkt 36 tegoż wyroku orzekł, że system podatkowy nie stanowi pomocy państwa, jeżeli ma zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw mających siedziby na terytorium państwa, niezależnie od przedmiotu ich działalności.

107. Wbrew temu, co orzekł Sąd w pkt 57 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja i w pkt 61 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, wyrok z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 35, 36) nie pozwala wyciągnąć wniosku, że środek, którego zastosowanie jest niezależne od rodzaju i przedmiotu działalności przedsiębiorstw, nie jest a priori selektywny.

108. Orzecznictwo, o którym mowa powyżej[85], potwierdza tylko, że system podatkowy, który ma zastosowanie bez różnicy do wszystkich przedsiębiorstw mających siedziby na terytorium państwa, nie jest selektywny.

109. Wystarczy tylko przypomnieć, że sporny środek wprowadza jednoznaczne rozróżnienie między nabyciem przez przedsiębiorstwo opodatkowane w Hiszpanii udziałów w „spółce zagranicznej” a nabyciem przez przedsiębiorstwo opodatkowane w Hiszpanii udziałów w spółce mającej siedzibę w Hiszpanii. W braku stwierdzenia przez Sąd, że przedsiębiorstwa, które dokonują tych transakcji, nie znajdują się w porównywalnej sytuacji, uważam, że Sąd naruszył prawo, nakładając na Komisję obowiązek określenia grupy przedsiębiorstw mających szczególne cechy w celu wykazania selektywnego charakteru środka w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

110. Z powyższych rozważań wynika, że część pierwsza jedynego zarzutu podniesionego przez Komisję jest według mnie zasadna.

B – *W przedmiocie części drugiej zarzutu*

1. Argumentacja stron

111. W części drugiej swojego jedynego zarzutu Komisja podnosi, że Sąd naruszył prawo przy stosowaniu orzecznictwa dotyczącego pomocy związanej z eksportem (pomocy wywozowej) i wprowadził sztuczne rozróżnienie między pomocą związaną z eksportem towarów a pomocą związaną z eksportem kapitału.

112. Komisja twierdzi, że z orzecznictwa Trybunału wynika jednoznacznie, iż pomoc wywozowa ma charakter selektywny, nawet jeśli środek sprzyja wszystkim eksporterom.

84 — Podkreślenie moje.

85 — Wyrok z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 35, 36).

113. W pierwszej kolejności Komisja uważa, że w pkt 73 i 74 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 77 i 78 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja Sąd błędnie zastosował wyroki: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, EU:C:1969:68, pkt 20); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284, pkt 8) oraz z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120), uznając, że orzecznictwo to nie odnosi się do selektywności badanego środka, lecz wyłącznie do przewidzianej w art. 107 ust. 1 TFUE przesłanki dotyczącej wywierania wpływu na konkurencję i wymianę handlową.

114. 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.

115. Zdaniem Komisji Sąd twierdził, że kategorię przedsiębiorstw będących beneficjentami, na podstawie której można wyciągnąć wniosek o selektywności środka rozpatrywanego w sprawach, w których zapadły wyroki: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, EU:C:1969:68, pkt 20); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284, pkt 8) oraz z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120), stanowiły przedsiębiorstwa prowadzące działalność eksportową. Komisja zwraca uwagę, że zdaniem Sądu kategorię tę tworzą przedsiębiorstwa, które można wyróżnić ze względu na wspólne im cechy związane z ich działalnością w zakresie eksportu. Komisja uważa, że jeżeli chodzi o warunek dotyczący selektywności, a w szczególności o określenie szczególnej kategorii przedsiębiorstw lub producentów, których można wyróżnić z uwagi na wspólne cechy, nie ma żadnej różnicy pomiędzy eksportem towarów a eksportem kapitału.

116. 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 zapobieżenie przyznawaniu przez państwa członkowskie korzyści gospodarczych związanych w szczególności z eksportem towarów lub kapitału. Szczególne sprzyjanie eksportowi kapitału mogłoby zresztą spowodować zakłócenia na rynku wewnętrznym, podobnie jak szczególne sprzyjanie eksportowi towarów.

117. Komisja podnosi w replice, że w żadnym razie nie twierdziła, iż dotacje wywozowe wchodzą w zakres innego pojęcia selektywności. Komisja twierdzi, że wskazuje na błędy popełnione przez Sąd w zakresie wykładni i stosowania orzecznictwa Trybunału w dziedzinie pomocy wywozowej.

118. WDFG, jak również Banco Santander i Santusa uważają, że Sąd prawidłowo zinterpretował wyroki: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, EU:C:1969:68, pkt 20); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284, pkt 8) oraz z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120). Jeżeli chodzi o wyrok z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, EU:C:1969:68, pkt 20), podnoszą one, że pojęcie pomocy zostało zbadane w ograniczony sposób, a orzeczenie dotyczyło wpływu na wymianę handlową i konkurencję. Poza tym zdaniem WDFG oraz Banco Santander i Santusy kwestia selektywności nie była poruszana w wyroku z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284, pkt 8). WDFG, jak również Banco Santander i Santusa uważają, że w pkt 71 i nast. zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 75 i nast. zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja Sąd przypomniał ramy odniesienia, które należy stosować, aby ocenić, czy środek jest selektywny czy też nie. W ich opinii Sąd wskazał, iż selektywność powinna być oceniana na terytorium państwa członkowskiego oraz że Komisja miała obowiązek wykazać, iż środek sprzyjał szczególnej kategorii przedsiębiorstw z wyłączeniem innych przedsiębiorstw. Zdaniem WDFG oraz Banco Santander i Santusy, o ile Komisja dokonała takiego rozgraniczenia w sprawach, w których

zapadły wyroki: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, EU:C:1969:68, pkt 20); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284, pkt 8) oraz z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120), o tyle w niniejszej sprawie takiego rozgraniczenia zupełnie zabrakło.

119. WDFG, jak również Banco Santander i Santusa podnoszą, że pomoc w zakresie eksportu powinna być oceniana w świetle kryterium selektywności w taki sam sposób, jak inne środki wprowadzone przez państwo. Twierdzą one, że w wyrokach: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, EU:C:1969:68, pkt 20); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284, pkt 8) oraz z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120) Trybunał słusznie uznał, że wszystkie przedsiębiorstwa będące beneficjentami – abstrahując od tego, że spełniały warunki umożliwiające skorzystanie ze środka – miały wspólne cechy, które pozwalały zakwalifikować je jako przynależące do określonego sektora gospodarki, sektora eksportu. Były to przedsiębiorstwa, które produkowały towary z przeznaczeniem na eksport.

120. Otóż zdaniem WDFG, jak również Banco Santander i Santusy przedsiębiorstwa wszelkich rozmiarów i należące do wszystkich sektorów, niezależnie od tego, czy ich produkcja była przeznaczona na rynek krajowy, czy zagraniczny, korzystały ze spornego środka. W ich opinii Komisja miała wiele sposobności, zarówno w toku postępowania administracyjnego, jak i w ramach pierwszej instancji, aby udowodnić istnienie kategorii przedsiębiorstw odnoszących korzyść ze spornego środka, czego jednak nigdy nie uczyniła. Zdaniem WDFG, jak również Banco Santander i Santusy argument Komisji, jakoby istniała kategoria przedsiębiorstw „eksportujących kapitał", które czerpią korzyści ze spornego środka, stanowi w konsekwencji argument faktyczny niedopuszczalny w ramach odwołania.

121. WDFG, jak również Banco Santander i Santusa uważają, że eksport towarów i eksport kapitału nie są równoważne, między innymi z tego względu, iż przepisy mające zastosowanie do towarów i usług nie są takie same, jak te mające zastosowanie do kapitału. Ich zdaniem wszystkie przedsiębiorstwa dysponują kapitałem lub mogą inwestować, tak że wydaje się, iż nie jest to cecha mogąca powodować selektywność. Ponadto, jak przyznała sama Komisja w swojej decyzji [86], oczywiste jest, że przepisy dotyczące swobodnego przepływu kapitału nie zakazują takiego środka jak omawiany środek, który powoduje odmienne traktowanie transakcji (nabycie udziałów w przedsiębiorstwach hiszpańskich i nabycie udziałów w przedsiębiorstwach zagranicznych), które, nawet jeśli są dokonywane przez te same przedsiębiorstwa (wszystkie przedsiębiorstwa), są także odmienne.

122. Królestwo Hiszpanii podnosi, że nie istnieje działalność gospodarcza polegająca na eksporcie kapitału. Sporny środek nie sprzyja niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, ponieważ nie dotyczy oferowania towarów lub usług na rynku.

123. Irlandia podziela opinię WDFG oraz Banco Santander i Santusy, zgodnie z którą powołane przez Komisję wyroki dotyczyły środków sprzyjających możliwej do określenia kategorii przedsiębiorstw lub towarów, to znaczy sektorowi eksportu. Eksporterzy stanowią kategorię przedsiębiorstw, którą można z łatwością określić. Natomiast, wbrew temu, co twierdzi Komisja, nie istnieje jednolita kategoria przedsiębiorstw, które „eksportują kapitał", ponieważ każde przedsiębiorstwo dokonujące nabycia za granicą „eksportuje kapitał".

124. Republika Federalna Niemiec twierdzi, że w zakresie, w jakim Komisja utrzymuje posiłkowo, iż sporny środek jest porównywalny ze środkiem wprowadzającym pomoc w zakresie eksportu towarów, a zatem dotyczy także dostatecznie wyodrębnionej kategorii przedsiębiorstw eksportujących, jest to uzupełnienie uzasadnienia spornych decyzji a posteriori, co jest niedopuszczalne na etapie odwołania.

86 — Zobacz pkt 135 pierwszej spornej decyzji oraz pkt 160 drugiej spornej decyzji.

125. Kategoria przedsiębiorstw eksportujących badana w orzecznictwie przytoczonym przez Komisję odróżnia się od innych przedsiębiorstw właśnie ze względu na wspólne cechy związane z ich działalnością w zakresie eksportu, która wiązała się ewentualnie z dokonywaniem konkretnych inwestycji. I tak w wyroku z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438) Trybunał nie oparł się na dokonywaniu inwestycji, lecz jedynie uwzględnił to kryterium wraz z innymi, w tym na pierwszym miejscu i zgodnie z brzmieniem art. 107 ust. 1 TFUE rodzaj „produktów" wytwarzanych przez przedsiębiorstwa będące beneficjentami, aby odróżnić tę grupę od wszystkich innych przedsiębiorstw.

2. Analiza

126. W pierwszej kolejności zgodnie z argumentacją Komisji przedstawioną w pkt 113 niniejszej opinii uważam, że Sąd naruszył prawo, orzekając, iż wyroki: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, EU:C:1969:68, pkt 20); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284, pkt 8) oraz z dnia 15 lipca 2004 r. Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120) nie dotyczą kryterium selektywności, lecz wyłącznie przesłanki przewidzianej w art. 107 ust. 1 TFUE dotyczącej wpływu na konkurencję i wymianę handlową.

127. W pkt 20 wyroku z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, EU:C:1969:68) Trybunał orzekł, że „preferencyjna stopa redyskontowa mająca zastosowanie do wszystkich wywożonych towarów krajowych, przyznawana przez państwo wyłącznie na rzecz wywożonych towarów krajowych w celu ułatwienia im konkurowania w innych państwach członkowskich z towarami pochodzącymi z tych państw, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. [107 TFUE]". Poza tym w pkt 8 wyroku z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284) Trybunał orzekł, że zwrot odsetek przysługujący wyłącznie w przypadku kredytów na działalność eksportową stanowi pomoc państwa dla greckich przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie eksportu. Następnie, w pkt 10 wyroku z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284) Trybunał orzekł, że rozpatrywany środek sprzyja niektórym przedsiębiorstwom.

128. Należy przypomnieć, że aby środek mógł podlegać art. 107 ust. 1 TFUE i stanowić pomoc państwa, muszą zostać spełnione łącznie wszystkie przesłanki określone w tym postanowieniu. Wynika z tego, że Trybunał, stwierdzając istnienie pomocy państwa w pkt 20 wyroku z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, EU:C:1969:68) oraz w pkt 8 wyroku z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284), orzekł, że wszystkie przesłanki określone w art. 107 ust. 1 TFUE, w tym przesłanka selektywności, zostały spełnione.

129. Wreszcie w pkt 120 wyroku z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438), w odpowiedzi na uwagę rządu hiszpańskiego, z której wynikało, że środek mający zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw stanowi pomoc państwa wyłącznie wtedy, gdy krajowej administracji przysługują pewne uprawnienia dyskrecjonalne w zakresie jego stosowania [87], Trybunał zaznaczył, że środek ten (ulga podatkowa) może przysparzać korzyści tylko przedsiębiorstwom, które prowadzą działalność eksportową i dokonują pewnych inwestycji, o których mowa w spornych przepisach. Trybunał uznał, że takie ustalenie jest wystarczające dla wykazania, że ulga podatkowa spełnia warunek specyficzności, który stanowi jeden z charakterystycznych elementów pojęcia pomocy państwa, a mianowicie selektywny charakter danej korzyści.

130. Uważam, że Trybunał faktycznie wypowiedział się na temat selektywności środków podatkowych rozpatrywanych w sprawach, w których zapadły wyroki: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, EU:C:1969:68, pkt 20); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284, pkt 8) oraz z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120).

87 — Zobacz wyrok z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 96).

131. W drugiej kolejności, jeżeli chodzi o uwagę Komisji, zgodnie z którą Sąd naruszył prawo, wprowadzając rozróżnienie między pomocą związaną z eksportem towarów a pomocą związaną z eksportem kapitału, należy przypomnieć, że kryterium selektywności dotyczy istnienia dyskryminacji, czyli nieuzasadnionego, zróżnicowanego obciążenia podatkowego przedsiębiorstw znajdujących się z punktu widzenia celu, któremu służy system podatkowy tego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Wynika z tego, że nawet w przypadku gdy rozpatrywany środek podatkowy ma zastosowanie niezależnie od sektora, aby określić, czy ma on selektywny charakter, należy przeprowadzić składającą się z trzech etapów analizę opisaną w pkt 73–75 niniejszej opinii.

132. W konsekwencji uważam, że nie ma dużego znaczenia, czy Sąd dokonał sztucznego podziału między eksportem towarów a eksportem kapitału, jak twierdzi Komisja, skoro aby zakwalifikować środek podatkowy jako selektywny, nie jest konieczne wykazanie, że ma on zastosowanie do konkretnego sektora lub do kategorii przedsiębiorstw mających swoiste cechy [88].

133. Z powyższego wynika, że część druga jedynego zarzutu jest oparta na błędnym założeniu.

134. W związku z powyższym uważam, że należy oddalić część drugą jedynego zarzutu jako nieistotną dla sprawy.

C – *Rozważania uzupełniające*

135. Dla zupełności wywodu chciałbym zauważyć, że ponadto – wbrew temu, co orzekł Sąd w pkt 79–83 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 83–86 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja – według mnie nie istnieje tak zwana „kategoria przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie eksportu”. Wyroki: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, EU:C:1969:68, pkt 20); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284, pkt 8) oraz z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120) dotyczą po prostu środków sprzyjających eksportowi, a nie kategorii przedsiębiorstw możliwej do określenia ex ante.

136. Uważam, że podobnie jak w przypadku inwestycji lub nabycia udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach każde przedsiębiorstwo, które prowadzi działalność na rynku krajowym, może ewentualnie eksportować towary lub usługi, nawet jeżeli nie było ono do tego predestynowane. Przedsiębiorstwa, które inwestują za granicą lub które eksportują towary bądź usługi, nie mają według mnie swoistych cech i nie tworzą delimitowanej i możliwej do określenia kategorii.

137. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału wynikającym z wyroków: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, EU:C:1969:68, pkt 20); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284, pkt 8) oraz z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120) uważam, że środek podatkowy jest selektywny, jeżeli przysparza korzyści przedsiębiorstwom dokonującym transakcji transgranicznych, lecz nie przedsiębiorstwom dokonującym porównywalnych transakcji na poziomie krajowym [89]. Moim zdaniem tego rodzaju środek podatkowy jest szczególnie szkodliwy dla rynku wewnętrznego, ponieważ powoduje on natychmiastowe zakłócenie wymiany handlowej między państwami członkowskimi. Chciałbym zauważyć w tym względzie, że postanowienia traktatu FUE dotyczące pomocy przyznawanej przez państwa mają między innymi na celu zapobiegnięcie temu, by państwo członkowskie mogło

88 — Zobacz pkt 83, 84 niniejszej opinii.

89 — Punkt 154 drugiej spornej decyzji przewiduje, że „[…] kwestionowany środek ma na celu promowanie eksportu kapitału poza Hiszpanię, aby wzmocnić pozycję hiszpańskich przedsiębiorstw za granicą, a w konsekwencji poprawić konkurencyjność beneficjentów systemu”. Zobacz także pkt 129 pierwszej spornej decyzji.

faworyzować przedsiębiorstwa prowadzące działalność transgraniczną [90]. Jak stwierdzono podczas rozprawy, postanowienia te stanowią więc „drugą stronę medalu" lub „lustrzane odbicie" postanowień traktatu FUE dotyczących swobodnego przepływu towarów, osób, usług i kapitału, które mają na celu zapobieganie wprowadzaniu przeszkód dla działalności transgranicznej.

138. Z powyższego wynika, że środki podatkowe, które sprzyjają przedsiębiorstwom eksportującym kapitał z jednego z państw członkowskich ze szkodą dla innych przedsiębiorstw, które w porównywalnej sytuacji inwestują na terytorium krajowym [91], są zgodnie z wyrokami: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, EU:C:1969:68, pkt 20); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284, pkt 8) oraz z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120) selektywne w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

139. Z powyższych względów Sąd naruszył prawo, orzekając w pkt 81 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 85 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, że „[n]a podstawie […] orzecznictwa [wynikającego z wyroków: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, EU:C:1969:68, pkt 20); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284, pkt 8) oraz z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120)] 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".

VI – **Wnioski**

140. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał:

— uchylił wyrok Sądu Unii Europejskiej z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, EU:T:2014:939), w którym stwierdził on 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 (Dz.U. 2011, L 7, s. 48);

— uchylił wyrok Sądu Unii Europejskiej z dnia 7 listopada 2014 r., Banco Santander i Santusa/Komisja (T-399/11, EU:T:2014:938), w którym stwierdził on nieważność art. 1 ust. 1 oraz 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);

— przekazał sprawy Sądowi Unii Europejskiej celem ponownego rozpoznania oraz

— stwierdził, że rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.

90 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 7 lipca 2009 r., Komisja/Grecja (C-369/07, EU:C:2009:428, pkt 119).

91 — I które znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.