

Downloaded via the EU tax law app / web

62015CJ0020

WYROK TRYBUNA?U (wielka izba)

z dnia 21 grudnia 2016 r. (*1)

„Odwo?anie — Pomoc pa?stwa — Artyku? 107 ust. 1 TFUE — System podatkowy — Podatek od osób prawnych — Odliczenie — Amortyzacja warto?ci firmy wynikaj?ca z nabycia udzia?ów w wysoko?ci co najmniej 5% przez przedsi?biorstwa maj?ce rezydencj? podatkow? w Hiszpanii w przedsi?biorstwach maj?cych rezydencj? podatkow? poza tym pa?stwem cz?onkowskim — Poj?cie „pomocy pa?stwa” — Warunek dotycz?cy selektywno?ci”

W sprawach po??czonych C?20/15 P i C?21/15 P

maj?cych za przedmiot dwa odwo?ania w trybie art. 56 statutu Trybuna?u Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej, wniesione w dniu 19 stycznia 2015 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez R. Lyala, B. Stromskiego, oraz C. Urrac? Caviedesa oraz przez P. N?me?kov?, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

wnosz?ca odwo?anie,

w których drug? stron? s?:

World Duty Free Group SA, dawniej Autogrill Espa?a SA, z siedzib? w Madrycie (Hiszpania) (C?20/15 P),

Banco Santander SA, z siedzib? w Santander (Hiszpania) (C?21/15 P),

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

reprezentowane przez J.L. Buendí? Sierr?, E. Abada Valdenebra oraz R. Calva Salinera, abogados,

strona skar??ca w pierwszej instancji,

popierana przez:

Republik? Federaln? Niemiec, reprezentowan? przez T. Henzego oraz K. Petersen, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

Irlandi?, reprezentowan? przez G. Hodge oraz E. Creedon, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników, wspierane przez B. Doherty’ego, barrister, oraz A. Goodman, barrister,

Królestwo Hiszpanii, reprezentowane przez A. Sampola Pucurulla, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,

interwenienci w post?powaniu odwo?awczym,

TRYBUNA? (wielka izba),

w sk?adzie: K. Lenaerts, prezes, A. Tizzano, wiceprezes, R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, J.L. da Cruz Vila?a, E. Juhász, A. Prechal (sprawozdawca), prezesi izb, A. Borg Barthet, J.

Malenovský, E. Jarašířnas, F. Biltgen, K. Jürimäe i C. Lycourgos, sđziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: V. Tourrès, administrator,

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

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

wydaje następujący

Wyrok

1

W swoim odwołaniu w sprawie C-20/15 P Komisja Europejska wnosi o uchylenie wyroku Sądu Unii Europejskiej z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem Autogrill España/Komisja, EU:T:2014:939), którym Sąd stwierdził nieważność art. 1 ust. 1 i art. 4 decyzji Komisji 2011/5/WE z dnia 28 października 2009 r. w sprawie amortyzacji podatkowej finansowej wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) wdrożonej przez Hiszpanię (Dz.U. 2011, L 7, s. 48, zwanej dalej „pierwszą sporną decyzją”).

2

W swoim odwołaniu w sprawie C-21/15 P Komisja wnosi o uchylenie wyroku Sądu z dnia 7 listopada 2014 r., Banco Santander i Santusa/Komisja (T-399/11, zwanego dalej „zaskarżonym wyrokiem Banco Santander i Santusa/Komisja, EU:T:2014:938), którym Sąd stwierdził nieważność art. 1 ust. 1 i art. 4 decyzji Komisji 2011/282/UE z dnia 12 stycznia 2011 r. w sprawie amortyzacji podatkowej finansowej wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) wdrożonej przez Hiszpanię (Dz.U. 2011, L 135, s. 1, zwanej dalej „drugą sporną decyzją”).

Okoliczności powstania sporów

3

Okoliczności powstania sporu wynikające z zaskarżonych wyroków można streścić następująco.

4

W dniu 10 października 2007 r., w następstwie wielu zapytań na piśmie skierowanych do Komisji w latach 2005–2006 przez członków Parlamentu Europejskiego oraz w związku ze skargą prywatnego podmiotu gospodarczego otrzymaną przez tę instytucję w 2007 r., Komisja postanowiła wszcząć formalne postępowanie wyjaśniające w odniesieniu do mechanizmu przewidzianego w art. 12 ust. 5, wprowadzonego do hiszpańskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w drodze Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (ustawy nr 24/2001 w sprawie rodzajów 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 przyjętego przez Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (królewski dekret ustawodawczy nr 4/2004 w sprawie zatwierdzenia ujednoliconego tekstu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) z dnia 5 marca 2004 r. (BOE nr 61 z dnia 11 marca 2004 r., s. 10951) (zwanego dalej „spornym rodzkiem”).

5

W ramach spornego rodzaju przewidziano, że w przypadku nabycia przez przedsiębiorstwo opodatkowane w Hiszpanii udziałów w „przedsiębiorstwie zagranicznym” – w sytuacji gdy udziały te wynoszą co najmniej 5% nabywanego przedsiębiorstwa i pozostają własnością nabywcy nieprzerwanie przez okres co najmniej jednego roku – wynikająca z tego nabycia udziałów wartość firmy („goodwill”), zaksięgowana jako oddzielna wartość niematerialna, może zostać odliczona w postaci amortyzacji od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, którego przedsiębiorstwo to jest podatnikiem. W ramach spornego rodzaju wyjaśniono, że za „przedsiębiorstwo zagraniczne” uznawane jest przedsiębiorstwo opodatkowane podatkiem identycznym z tym, jaki znajduje zastosowanie w Hiszpanii, i osiągające swe przychody głównie z działalności prowadzonej za granicą.

6

W pkt 10–13 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja, identycznych z pkt 15–18 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, Sąd dokonał następujących uściśleń:

„10

Z [pierwszej spornej] decyzji wynika, że zgodnie z hiszpańską ustawą pojęcie jednostek gospodarczych oznacza operację, za pomocą której jedno lub więcej przedsiębiorstw, które zostało czy zostały rozwiązane, ale nie zlikwidowane, przenosi czy przenoszą wszystkie swoje aktywa i zobowiązania na inne istniejące przedsiębiorstwo lub na przedsiębiorstwo, które zostaje utworzone w zamian za przekazanie udziałowcom papierów wartościowych stanowiących kapitał tego drugiego przedsiębiorstwa (motyw 23 [pierwszej spornej] decyzji [, identyczny z motywem 32 drugiej spornej decyzji]).

11

Nabycie udziałów zostało określone w [pierwszej spornej] decyzji jako operacja, poprzez którą dane przedsiębiorstwo nabywa udziały w kapitale innego przedsiębiorstwa bez uzyskania większości lub kontroli praw do głosowania w nabywanej spółce (motyw 23 [pierwszej spornej] decyzji [, identyczny z motywem 32 drugiej spornej decyzji]).

12

Ponadto w [pierwszej spornej] decyzji Komisja wskazała, że zgodnie ze spornym rodzkiem wartość firmy ustala się, odejmując wartość rynków aktywów materialnych oraz wartość

niematerialnych i prawnych nabytego przedsiębiorstwa od ceny nabycia udziałów. Komisja wyjaśnia w niej także, że koncepcja wartości firmy w rozumieniu spornego rozkładka wprowadza do dziedziny nabywania udziałów pojęcie, które jest zazwyczaj używane w przypadku przenoszenia aktywów lub w przypadku transakcji połączenia przedsiębiorstw (motyw 20 [pierwszej spornej] decyzji [, identyczny z motywem 29 drugiej spornej decyzji]).

13

Wreszcie należy podnieść, że zgodnie z hiszpańskim prawem podatkowym nabycie przez przedsiębiorstwo opodatkowane w Hiszpanii udziałów w spółce mającej siedzibę w tym kraju nie pozwala na kaskadowanie oddzielnie, dla celów opodatkowania, wynikającej z tego nabycia wartości firmy. Zgodnie z tym samym prawem jednak wartość ta może zostać zamortyzowana [tylko] w przypadku połączenia przedsiębiorstw (motyw 19 [pierwszej spornej] decyzji [, identyczny z motywem 28 drugiej spornej decyzji]).

7

W drodze pierwszej spornej decyzji Komisja zamknęła postępowanie w odniesieniu do nabycia udziałów, które miało miejsce w Unii Europejskiej.

8

W art. 1 ust. 1 tej decyzji Komisja uznała za niezgodny ze wspólnym rynkiem system ustanowiony w drodze spornego rozkładka (zwany dalej „spornym systemem”), polegający na przyznawaniu ulgi podatkowej przedsiębiorstwom opodatkowanym w Hiszpanii, aby umożliwić tym przedsiębiorstwom amortyzację wartości firmy wynikającej z nabycia udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach, w sytuacji gdy ma on zastosowanie do nabycia udziałów w spółkach mających siedzibę w Unii. W art. 4 owej decyzji Komisja nakazała Królestwu Hiszpanii odzyskać pomoc przyznaną na podstawie tego systemu.

9

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

10

W drugiej spornej decyzji Komisja uznała za niezgodny ze wspólnym rynkiem sporny system polegający na przyznawaniu ulgi podatkowej przedsiębiorstwom opodatkowanym w Hiszpanii, aby umożliwić tym przedsiębiorstwom amortyzację wartości firmy wynikającej z nabycia udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach, w sytuacji gdy ma on zastosowanie do nabycia udziałów w spółkach mających siedzibę poza Unią (art. 1 ust. 1 tej decyzji) i nakazała Królestwu Hiszpanii odzyskać pomoc przyznaną na podstawie tego systemu (art. 4 owej decyzji).

Postępowania przed Sędem i zaskarżone wyroki

11

Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 14 maja 2010 r. Autogrill España SA, obecnie World Duty Free Group SA (zwana dalej „WDFG”), wniosła skargę o stwierdzenie nieważności art. 1 ust. 1 i art. 4 pierwszej spornej decyzji.

12

Na poparcie skargi w zakresie, w jakim jest ona skierowana przeciwko art. 1 ust. 1 tej decyzji, WDFG podniosło cztery zarzuty, z których pierwszy dotyczy naruszenia prawa, jakiego miała dopuścić się Komisja przy stosowaniu warunku dotyczącego selektywności, drugi dotyczy braku selektywności spornego środka ze względu na to, że wprowadzone przez ten środek źródłowanie wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który się on wpisuje, trzeci został oparty na tym, że środek ten nie przysparza żadnej korzyści spółkom, do których ma zastosowanie sporny system, czwarty zaś dotyczy braku uzasadnienia wspomnianej decyzji w zakresie zarówno warunku dotyczącego selektywności, jak i warunku dotyczącego istnienia korzyści.

13

Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 29 lipca 2011 r. Banco Santander SA i Santusa Holding SL (zwana dalej „Santus”) wniosły skargę o stwierdzenie nieważności art. 1 ust. 1 i art. 4 drugiej spornej decyzji.

14

Na poparcie skargi w zakresie, w jakim jest ona skierowana przeciwko art. 1 ust. 1 tej decyzji, Banco Santander i Santusa podniosły pięć zarzutów, z których pierwszy dotyczy naruszenia prawa, jakiego miała dopuścić się Komisja przy stosowaniu warunku dotyczącego selektywności, drugi dotyczy braku selektywności spornego środka ze względu na to, że wprowadzone przez ten środek źródłowanie wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który się on wpisuje, czwarty został oparty na okoliczności, że środek ten nie przysparza żadnej korzyści spółkom, do których ma zastosowanie sporny system, piąty zaś dotyczy braku uzasadnienia owej decyzji w zakresie zarówno warunku dotyczącego selektywności, jak i warunku dotyczącego istnienia korzyści.

15

Zaskarżonymi wyrokami Sąd uwzględnił na podstawie zasadniczo identycznego uzasadnienia zarzut pierwszy obu skarg, oparty na braku zastosowania art. 107 ust. 1 TFUE w świetle warunku dotyczącego selektywności i w związku z tym, nie badając pozostałych zarzutów skargi, stwierdził nieważność art. 1 ust. 1 spornych decyzji oraz art. 4 tych decyzji.

Wskazania stron i postępowania przed Trybunałem

16

Komisja wnosi do Trybunału o:

—

uchylenie zaskarżonych wyroków;

—

przekazanie odnośnych spraw Sądowi do ponownego rozpoznania i

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

17

WDFG, w sprawie C-20/15 P, jak również Banco Santander i Santusa, w sprawie C-21/15 P, wnoszą do Trybunału o oddalenie odwołania, utrzymanie w mocy zaskarżonych wyroków i obciążenie Komisji kosztami postępowania.

18

W drodze decyzji prezesa Trybunału z dnia 19 maja 2015 r. Republika Federalna Niemiec, Irlandia i Królestwo Hiszpanii zostały dopuszczone do udziału w sprawie w charakterze interwenientów popierających żądania WDFG w sprawie C-20/15 P oraz żądania Banco Santander i Santusy w sprawie C-21/15 P.

19

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

W przedmiocie odwołania

20

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

W przedmiocie pierwszej części jednego zarzutu

Argumentacja stron

21

W pierwszej części swojego jednego zarzutu Komisja zarzuca Sądowi, że dopuścił się naruszenia prawa, nakładając na niego obowiązek ustalenia grupy przedsiębiorstw mających swoiste cechy charakterystyczne w celu wykazania selektywnego charakteru środka.

22

Komisja utrzymuje, że w spornych decyzjach zastosowała się do metody analizy dotyczącej selektywności w zakresie podatków, ugruntowanej w utrwalonym orzecznictwie Trybunału. Ustaliła ona zatem, że sporny środek stanowi odstępstwo od ram odniesienia, przewidując w odniesieniu do opodatkowanych w Hiszpanii przedsiębiorstw, które nabywają co najmniej 5% udziałów w spółkach mających siedzibę za granicą, traktowanie podatkowe odmienne od traktowania mającego zastosowanie do opodatkowanych w Hiszpanii przedsiębiorstw, które dokonują takiego samego nabycia udziałów w spółkach mających siedzibę w Hiszpanii, chociaż te dwie kategorie przedsiębiorstw znajdują się w porównywalnych sytuacjach w świetle celu przywiecającego ogólnemu hiszpańskiemu systemowi podatku od osób prawnych.

23

Instytucja ta uważa, że Sąd, nakładając na nią dodatkowe obciążenie w postaci wykazania, że sporny środek uprzywilejowuje niektóre przedsiębiorstwa, które mogą zostać zidentyfikowane z tego względu, iż mają szczególne cechy charakterystyczne, jakich nie mają inne przedsiębiorstwa, czyli swoiste cechy charakterystyczne możliwe do określenia ex ante, dopuścił się naruszenia prawa, gdyż postąpił w ten sposób, Sąd przyjął bardziej rygorystyczną koncepcję warunku dotyczącego selektywności niż koncepcja ugruntowana w orzecznictwie Trybunału.

24

Komisja utrzymuje w szczególności, że wbrew temu, co orzekł Sąd w pkt 57 i 58 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 61 i 62 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, środki mogą zostać uznane za selektywne, nawet jeżeli znajdują one zastosowanie niezależnie od rodzaju działalności prowadzonej przez beneficjentów i przewidują korzyść podatkową dla niektórych operacji inwestycyjnych bez ustalenia minimalnej kwoty inwestycji.

25

W tym kontekście Sąd w brzoźnie – zdaniem Komisji – sposób wywiódł z wyroku z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), że środek krajowy, który jest stosowany niezależnie od rodzaju prowadzonej przez przedsiębiorstwa działalności, nie jest a priori selektywny. Zawarte w pkt 36 owego wyroku twierdzenie, zgodnie z którym „środki krajowe takie jak te będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym nie stanowią pomocy państwa [...], jeżeli są one stosowane do wszystkich przedsiębiorstw na terytorium kraju niezależnie od przedmiotu ich działalności”, powinno być bowiem rozumiane w ten sposób, że brak selektywności wynika z okoliczności, że środek krajowy znajduje zastosowanie bez zróbnicowania do wszystkich przedsiębiorstw w danym państwie członkowskim.

26

Komisja zarzuca także Sądowi, że dopuścił się naruszenia prawa, orzekając w pkt 59–62 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 63–66 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, iż środek taki jak sporny środek nie jest selektywny, ponieważ jest on związany z nabyciem konkretnych dóbr gospodarczych, czyli udziałów w zagranicznych spółkach, i nie wyklucza a priori żadnej kategorii przedsiębiorstw z zakresu swego zastosowania.

27

Zdaniem Komisji Sąd niesłusznie oparł się w tym względzie na wyroku z dnia 19 września 2000

r., Niemcy/Komisja (C?156/98, EU:C:2000:467). Z pkt 22 i 23 owego wyroku wynika bowiem, że w sprawie, która doprowadziła do jego wydania, Komisja uznała rozpatrywany ?rodek za selektywny w odniesieniu do niektórych geograficznie wyznaczonych przedsi?biorstw, w które inwestorzy prywatni reinwestowali zyski pochodzące ze sprzeda?y dóbr gospodarczych, a nie w odniesieniu do samych inwestorów, o których mowa, co do których instytucja ta uznała, że ów ?rodek nie stanowi pomocy.

28

Ponadto Komisja zarzuca S?dowi, że w pkt 66–68 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 70–72 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja orzekł, iż sprzeczne z orzecznictwem Trybunału byłoby twierdzenie, że selektywny jest krajowy ?rodek podatkowy, z którego korzystanie jest uzależnione od spe?nienia pewnych warunków, chociaż b?d?ce beneficjentami przedsi?biorstwa nie mają ?adnej wspólnej pozwalającej odró?ni? je od innych przedsi?biorstw cechy szczególnej innej ni? ta, i? mog? one spe?ni? warunki, od których uzależnione jest przyznanie danego ?rodka.

29

Komisja utrzymuje, że S?d opiera si? w tym wzgl?dzie na b??dnej analizie odno?nego orzecznictwa.

30

W odniesieniu do wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C?106/09 P i C?107/09 P, EU:C:2011:732) Komisja twierdzi, że z pkt 90 i 91 owego wyroku wynika, iż dotyczy? on szczególnej sytuacji, w której Trybunał uznał za selektywny sam system podatkowy odniesienia, a nie jakie? odst?pstwo od tego systemu, jako że system ten uprzywilejowuje jako taki przedsi?biorstwa „offshore”. Uczynione we wspomnianym wyroku odniesienie do „szczególnych cech” danej kategorii przedsi?biorstw nale?y zatem rozumie? jako odsy?aj?ce do cech charakterystycznych, z powodu których przedsi?biorstwa te by?y podatkowo uprzywilejowane w kontek?cie selektywnego z samej natury systemu odniesienia i nie mo?e by? ekstrapolowane poza t? szczególn? sytuacj?.

31

W odniesieniu do pkt 42 wyroku z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C?417/10, EU:C:2012:184) Komisja twierdzi, że S?d nie uwzgl?dnił drugiego zdania z tego punktu, które wyraża ugruntowan? w utrwalonym orzecznictwie Trybunału zasad?, w my?li której ?rodek jest selektywny, je?li mo?e sprzyja? „niektórym przedsi?biorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, które w ?wietle celu wspomnianego systemu znajduj? si? w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

32

WDFG, jak równie? Banco Santander i Santusa podnosz? tytu?em wst?pu, że w spornych decyzjach Komisja nie utrzymywała, iż sporny ?rodek jest selektywny de facto, tak że w ramach wniesionych odwo?a? chodzi wy??cznie o zbadanie zastrze?e? skierowanych wobec zaskarżonych wyroków w zakresie, w jakim S?d orzekł, iż wzgl?dy przytoczone przez Komisj? w tych decyzjach nie pozwalaj?y doj?? do wniosku, że ?rodek ten jest selektywny de iure.

33

Utrzymuj? one, że z wyroku z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer &

Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) wynika, iż środek, z którego mogą korzystać wszystkie przedsiębiorstwa, nie może zostać uznany za selektywny. Ich zdaniem z owego wyroku nie można jednak wywieść – jak utrzymuje Komisja – że środek krajowy nie jest selektywny, jeżeli znajduje zastosowanie bez wyjątku do wszystkich przedsiębiorstw w danym państwie członkowskim, gdy w myśli tej tezy niemal wszystkie przepisy podatkowe należałyby uznać za selektywne.

34

WDFG, jak również Banco Santander i Santusa odrzucają także tezę Komisji, zgodnie z którą krajowe środki podatkowe byłyby już wielokrotnie uznawane za selektywne, nawet jeżeli nie określały minimalnej kwoty inwestycji i byłyby stosowane niezależnie od rodzaju działalności prowadzonej przez beneficjentów. W każdym wypadku sporny środek przyznający ulgę podatkową każdemu przedsiębiorstwu, które pragnie z niego skorzystać, niezależnie od kategorii, do której ono należy, nie może zostać z tego tylko względu uznany za będący prima facie selektywny de iure.

35

Zdaniem WDFG oraz Banco Santander i Santusa Sąd sędziowski oparł się na wyroku z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467), ponieważ w decyzji będącej przedmiotem sporu w owym wyroku Komisja wyraźnie przyznała brak selektywności środka krajowego w przypadku inwestorów, o których tam mowa, co zostało potwierdzone przez Trybunał.

36

W ich opinii w swojej praktyce decyzyjnej Komisja wielokrotnie już zresztą wykluczała selektywność środków podatkowych, stosując to samo kryterium, czyli kryterium braku selektywności środków ogólnych mających zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich przedsiębiorstw, z których to środków może skorzystać każdy podatnik.

37

Twierdzą one, że zastosowanie tego kryterium nie prowadzi zresztą do stwierdzenia braku selektywności środków dotyczących nabycia pewnych aktywów wspomnianych przez Komisję. Środki te mogłyby zostać uznane za selektywne, gdyby zostało wykazane, że przysparzają one de facto korzyści niektórym przedsiębiorstwom, z wykluczeniem pozostałych przedsiębiorstw. W każdym wypadku ich selektywność wynikałaby nie z charakteru nabytych aktywów, lecz z okoliczności, że można uznać, iż odnośni nabywcy tworzą szczególną kategorię.

38

W odniesieniu do wyroku z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438), WDFG, jak również Banco Santander i Santusa stoją na stanowisku, że Sąd sędziowski orzekł, iż środek rozpatrywany w sprawie, która doprowadziła do wydania owego wyroku, różni się od środka będącego przedmiotem sporu w niniejszym przypadku, gdyż miał on na celu przysporzenie korzyści odrębnej i możliwej do określenia kategorii przedsiębiorstw prowadzących działalność eksportową.

39

Ponadto ich zdaniem z wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732), a w szczególności

z jego pkt 104 jasno wynika, że środek może zostać uznany za selektywny tylko wtedy, gdy sprzyja jednej kategorii przedsiębiorstw charakteryzujących się „szczególnymi cechami”. Z owego wyroku wynika ponadto, że zidentyfikowanie odstępowstwa od powszechnego systemu opodatkowania nie jest celem samym w sobie. Istotny jest tylko rzeczywisty skutek środka, czyli fakt, że sprzyja on bądź nie sprzyja określonym przedsiębiorstwom lub produkcji określonych towarów.

40

WDFG, jak również Banco Santander i Santusa twierdzą, że nie można tak przyjąć interpretacji wyroku z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), za jaką opowiada się Komisja. Z jednej strony w owym wyroku Trybunał nie potwierdził definicji systemu odniesienia i odstępowstwa od tego systemu. Z drugiej strony ów wyrok nie pozwala uznać, że środek jest selektywny ze względu na okoliczności, i przedsiębiorstwa, które spełniają warunki korzystania z niego, tworzą odrębną kategorię.

41

Wreszcie w ich opinii Sąd słuśnie orzekł, że środek nie może zostać uznany za selektywny w rozumieniu art. 107 TFUE, jeżeli korzystanie z niego zależy od zachowania, które jest prima facie dozwolone w przypadku wszystkich przedsiębiorstw, niezależnie od sektora działalności tych przedsiębiorstw. Wynika to ze stwierdzenia braku selektywności środka krajowego w odniesieniu do inwestorów, dokonanego w wyroku z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467).

42

Królestwo Hiszpanii utrzymuje, że wyrok z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) potwierdza stanowisko zajęte przez władze hiszpańskie w toku postępowania administracyjnego przed Komisją, zgodnie z którym to stanowiskiem korzyść gospodarczą może uznać za pomoc tylko wtedy, gdy może ona sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

43

W toku wspomnianego postępowania administracyjnego władze hiszpańskie wykazały powszechną dostępność spornego środka z uwagi na to, że był on stosowany do przedsiębiorstw prowadzących działalność w bardzo różnych sektorach, potwierdzając tym samym analizę przedstawioną w zaskarżonych wyrokach oraz okoliczności, że Komisja nie wykazała selektywnego charakteru tego środka w spornych decyzjach.

44

Irlandia utrzymuje, że wbrew temu, co twierdzi Komisja, Sąd nie wywiódł z wyroku Trybunału z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) oraz z wyroków Sądu: z dnia 6 marca 2002 r., Diputación Foral de Álava i in./Komisja (T-92/00 i T-103/00, EU:T:2002:61) oraz z dnia 9 września 2009 r., Diputación Foral de Álava i in./Komisja (od T-227/01 do T-229/01, T-265/01, T-266/01 i T-270/01, EU:T:2009:315), że selektywne są tylko środki, których stosowanie jest związane z charakterem działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo lub którego stosowanie jest uzależnione od minimalnej kwoty, lecz orzekł, iż selektywności nie można stwierdzić w przypadku środka, z którego korzystają wszystkie przedsiębiorstwa mające rezydencję podatkową w Hiszpanii i

dokonuj?ce nabycia udzia?ów w wysoko?ci co najmniej 5% w zagranicznej spółce, niezale?nie od charakteru prowadzonej przez nie dzia?alno?ci i zainwestowanych kwot.

45

Zdaniem Irlandii S?d s?usznie opar? si? na wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C?106/09 P i C?107/09 P, EU:C:2011:732), by orzec, ?e aby zr?ownicowanie podatkowe mog?o zosta? uznane za pomoc, konieczne jest okre?lenie – ze wzgl?du na ich cechy szczególne – szczególnej kategorii przedsi?biorstw mog?cych z niej korzysta?. Warunek selektywno?ci, tak jak zosta? on ustanowiony w art. 107 ust. 1 TFUE, nale?y zreszt? definiowa? w taki sam sposób we wszystkich sprawach dotycz?cych domniemanej pomocy pa?stwa o charakterze podatkowym. Wobec tego wyra?nie ustanowiona w pkt 104 wspomnianego wyroku zasada nie mo?e ogranicza? si? do sytuacji, w której system podatkowy rozpatrywany jako ca?o?? ma charakter selektywny.

46

Irlandia uwa?a, ?e ?rodki takie jak sporny ?rodek, które nie wykluczaj? a priori ?adnego przedsi?biorstwa ani ?adnego szczególnego sektora gospodarczego z kr?gu swoich beneficjentów, nie mog? zosta? uznane za selektywne. Komisja ju? si? zreszt? wielokrotnie opiera?a na tym wzgl?dzie w celu stwierdzenia braku selektywno?ci pewnych ?rodków krajowych.

47

Republika Federalna Niemiec utrzymuje, ?e istnienie – przy za?o?eniu, ?e zostanie wykazane – odst?pstwa czy wyj?tku od okre?lonych przez Komisj? ram odniesienia nie pozwala samo w sobie uzna?, ?e sporny ?rodek sprzyja „niektórym przedsi?biorstwom lub produkcji niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

48

Wprost przeciwnie, jej zdaniem wynika z tego wy??cznie to, ?e ?rodek ten jest podobny do subwencji. W konsekwencji, zbadawszy, czy ?rodek ma charakter odst?pstwa, nale?a?oby, zgodnie z orzecnictwem, a w szczególno?ci z wyrokiem z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C?106/09 P i C?107/09 P, EU:C:2011:732) – jak s?usznie orzek? tak?e S?d w zaskar?onych wyrokach – sprawdzi? w drugiej kolejno?ci, czy kategoria podatników uprzywilejowanych wskutek ?rodka podatkowego obejmuje przedsi?biorstwa lub produkcj? towarów wystarczaj?co specyficzne w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

49

A zatem z orzecnictwa Trybuna?u wynika, ?e kategoria przedsi?biorstw b?d?cych beneficjentami korzy?ci podatkowej jest wystarczaj?co scharakteryzowana, w przypadku gdy Komisji uda?o si? wykaza?, ?e dane korzy?ci odnosz? jedynie: przedsi?biorstwa nale??ce do jednego sektora gospodarczego dokonuj?cego okre?lonych czynno?ci (wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., Unicredito Italiano, C?148/04, EU:C:2005:774), przedsi?biorstwa utworzone w okre?lonej formie prawnej (wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r., Cassa di Risparmio di Firenze i in., C?222/04, EU:C:2006:8) oraz przedsi?biorstwa o okre?lonej wielko?ci (wyrok z dnia 13 lutego 2003 r., Hiszpania/Komisja, C?409/00, EU:C:2003:92) b?d? te? przedsi?biorstwa, których siedziba znajduje si? poza terytorium regionu (wyrok z dnia 17 listopada 2009 r., Presidente del Consiglio dei Ministri, C?169/08, EU:C:2009:709).

50

Republika Federalna Niemiec przypomina, że Trybuna przyznała, że ulga podatkowa, z której korzystają podatnicy sprzedający pewne dobra gospodarcze i mogący odliczyć wynikający z tego zysk w przypadku nabycia innych dóbr gospodarczych, przysparza im korzyści, która jako środek ogólny mający zastosowanie bez różnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych nie może zostać uznana za pomoc państwa (wyrok z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja, C-156/98, EU:C:2000:467, pkt 22).

51

Tym bardziej środek podatkowy taki jak sporny środek, którego stosowanie jest z reguły związane z pewną kategorią czynności wchodzących w zakres prawa spółek, w niniejszym przypadku nabywaniem udziałów, które to czynności są niezależne od przedmiotu działalności i działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo, nie powinien być uznawany za selektywny.

52

Wreszcie państwa członkowskie występujące w charakterze interwenientów w niniejszych sprawach utrzymują, że gdyby w celu uznania środka krajowego za pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE warunek dotyczący selektywności tego środka należało rozumieć w szerokim znaczeniu, za jakim opowiada się Komisja w odwołaniach, doprowadziłoby to do zachwiania równowagi instytucjonalnej Unii. Gdyby bowiem przyznał taki zakres warunkowi selektywności, Komisja mogłaby kontrolować niemalże wszystkie środki związane z bezpośrednim opodatkowaniem na podstawie swoich kompetencji w zakresie pomocy państwa, chociaż podatki bezpośrednio należą co do zasady do kompetencji ustawodawczych państw członkowskich.

Ocena Trybunału

53

Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich następujących warunków. Po pierwsze, musi to być interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (zob. w szczególności wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., BVVG, C-39/14, EU:C:2015:470, pkt 24).

54

Jeżeli chodzi o warunek dotyczący selektywności korzyści, który ma charakter konstytutywny dla pojęcia „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że ocena tego warunku wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego sporny środek krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, znajdującymi się, w świetle celu przywołanego w tym systemie, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i tym samym poddany odmiennemu traktowaniu, które może zostać zasadniczo uznane za dyskryminacyjne (zob. w szczególności wyroki: z dnia 28 lipca 2011 r., Mediaset/Komisja, C-403/10 P, niepublikowany, EU:C:2011:533, pkt 36; z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i

Zjednoczone Królestwo, C?106/09 P i C?107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 75, 101; z dnia 14 stycznia 2015 r., Eventech, C?518/13, EU:C:2015:9, pkt 53–55; a także z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/MOL, C?15/14 P, EU:C:2015:362, pkt 59).

55

Ponadto, w przypadku gdy sporny ?rodek jest pomy?lany jako system pomocy, a nie pomoc indywidualna, na Komisji spoczywa obowi?zek udowodnienia, ?e nawet je?li ?rodek ten przewiduje korzy?? o charakterze generalnym, przyznaje on wy??czn? korzy?? niektórym przedsi?biorstwom lub niektórym sektorom dzia?alno?ci (zob. podobnie w szczególno?ci wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Belgia/Komisja, C?270/15 P, EU:C:2016:489, pkt 49, 50).

56

W odniesieniu w szczególno?ci do ?rodków krajowych przyznaj?cych korzy?? podatkow? nale?y przypomnie?, ?e ?rodek tego rodzaju, który mimo i? nie wi??e si? z przeniesieniem zasobów pa?stwowych, stawia beneficjentów w sytuacji korzystniejszej od innych podatników, mo?e przysparza? selektywnej korzy?ci beneficjentom i tym samym stanowi pomoc pa?stwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Natomiast takiej pomocy w rozumieniu tego postanowienia nie stanowi korzy?? podatkowa wynikaj?ca z ogólnego przepisu maj?cego zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych (zob. podobnie w szczególno?ci wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., P, C?6/12, EU:C:2013:525, pkt 18).

57

W tym kontek?cie w celu uznania krajowego ?rodka podatkowego za „selektywny” Komisja musi najpierw zidentyfikowa? powszechny lub „normalny” system podatkowy obowi?zuj?cy w danym pa?stwie cz?onkowskim, a nast?pnie wykaza?, ?e dany ?rodek stanowi odst?pstwo od owego powszechnego systemu, jako ?e wprowadza on zróżnicowanie w?ród podmiotów gospodarczych znajduj?cych si?, w ?wietle celu przy?wiecuj?cego temu powszechnemu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie w szczególno?ci wyrok z dnia 8 wrze?nia 2011 r., Paint Graphos i in., od C?78/08 do C?80/08, EU:C:2011:550, pkt 49).

58

Poj?cie „pomocy pa?stwa” nie obejmuje jednak ?rodków wprowadzaj?cych zróżnicowanie w?ród przedsi?biorstw, które znajduj? si?, w ?wietle celu przy?wiecuj?cego danemu systemowi prawnemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, i tym samym a priori selektywnych, w wypadku gdy dane pa?stwo cz?onkowskie wyka?e, ?e zróżnicowanie to jest uzasadnione, gdy? wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który ?rodki te si? wpisuj? (zob. podobnie w szczególno?ci wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., Niderlandy/Komisja, C?159/01, EU:C:2004:246, pkt 42, 43; z dnia 8 wrze?nia 2011 r., Paint Graphos i in., od C?78/08 do C?80/08, EU:C:2011:550, pkt 64, 65; a także z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia, C?417/10, EU:C:2012:184, pkt 40).

59

Nale?y ponadto przypomnie?, ?e okoliczno??, i? jedynie podatnicy spe?niaj?cy warunki zastosowania danego ?rodka mog? z niego skorzysta?, nie mo?e sama w sobie przyznawa? temu ?rodkowi selektywnego charakteru (wyrok z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia, C?417/10, EU:C:2012:184, pkt 42).

60

Z całości powyższych rozważań wynika, że parametr istotny dla ustalenia selektywności rozpatrywanego środka polega na sprawdzeniu, czy środek ten wprowadza wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przywiecącego wchodzącemu w grę ogólnemu systemowi podatkowemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, zróżnicowanie, które nie jest uzasadnione charakterem i strukturą tego systemu (zob. podobnie wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, pkt 61).

61

To właśnie w świetle powyższych rozważań należy zbadać, czy w niniejszym przypadku Sąd naruszył art. 107 ust. 1 TFUE w wykadni nadanej mu przez Trybunał, orzekając, że Komisja nie wykazała w spornych decyzjach w sposób wymagany prawem, iż sporny środek przyznaje selektywną korzyść „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów”.

62

W niniejszym przypadku środek podatkowy przewiduje ulgę podatkową polegającą na odliczeniu od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w postaci amortyzacji wartości firmy wynikającej z nabycia udziałów w wysokości co najmniej 5% w przedsiębiorstwach mających rezydencję podatkową poza Hiszpanią przez przedsiębiorstwa mające rezydencję podatkową w tym państwie członkowskim. Środek ten powinien, jako że mógł z niego korzystać wszystkie wspomniane przedsiębiorstwa dokonujące takich czynności, być postrzegany jako mogący zostać uznany za system pomocy. Na Komisji spoczywa zatem obowiązek udowodnienia, że środek ten, mimo iż przysparza on korzyści o charakterze generalnym, przyznaje wyjątkową korzyść niektórym przedsiębiorstwom lub niektórym sektorom działalności.

63

W powyższym względzie Sąd wskazał w pkt 50 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 54 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, że Komisja, do celów wykazania selektywnego charakteru spornego środka, oparła się w spornych decyzjach głównie na powodzie, iż środek ten stanowi odstępstwo od ram odniesienia, gdyż środek ten skutkowało zastosowaniem wobec opodatkowanych w Hiszpanii przedsiębiorstw nabywających udziały w spółkach mających siedzibę poza granicami tego kraju odmiennego pod względem podatkowym traktowania niż to mające zastosowanie w przypadku opodatkowanych w Hiszpanii przedsiębiorstw nabywających udziały w spółkach mających siedzibę w tym kraju, nawet jeżeli te dwie kategorie przedsiębiorstw znajdują się w porównywalnych sytuacjach w świetle celu przywiecającego wspomnianym ramom odniesienia, czyli ogólnemu hiszpańskiemu systemowi podatku od osób prawnych, a mówiłc dokładniej, przepisom dotyczących podatkowego traktowania finansowej wartości firmy zawartym w owym systemie opodatkowania.

64

Sąd orzekł w pkt 51 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 55 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, że Komisja zastosowała zatem metodę analizy wynikającej z orzecznictwa Trybunału i Sądu przypomnianego, odpowiednio, w pkt 29–33 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 33–37 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, które to orzecznictwo odpowiada zasadniczo orzecznictwu Trybunału przypomnianemu w pkt 53–60 niniejszego wyroku.

65

Otóż w pkt 44, 45, 52 i 53 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 48, 49, 56 i 57 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja Sąd orzekł, że nawet gdyby istnienie odstępstwa czy wyjątku od określonych przez Komisję ram odniesienia zostało wykazane, nie wystarcza ono samo w sobie do wykazania, że sporny środek sprzyja „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, ponieważ środek ten był dostępnym a priori dla wszystkich przedsiębiorstw i nie odnosi się do szczególnej kategorii przedsiębiorstw, które byłyby jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze tego środka, lecz do pewnej kategorii operacji gospodarczych.

66

Należy jednak stwierdzić, że powyższe rozumowanie opiera się na błędnym zastosowaniu warunku selektywności przewidzianego w art. 107 ust. 1 TFUE, tak jak został on przypomniany w niniejszym wyroku.

67

Jak wynika bowiem z pkt 53–60 niniejszego wyroku, w przypadku środka krajowego przyznającego korzyść podatkową o charakterze generalnym takiego jak sporny środek wspomniany warunek jest spełniony, jeżeli Komisji uda się wykazać, że środek ten stanowi odstępstwo od powszechnego lub „normalnego” systemu podatkowego obowiązującego w danym państwie członkowskim, wprowadzając zatem – poprzez swoje konkretne skutki – zróżnicowane traktowanie wśród podmiotów gospodarczych, mimo że podmioty gospodarcze, które są beneficjentami korzyści podatkowej, i podmioty gospodarcze, które są wykluczone z zakresu zastosowania tej korzyści, znajdują się, w świetle celu przywołanego wspomnianemu systemowi podatkowemu tego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

68

Z zaskarżonych wyroków wynika, że w celu wykazania selektywnego charakteru spornego środka Komisja oparła się w spornych decyzjach na nierównym traktowaniu przedsiębiorstw będących rezydentami, z jakim wiąza się ten środek. Na podstawie tego środka jedynie przedsiębiorstwa będące rezydentami, które nabyły udział w wysokości co najmniej 5% w zagranicznych przedsiębiorstwach, mogły bowiem pod pewnymi warunkami skorzystać ze spornej ulgi podatkowej, podczas gdy przedsiębiorstwa będące rezydentami dokonujące takiego nabycia udziałów w przedsiębiorstwach opodatkowanych w Hiszpanii nie mogły uzyskać tej ulgi mimo okoliczności, że zdaniem Komisji znajdowały się one w porównywalnej sytuacji w świetle celu przywołanego powszechnemu hiszpańskiemu systemowi podatkowemu.

69

Otóż Sąd uznał, że sporny środek – z tego względu, że nie odnosi się do żadnej szczególnej kategorii przedsięwzięć lub towarów, że jego stosowanie było niezależne od charakteru działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwa oraz z uwagi na to, że było on a priori lub potencjalnie dostępny dla wszystkich przedsiębiorstw pragnących nabyć udziały w wysokości co najmniej 5% w zagranicznych spółkach i posiadających te udziały nieprzerwanie przez okres co najmniej jednego roku – należy postrzegać nie jako środek selektywny, lecz jako środek ogólny w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 56 niniejszego wyroku. Postępując w ten sposób, Sąd naruszył prawo.

70

I tak w pkt 41, 45, 67 i 68 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 45, 49, 71 i 72 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja Sąd orzekł, że aby w przypadku środka a priori dostępnego dla wszystkich przedsiębiorstw został spełniony warunek selektywności środka krajowego w celu jego uznania za pomoc państwa, należy w każdym wypadku określić szczególną kategorię przedsiębiorstw, które są jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze rozpatrywanego środka i które można odróżnić ze względu na ich szczególne, wspólne i swoiste cechy.

71

Niemniej takiego dodatkowego wymogu w postaci określenia szczególnej kategorii, który to wymóg wystąpiłby obok metody analizy mającej zastosowanie do selektywności w zakresie podatków wynikającej z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, która to metoda polega głównie na ustaleniu, czy wykluczenie niektórych podmiotów gospodarczych z możliwości skorzystania z korzyści podatkowej wynikającej ze środka stanowiłoby odstępstwo od powszechnego systemu podatkowego stanowi dyskryminacyjne traktowanie w stosunku do tych podmiotów, nie można wywieść z orzecznictwa Trybunału, a zwłaszcza z wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732).

72

Co prawda w pkt 104 wspomnianego wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) Trybunał orzekł, że aby można było uznać przyjęte w ramach systemu opodatkowania kryteria dla podstawy opodatkowania za przyznające korzyści selektywne, muszą one być tego rodzaju, że charakteryzują bądź też ich beneficjentami przedsiębiorstwa ze względu na ich cechy szczególne jako kategorii uprzywilejowanej, umożliwiając w ten sposób kwalifikację takiego systemu jako sprzyjającego „niektórym” przedsiębiorstwom lub produkcji „niektórych” towarów w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

73

Niemniej przytoczony punkt wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732) należy odczytywać w kontekście całości uzasadnienia, którego częścią on stanowi i które figuruje w pkt 87–108 owego wyroku.

74

A zatem z lektury całości tego uzasadnienia wynika, że środek rozpatrywany w owym wyroku nie

ma? formy korzy?ci podatkowej stanowi?cej odst?pstwo od powszechnego systemu podatkowego, lecz polega? na stosowaniu „ogólnego” systemu podatkowego opartego na kryteriach, które same w sobie mia?y tak?e ogólny charakter. Trybuna? orzek?, ?e charakter tego systemu nie stoi na przeszkodzie stwierdzeniu selektywnego charakteru rozpatrywanego ?rodka – wbrew temu, co orzek? S?d – poniewa? warunek dotycz?cy selektywno?ci ma szerszy zakres obejmuj?cy ?rodki, które poprzez swoje skutki sprzyjaj? niektórym przedsi?biorstwom, w owym przypadku spó?kom „offshore” z powodu szczególnych cech charakterystycznych dla tych przedsi?biorstw. Ów ?rodek powodowa? zatem dyskryminacj? de facto w?ród przedsi?biorstw znajduj?cych si? w porównywalnej sytuacji w ?wietle celu przy?wiecuj?cego wspomnianemu systemowi, w owym przypadku celu polegaj?cego na wprowadzeniu powszechnego opodatkowania wszystkich spó?ek b?d?cych rezydentami.

75

Natomiast, jak stwierdzono ju? w pkt 63 niniejszego wyroku, w celu wykazania selektywnego charakteru spornego ?rodka Komisja opar?a si? w spornych decyzjach g?ównie na nierównym traktowaniu wynikaj?cym z tego ?rodka, gdy? przysparza on korzy?ci podatkowej niektórym przedsi?biorstwom b?d?cym rezydentami, lecz nie innym przedsi?biorstwom podlegaj?cym powszechnemu systemowi podatkowemu, od którego sporny ?rodek stanowi odst?pstwo.

76

I tak, cho? z wyroku z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C?106/09 P i C?107/09 P, EU:C:2011:732) wynika, ?e mo?na udowodni? selektywno?? ?rodka podatkowego, nawet je?li nie stanowi on odst?pstwa od powszechnego systemu podatkowego, lecz jest integraln? cz??ci? tego systemu, nie zmienia to faktu, i? ów wyrok wpisuje si? w przypomniane w pkt 57 niniejszego wyroku utrwalone orzecznictwo Trybuna?u, zgodnie z którym, aby udowodni? selektywno?? ?rodka stanowi?cego odst?pstwo od powszechnego systemu podatkowego, wystarczy wykaza?, ?e ze ?rodka tego mog? korzysta? niektóre przedsi?biorstwa, a nie inne, mimo ?e te wszystkie podmioty gospodarcze znajduj? si? w obiektywnie porównywalnej sytuacji w ?wietle celu przy?wiecuj?cego powszechnemu systemowi podatkowemu.

77

O ile w celu udowodnienia selektywno?ci ?rodka podatkowego nie zawsze konieczne jest, by ?rodek ten mia? charakter odst?pstwa od powszechnego systemu podatkowego, okoliczno??, ?e ma on taki charakter, jest zdecydowanie istotna dla tego celu, gdy wynika z niej, i? odró?nia si? dwie kategorie podmiotów gospodarczych, które s? a priori poddane zróżnicowanemu traktowaniu, czyli podmioty gospodarcze obj?te ?rodkiem stanowi?cym odst?pstwo oraz podmioty gospodarcze, które nadal podlegaj? powszechnemu systemowi podatkowemu, mimo ?e te dwie kategorie znajduj? si? w porównywalnej sytuacji w ?wietle celu przy?wiecuj?cego wspomnianemu systemowi.

78

Wbrew temu, co orzek? S?d w zaskar?onych wyrokach, nie mo?na ponadto wymaga?, by w celu udowodnienia selektywno?ci takiego ?rodka Komisja okre?li?a pewne szczególne i swoiste cechy charakterystyczne wspólne przedsi?biorstwom b?d?cym beneficjentami korzy?ci podatkowej, które to cechy pozwalaj? je odró?ni? od przedsi?biorstw wykluczonych z zakresu zastosowania tej korzy?ci.

W tym celu istotna jest bowiem tylko okoliczność, że rodek – niezależnie od jego postaci lub zastosowanej techniki regulacyjnej – skutkuje tym, że stawia przedsiębiorstwa bądź ce beneficjentami w korzystniejszej sytuacji niż inne przedsiębiorstwa, mimo że wszystkie te przedsiębiorstwa znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celu przywiecaj?cego danemu systemowi podatkowemu.

Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału okoliczność, że ilość przedsiębiorstw, które mogą ubiegać się o skorzystanie z danego rodku krajowego, jest bardzo znacząca, czy te że przedsiębiorstwa te należą do różnych sektorów działalności, nie wystarcza do tego, by podać w wątpliwość selektywny charakter tego rodku, a zatem by wykluczyć jego kwalifikację jako pomocy państwa (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 lutego 2003 r., Hiszpania/Komisja, C-409/00, EU:C:2003:92, pkt 48; z dnia 8 września 2011 r., Komisja/Niderlandy, C-279/08 P, EU:C:2011:551, pkt 50).

A zatem wbrew temu, co orzekł Sąd w pkt 53–58 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 57–62 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, ewentualnego selektywnego charakteru spornego rodku wcale nie podważa okoliczność, że istotny warunek uzyskania korzyści podatkowej przysparzanej przez ten rodek dotyczy operacji gospodarczej, a mówićc dokładniej, „operacji o czysto finansowym charakterze”, która nie wiąże się z minimalną kwotą inwestycji i która jest niezależna od charakteru działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwa bądź ce beneficjentami.

W tym kontekście – wbrew temu, co orzekł Sąd w pkt 57 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 61 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja – z pkt 36 wyroku z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598), zgodnie z którym to punktem rodku nie są selektywne, jeżeli są stosowane do wszystkich przedsiębiorstw mających siedzibę na terytorium kraju „niezależnie od przedmiotu ich działalności”, nie można wywieść, że rodek, którego zastosowanie jest niezależne od charakteru działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwa, nie jest a priori selektywny.

Z lektury całości uzasadnienia tego wyroku z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) wynika bowiem, że Trybunał, w tym pkt 36, który należy odczytywać w świetle pkt 35 tego samego wyroku, uznał, iż rodku krajowe takie jak rodku bądź ce przedmiotem sporu w owej sprawie były pozbawione selektywnego charakteru, ponieważ znajdowały one zastosowanie bez zróznicowania do wszystkich przedsiębiorstw danego państwa członkowskiego i stanowiły z tego względu rodek ogólny w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 56 niniejszego wyroku.

Należy tak?e doprecyzować, że choć w pkt 36 wyroku z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598) Trybunał uczynił?

odesłanie do przedmiotu działania przedsiębiorstw będących beneficjentami środków krajowych, to jednak takie odesłanie można wyjaśnić treścią pytania drugiego postawionego przez sąd odsyłający w sprawie, która doprowadziła do wydania owego wyroku. Potwierdza to okoliczności, że takie odesłanie nie występuje w późniejszych wyrokach Trybunału przypominających owe zasady (zob. w szczególności wyroki: z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 73; a także z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 39).

85

Ponadto prawdą jest – jak przypomina Sąd w pkt 66 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 70 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja – że Trybunał orzekł w pkt 42 wyroku z dnia 29 marca 2012 r., 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184), iż okoliczności, że jedynie podatnicy spełniający warunki zastosowania środka rozpatrywanego w owej sprawie mogli z niego skorzystać, nie może sama w sobie przyznawać temu środkowi selektywnego charakteru. Niemniej należy stwierdzić, że w tym samym pkt 42 Trybunał wyraził uściślenie, iż ów brak selektywnego charakteru wynika ze stwierdzenia, że osoby, które nie mogły domagać się zastosowania rozpatrywanego środka, nie znajdowały się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją podatników mogących domagać się jego zastosowania w świetle celu realizowanego przez ustawodawcę krajowego.

86

Z powyższego wynika, że warunek zastosowania lub uzyskania pomocy podatkowej może skutkować selektywnym charakterem tej pomocy, jeżeli warunek ten wiąże się z wprowadzeniem zróżnicowania wśród przedsiębiorstw znajdujących się jednak, w świetle celu przywiecześniego danemu systemowi podatkowemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i jeżeli tym samym prowadzi do dyskryminacji wobec przedsiębiorstw, które są wykluczone z zakresu zastosowania owej pomocy.

87

Ponadto – jak podkreślił Sąd w zaskarżonych wyrokach – choć ulga podatkowa, z jaką wiąże się sporny środek, może zostać uzyskana bez potrzeby zainwestowania minimalnej kwoty i korzystanie z tego środka nie jest więc zastrzeżone jedynie dla przedsiębiorstw dysponujących wystarczającymi zasobami finansowymi, okoliczności te nie stoją jednak na przeszkodzie uznaniu ewentualnego selektywnego charakteru tego środka z innych powodów takich jak okoliczności, że będące rezydentami przedsiębiorstwa dokonujące nabycia udziałów w spółkach mających rezydencje podatkowe w Hiszpanii nie mogły uzyskać tej ulgi.

88

W powyższym względzie Trybunał orzekł już zresztą, że środek podatkowy, z którego korzystają wyjącznie przedsiębiorstwa dokonujące operacji objętych tym środkiem, a nie przedsiębiorstwa z tego samego sektora niedokonujące tych operacji, może mieć selektywny charakter, przy czym nie ma potrzeby dokonywania oceny, czy ze środka korzystają w większym stopniu duże przedsiębiorstwa (zob. podobnie wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r., Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, pkt 47–50).

89

Wbrew temu, co twierdzi Sąd w pkt 59–62 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz

w pkt 63–66 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, z wyroku z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467) nie wynika żadna przeciwna wskazówka co do analizy warunku dotyczącego selektywności rodzaju podatkowego.

90

Z pkt 22 i 23 wyroku z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja (C-156/98, EU:C:2000:467) wynika bowiem, że w sprawie, która doprowadziła do wydania owego wyroku, Komisja uznała rozpatrywany rodzaj za selektywny w odniesieniu do niektórych geograficznie wyznaczonych przedsiębiorstw, w które inwestorzy prywatni reinwestowali zyski pochodzące ze sprzedaży dóbr gospodarczych, a nie w odniesieniu do samych inwestorów, o których mowa, co do których instytucja ta uznała, że ów rodzaj nie stanowi pomocy, ponieważ korzystały z niego jako ogólnego rodzaju wszystkie podmioty gospodarcze bez zróżnicowania; ocena ta nie została zresztą zakwestionowana przed Trybunałem, w związku z czym nie byłoby on obowiązany orzekać w jej przedmiocie.

91

W każdym wypadku sytuacja wspomnianych inwestorów prywatnych nie może być utożsamiana z sytuacją przedsiębiorstw będących rezydentami mogących korzystać ze spornego rodzaju.

92

W spornych decyzjach w celu uznania spornego rodzaju za rodzaj selektywny Komisja powołała się na okoliczności, że beneficjentami korzyści podatkowej przysparzanej w drodze tego rodzaju nie są bez zróżnicowania wszystkie podmioty gospodarcze znajdujące się obiektywnie w porównywalnej sytuacji w świetle celu przywołanego powszechnemu hiszpańskiemu systemowi podatkowemu, ponieważ przedsiębiorstwa będące rezydentami dokonujące tego samego rodzaju nabycia udziałów w spółkach mających rezydencje podatkowe w Hiszpanii nie mogą uzyskać tej korzyści. Komisja zajęła następnie stanowisko, że nie można przyjąć wskazanego przez Królestwo Hiszpanii uzasadnienia tego zróżnicowania wśród podmiotów gospodarczych, opartego na charakterze i ogólnej strukturze systemu, którego czynnikiem stanowi wspomniany rodzaj.

93

Z całości powyższych rozważań wynika, że Sąd naruszył prawo, stwierdzając czynnikiem nieważności spornych decyzji z tego względu, że Komisja nie określiła danej kategorii przedsiębiorstw uprzywilejowanych w drodze spornego rodzaju podatkowego, nie weryfikując, czy Komisja rzeczywiście przeanalizowała i wykazała dyskryminacyjny charakter tego rodzaju w ramach zastosowania metody badania przypomnianej w pkt 29–33 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 33–37 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, które to metody należy stosować w celu zbadania warunku dotyczącego selektywności spornego rodzaju.

94

Choć badanie, o którym mowa powyżej, należy przeprowadzić w rygorystyczny i wystarczająco uzasadniony sposób, aby umożliwić kompletną kontrolę sądów, między innymi w kwestii porównywalności sytuacji podmiotów gospodarczych korzystających ze rodzaju z sytuacji podmiotów gospodarczych, które są wykluczone z zakresu zastosowania danego rodzaju, oraz w stosownym wypadku w przedmiocie wskazanego przez dane państwo czynniki uzasadnienia nierównego traktowania, nie zmienia to jednak faktu, że Sąd naruszył prawo, nie dokonując takiej

weryfikacji i orzekają w zaskarżonych wyrokach, że zastosowana przez Komisję w spornych decyzjach metoda badania – jako że nie obejmuje ona określenia szczególnej kategorii przedsiębiorstw, które byłyby jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze spornego rodzaju podatkowego – była wynikiem braku wyjątku warunków dotyczącego selektywności, tak jak został on ustanowiony w art. 107 ust. 1 TFUE.

95

W konsekwencji pierwsza część jedynego zarzutu Komisji jest zasadna.

W przedmiocie drugiej części jedynego zarzutu

Argumentacja stron

96

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

97

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

98

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

99

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

kategoria ta obejmuje zatem przedsiębiorstwa, które można odróżnić ze względu na wspólne im cechy charakterystyczne związane z prowadzonym przez nie działalnością eksportową.

100

Zdaniem Komisji przedsiębiorstwa, których dotyczy sporny środek, stanowi odrębną kategorię przedsiębiorstw, to jest kategorię przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie eksportu kapitału, ponieważ wyróżniają się one wspólnymi cechami charakterystycznymi związanymi z prowadzonym przez nie działalnością w zakresie eksportu kapitału.

101

Instytucja ta uważa, że z uwagi na okoliczności, i w świetle warunku dotyczącego selektywności nie ma żadnych różnic między eksportem towarów a eksportem kapitału, sporny środek ma selektywny charakter z tego samego względu co środki rozpatrywane w przytoczonym w spornych decyzjach orzecznictwie dotyczącym pomocy związanej z eksportem.

102

Komisja utrzymuje, że kategoria przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie eksportu nie istnieje tym bardziej poza grupę składającą się z przedsiębiorstw dokonujących operacji transgranicznych. Każde przedsiębiorstwo z danego państwa członkowskiego może dokonać operacji transgranicznej i skorzystać tym samym z systemu pomocy związanej z eksportem. Stoi ona na stanowisku, że selektywny charakter środka krajowego może zostać nadany przez korzyść udzieloną jej beneficjentowi z powodu dokonania operacji związanej z eksportem towarów, usług lub kapitału, a nie z powodu okoliczności, i dane przedsiębiorstwa należą do domniemanego sektora działalności związanej z eksportem.

103

A zatem na wzór tego, co orzekł Trybunał w wyroku z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438) w sytuacji porównywalnej z sytuacją występującą w niniejszej sprawie, zdaniem Komisji Sąd powinien być uznać, że Komisja słusznie ustaliła selektywny charakter spornego środka ze względu na okoliczności, i korzystanie z tego środka było zastrzeżone tylko dla niektórych przedsiębiorstw, to jest przedsiębiorstw, które prowadziły działalność w zakresie eksportu kapitału.

104

Wreszcie Komisja twierdzi, że przyjęte przez Sąd podejście pomija rolę i cel przepisów w dziedzinie pomocy państwa w świetle ochrony rynku wewnętrznego. Przepisy te mają między innymi na celu uniknięcie przyznawania przez państwa członkowskie korzyści gospodarczych związanych konkretnie z eksportem towarów lub kapitału. Szczególne uprzywilejowanie eksportu kapitału mogłoby spowodować zakłócenia na rynku wewnętrznym w taki sam sposób, jak szczególne uprzywilejowanie eksportu towarów.

105

WDFG oraz Banco Santander i Santusa odpowiadają, że Sąd słusznie orzekł, i przytoczone w spornych decyzjach wyroki Trybunału nie dotyczą warunku selektywności, lecz warunku związanego z okolicznościami, że zostaje wywarty wpływ na wymiany handlowe.

106

Ponadto w ich opinii Sąd sędziwnie uznał, że w przytoczonym w spornych decyzjach orzecznictwie dotyczącym pomocy związanej z eksportem, a w szczególności wyrokach: z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, niepublikowany, EU:C:1969:68); z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284) i z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438), Trybunał zajęt stanowisko, iż rozpatrywane rodzki miały selektywny charakter głównie ze względu na cechy charakterystyczne wspólne przedsiębiorstwom będącym beneficjentami, co pozwalało uznać je za należące do określonego sektora gospodarki, to jest sektora działalności związanej z eksportem, a mówiąc dokładniej, eksportem towarów. Rodki rozpatrywane w sprawach, które doprowadziły do wydania wspomnianych wyroków, sprzyjały przedsiębiorstwom, które charakteryzowały się tym, że eksportowały bardziej lub mniej istotną część swoich towarów lub usług.

107

WDFG oraz Banco Santander i Santusa twierdziły, że spornego rodka nie można ponadto uznać za selektywny z tego względu, że jest on stosowany do tzw. kategorii przedsiębiorstw „prowadzących działalność w zakresie eksportu kapitału”.

108

W ich opinii taka kategoria nie istnieje i Komisja nie powołała się na nią ani w spornych decyzjach, ani przed Sądem. Argument ten jest niedopuszczalny na etapie postępowania odwoławczego, gdy chodzi o kwestię faktyczną, która została ponadto podniesiona zbyt późno. Jest on zresztą sprzeczny z główną argumentacją Komisji, zgodnie z którą instytucja ta nie jest zobowiązana określić kategorii przedsiębiorstw objętych danym rodzkiem w celu wykazania selektywności tego rodka.

109

W każdym wypadku WDFG oraz Banco Santander i Santusa utrzymują, że selektywności rodka krajowego nie można doszukiwać się na podstawie takich cech charakterystycznych jak kapitał przedsiębiorstwa lub zdolność inwestycyjna przedsiębiorstwa, gdyż cechy te są wspólne wszystkim przedsiębiorstwom.

110

Ponadto ich zdaniem przepisy w zakresie swobodnego przepływu kapitału nie stoją na przeszkodzie takiemu rodkowi jak sporny rodek. Gdyby rodek ten wiążął się ze źródłowym traktowaniem faworyzującym nabywanie udziałów za granicą, w rachubę wchodziłaby co najwyżej odwrotna dyskryminacja, która jest zgodna z podstawowymi swobodami.

111

Królestwo Hiszpanii powtarza swoje stanowisko, przedstawione już w toku postępowania administracyjnego przed Komisją, zgodnie z którym to stanowiskiem nie istnieje działalność gospodarcza polegająca na eksporcie kapitału. Sporny rodek nie sprzyja niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jako że nie dotyczy on oferowania towarów lub usług na rynku.

112

Irlandia utrzymuje, że wyroki przytoczone przez Komisję w spornych decyzjach dotyczą rodków, które sprzyjały dającej się łatwo określić kategorii przedsiębiorstw lub produkcji

towarów, to jest kategorii stanowiącej sektor działalności związanej z eksportem. Natomiast w jej opinii nie istnieje jednolita kategoria przedsiębiorstw, które „eksportują kapitał”, ponieważ każde przedsiębiorstwo, które dokonuje nabycia za granicą, „eksportuje kapitał”.

113

Okoliczności, że Komisja utrzymuje posiłkowo, jak twierdzi Republika Federalna Niemiec, iż sporny środek jest porównywalny ze środkiem pomocy związanej z eksportem towarów i odnosi się zatem także do wystarczająco wyodrębnionej kategorii przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie eksportu, należy postrzegać jako uzupełniające uzasadnienie przedstawione po wydaniu spornych decyzji. Uważa ona, że argument ten należy uznać za niedopuszczalny na etapie postępowania odwoławczego.

114

Zdaniem tego państwa członkowskiego kategoria przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie eksportu, których dotyczy orzecznictwo przytoczone przez Komisję w spornych decyzjach, odróżnia się od innych przedsiębiorstw z powodu wspólnych cech charakterystycznych ich działalności w zakresie eksportu, która wiąże się ewentualnie z dokonywaniem specyficznych inwestycji.

Ocena Trybunału

115

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

116

Trybunał, stwierdzając bowiem w pkt 20 wyroku z dnia 10 grudnia 1969 r., Komisja/Francja (6/69 i 11/69, niepublikowany, EU:C:1969:68) i w pkt 8 wyroku z dnia 7 czerwca 1988 r., Grecja/Komisja (57/86, EU:C:1988:284) istnienie pomocy państwa, jeśli rzeczy orzekł, że spełnione zostały wszystkie warunki przewidziane w tym względzie w art. 107 ust. 1 TFUE, w tym warunek dotyczący selektywności. Ponadto w pkt 120 wyroku z dnia 15 lipca 2004 r., Hiszpania/Komisja (C-501/00, EU:C:2004:438) Trybunał, odwołując się w szczególności do dwóch wspomnianych wyżej wyroków, wypowiedział się wyraźnie na temat selektywności badanego środka krajowego, orzekając, że w owym przypadku wynika ona z okoliczności, iż jedynie przedsiębiorstwa, które prowadziły działalność eksportową i dokonywały pewnych operacji inwestycyjnych za granicą, odnosiły korzyści podatkowe, z jakimi wiązała się ten środek.

117

Sąd naruszył także prawo, orzekając w pkt 77–82 zaskarżonego wyroku Autogrill España/Komisja oraz w pkt 81–86 zaskarżonego wyroku Banco Santander i Santusa/Komisja, że

przytoczone w spornych decyzjach orzecznictwo dotyczące pomocy związanej z eksportem należy rozumieć w ten sposób, iż kategorię przedsiębiorstw będących beneficjentami, w odniesieniu do której należy zbadać selektywny charakter systemu pomocy związanej z eksportem, stanowi kategorię, którą tworzą „przedsiębiorstwa prowadzące działalność w zakresie eksportu” i którą należy zdefiniować jako kategorię, wprowadzając wyjątkowo szeroko, lecz mimo to szczególnie, obejmując przedsiębiorstwa, które można odróżnić ze względu na wspólne im szczególnie cechy charakterystyczne związane z prowadzoną przez nie działalnością eksportową.

118

Jak bowiem zasadniczo zauważył rzecznik generalny w pkt 133–136 opinii, orzecznictwa tego nie można rozumieć w ten sposób, że selektywny charakter rodzaju krajowego musi koniecznie wynikać z okoliczności, iż sprzyja on jedynie przedsiębiorstwom prowadzącym działalność w zakresie eksportu towarów lub usług, nawet jeżeli de facto taka sytuacja mogłaby mieć miejsce w przypadku szczególnych rodzajów podatkowych rozpatrywanych w wyrokach, o których mowa.

119

Wbrew przeciwnie, mając na uwadze zasady ugruntowane w przypomnianym już w pkt 53–60 niniejszego wyroku utrwalonym orzecznictwie Trybunału, które to zasady mają w pełni zastosowanie do pomocy podatkowej związanej z eksportem, rodzaj taki jak sporny rodzaj mający na celu uprzywilejowanie eksportu, może zostać uznany za selektywny, jeżeli przysparza on korzyści przedsiębiorstwom dokonującym operacji transgranicznych, w szczególności operacji inwestycyjnych, ze szkodą dla innych przedsiębiorstw, które, znajdując się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celu przywiecającego danemu systemowi podatkowemu, dokonują operacji tego samego rodzaju na terytorium kraju.

120

W takich okolicznościach druga cząść jedyne zarzutu jest także zasadna.

121

W konsekwencji z tego względu, że obie części jedyne zarzutu Komisji są zasadne, należy uchylić zaskarżone wyroki.

W przedmiocie skarg przed Sądem

122

Zgodnie z art. 61 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w przypadku uchylenia orzeczenia Sądu Trybunału może wydać orzeczenie ostateczne w sprawie, jeżeli stan postępowania na to pozwala.

123

Taka sytuacja nie zachodzi w niniejszym przypadku, gdyż Sąd uwzględnił obie skargi o stwierdzenie nieważności, nie zbadawszy trzech z czterech zarzutów podniesionych w każdej z tych skarg, które to zarzuty dotyczą zresztą tylko częściowo, oraz nie zbadawszy w ramach badania zarzutu pierwszego podniesionego w owych skargach, czy przedsiębiorstwa niespełniające warunków uzyskania ulgi podatkowej przyznawanej w drodze spornego rodzaju znajdują się, w świetle celu przywiecającego danemu systemowi podatkowemu, w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją przedsiębiorstw uprzywilejowanych w drodze tego rodzaju. Ponadto badanie tych zarzutów może być z oceną okoliczności faktycznych.

Należy zatem przekazać sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania.

W przedmiocie kosztów

124

Ze względu na fakt, iż sprawy zostają przekazane Sądowi do ponownego rozpoznania, rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.

125

Zgodnie z art. 140 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Republika Federalna Niemiec, Irlandia i Królestwo Hiszpanii, które zostały dopuszczone do niniejszych spraw w charakterze interwenientów, pokrywają własne koszty.

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

1)

Wyroki Sądu Unii Europejskiej z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, EU:T:2014:939) oraz z dnia 7 listopada 2014 r., Banco Santander i Santusa/Komisja (T-399/11, EU:T:2014:938) zostają uchylone.

2)

Sprawy zostają przekazane Sądowi Unii Europejskiej do ponownego rozpoznania.

3)

Rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.

4)

Republika Federalna Niemiec, Irlandia i Królestwo Hiszpanii pokrywają własne koszty.

Podpisy

(*1) Język postępowania: hiszpański.