

WYROK SĄDU (druga izba w składzie powiększonym)

z dnia 7 listopada 2014 r. (*)

Pomoc państwa – Przepisy o podatku dochodowym od osób prawnych umożliwiające przedsiębiorstwom mającym rezydencję podatkową w Hiszpanii amortyzację wartości firmy wynikającej z nabycia udziałów w przedsiębiorstwach mających rezydencję podatkową za granicą – Decyzja kwalifikująca ten system jako pomoc państwa, uznająca tę pomoc za niezgodną z rynkiem wewnętrznym i nakazującą jej odzyskanie – Pojęcie pomocy państwa – Selektowny charakter – Określenie kategorii przedsiębiorstw uprzywilejowanych przez dany środek – Brak – Naruszenie art. 107 ust. 1 TFUE

W sprawie T-399/11,

Banco Santander, SA, z siedzibą w Santander (Hiszpania),

Santusa Holding, SL, z siedzibą w Boadilla del Monte (Hiszpania),

reprezentowane poczynkowo przez adwokatów J. Buendíę Sierrę, E. Abada Valdenebra, M. Muñoz de Juan oraz R. Calva Salinera, a następnie przez J. Buendíę Sierrę, E. Abada Valdenebra i R. Calva Salinera,

strona skarżąca,

przeciwko

Komisji Europejskiej, reprezentowanej przez R. Lyalę, C. Urracę Caviedesa oraz S. Nemeşkovę, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

mającej za przedmiot zadanie stwierdzenia nieważności 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. L 135, s. 1),

Sąd (druga izba w składzie powiększonym)

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

sekretarz: J. Palacio González, główny administrator,

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

wydaje następujący

Wyrok

Okoliczności powstania sporu

Postępowanie administracyjne

- 1 Poprzez szereg skierowanych w latach 2005–2006 na piśmie zapytań (E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 i P-5509/06) deputowani do Parlamentu Europejskiego zapytali od Komisji Wspólnot Europejskich wyjaśnić w kwestii kwalifikacji jako pomocy państwa ustanowionego w art. 12 ust. 5 mechanizmu wprowadzonego do hiszpańskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w drodze Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (ustawy nr 24/2001 w sprawie środków podatkowych, administracyjnych i z zakresu spraw społecznych) z dnia 27 grudnia 2001 r. (BOE nr 313 z dnia 31 grudnia 2001 r., s. 50493) i ponowionego w drodze Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (królewskiego dekretu ustawodawczego nr 4/2004 w sprawie zatwierdzenia ujednoliconego tekstu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) z dnia 5 marca 2004 r. (BOE nr 61 z dnia 11 marca 2004 r., s. 10951) (zwanego dalej „spornym systemem” czy też „spornym środkiem”). Komisja w istocie odpiera, że zgodnie z posiadanymi przez nią informacjami sporny system nie stanowi pomocy państwa.
- 2 Pismami z dnia 15 stycznia i 26 marca 2007 r. Komisja zwróciła się do władz hiszpańskich o dostarczenie informacji umożliwiających ocenę zakresu obowiązywania spornego systemu i wywieranych przez niego skutków. Pismami z dnia 16 lutego i 4 czerwca 2007 r. Królestwo Hiszpanii podało do wiadomości Komisji dane przez nią informacje.
- 3 W faksie z dnia 28 sierpnia 2007 r. Komisja otrzymała skargę od prywatnego podmiotu gospodarczego, który twierdzi, że sporny system stanowi niezgodny ze wspólnym rynkiem pomoc państwa.
- 4 Decyzją z dnia 10 października 2007 r. Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające w sprawie spornego systemu.
- 5 W piśmie z dnia 5 grudnia 2007 r. Komisja otrzymała uwagi Królestwa Hiszpanii dotyczące wydanej przez nią decyzji w sprawie wszczęcia formalnego postępowania wyjaśniającego. W okresie od 18 stycznia do 16 czerwca 2008 r. Komisja otrzymała również uwagi od 32 zainteresowanych stron. Pismami z dnia 30 czerwca 2008 r. i 22 kwietnia 2009 r. Królestwo Hiszpanii przedstawiło swoje komentarze do uwag zainteresowanych stron.
- 6 W dniach 18 lutego 2008 r. oraz 12 maja i 8 czerwca 2009 r. zorganizowane zostały mające techniczny charakter spotkania z władzami hiszpańskimi. Komisja odbyła również spotkania techniczne z niektórymi z 32 zainteresowanych stron.
- 7 Pismem z dnia 14 lipca 2008 r. i e-mailem z dnia 16 czerwca 2009 r. Królestwo Hiszpanii przekazało Komisji dalsze informacje.
- 8 Komisja zakończyła postępowanie w zakresie dotyczącym nabycia udziałów w obrębie Unii Europejskiej, wydając decyzję 2011/5/WE z dnia 28 października 2009 r. w sprawie amortyzacji podatkowej finansowej wartości firmy w związku z nabyciem udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) wdrożonej przez Hiszpanię (Dz.U. 2011, L 7, s. 48).
- 9 W decyzji tej Komisja uznała, że polegający na przyznawaniu ulg 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 tego nabycia udziałów w spółkach mających siedzibę w Unii.

10 Komisja nie zamknęła wszczętego postępowania w odniesieniu do nabycia udziałów poza Unią, ponieważ wadze hiszpańskie zobowiązy się do przedstawienia nowych informacji dotyczących przeszkód istniejących ich zdaniem w odniesieniu do transgranicznych postępowań przedsi?biorstw wykraczających poza Unię.

11 W dniach 12, 16 i 20 listopada 2009 r. i 3 stycznia 2010 r. Królestwo Hiszpanii podało do wiadomości Komisji informacje dotyczące inwestycji bezpośrednich dokonanych przez spółki hiszpańskie poza Unię. Komisja otrzymała również uwagi od szeregu zainteresowanych stron.

12 W dniach 27 listopada 2009 r. oraz 16 i 29 czerwca 2010 r. odbyły się spotkania techniczne Komisji i władz hiszpańskich.

Zaskarżona decyzja

13 W dniu 12 stycznia 2011 r. Komisja wydała decyzję 2011/282/UE 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. L 135, s. 1, zwan? dalej „zaskarżoną decyzją”). Opublikowana w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* wersja tej decyzji została sprostowana w dniu 3 marca 2011 r. Kolejne jej sprostowanie zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym z dnia 26 listopada 2011 r.

14 W ramach spornego ?rodka przewidziano, że w przypadku nabycia przez przedsiębiorstwo opodatkowane w Hiszpanii udziałów w „przedsiębiorstwie zagranicznym” – pod warunkiem, iż udziały te wynoszą co najmniej 5% nabywanego przedsiębiorstwa i pozostają w?asnością nabywcy przez nieprzerwany okres co najmniej jednego roku – wynikająca z tego nabycia udziałów wartość firmy [„goodwill”], zaksi?gowana jako oddzielna wartość niematerialna, może zostać odliczona w postaci amortyzacji od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, którego przedsiębiorstwo to jest p?atnikiem. W ramach tego spornego ?rodka wyja?niono, że za „przedsiębiorstwo zagraniczne” uznawane jest przedsiębiorstwo opodatkowane podatkiem podobnym do tego, jaki znajduje zastosowanie w Hiszpanii, i osiąga?ce swe przychody g?ównie z działalno?ci prowadzonej za granic? [tego kraju] (motyw 30 zaskarżonej decyzji).

15 Z zaskarżonej decyzji wynika, że zgodnie z hiszpańsk? ustaw? po?czenie jednostek gospodarczych oznacza operację, za pomoc? której jedno lub więcej przedsiębiorstw, które zostały rozwizane, 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 kapita? tego drugiego przedsiębiorstwa (motyw 32 zaskarżonej decyzji).

16 Nabycie udziałów zostało określone w zaskarżonej decyzji jako operacja, poprzez którą dane przedsiębiorstwo nabywa udziały w kapitale innego przedsiębiorstwa bez uzyskania wi?kszo?ci lub kontroli praw do g?osowania w nabywanej spółce (motyw 32 zaskarżonej decyzji).

17 Ponadto w zaskarżonej decyzji Komisja wskazała, że zgodnie ze spornym ?rodkiem wartość firmy ustala się, odejmując wartość rynków aktywów materialnych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytego przedsiębiorstwa od ceny nabycia udziałów. Komisja wyja?niła w niej także, że koncepcja wartości firmy w rozumieniu spornego ?rodka wprowadza do dziedziny nabywania udziałów pojęcie, które jest zazwyczaj u?ywane w przypadku przenoszenia aktywów lub w przypadku transakcji po?czenia przedsiębiorstw (motyw 29 zaskarżonej decyzji).

18 Wreszcie nale?y podnie??, że zgodnie z hiszpańskim prawem podatkowym nabycie przez przedsiębiorstwo opodatkowane w Hiszpanii udziałów w spółce mającej siedzib? w tym kraju nie

pozwala na zaksięgowanie oddzielnie, dla celów opodatkowania, wynikającej z tego nabycia wartości firmy. Zgodnie z tym samym prawem jednak wartość ta może zostać amortyzowana w przypadku pojęcia przedsiębiorstw (motyw 28 zaskarżonej decyzji).

19 W zaskarżonej decyzji Komisja uznała, że sporny system jest niezgodny z rynkiem wewnętrznym, w sytuacji gdy ma on zastosowanie do operacji nabycia udziałów w przedsiębiorstwach mających siedzibę poza Unią (art. 1 ust. 1 zaskarżonej decyzji). Zgodnie z art. 4 tej decyzji Królestwo Hiszpanii winno odzyskać przyznaną pomoc.

Przebieg postępowania i przedstawienia stron

20 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 29 lipca 2011 r. skarżące, Banco Santander, SA i Santusa Holding, SL, wniosły niniejszą skargę.

21 Skarżące wnoszą do Sądu o:

- stwierdzenie nieważności art. 1 ust. 1 zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim Komisja stwierdziła w nim, że sporny system zawiera elementy pomocy państwa;
- tytułem przedstawienia ewentualnego, stwierdzenie nieważności art. 1 ust. 1 zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim Komisja stwierdziła w nim, że sporny system zawiera elementy pomocy państwa, w przypadku gdy jest on stosowany w odniesieniu do nabycia udziałów pociągających za sobą przejście kontroli;
- tytułem przedstawienia ewentualnego, stwierdzenie nieważności art. 4 zaskarżonej decyzji w zakresie, w jakim Komisja nakazała w nim odzyskanie pomocy związanej z operacjami przeprowadzonymi przed publikacją zaskarżonej decyzji w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* ;
- tytułem przedstawienia ewentualnego, stwierdzenie nieważności art. 1 art. 1 zaskarżonej decyzji oraz jej art. 4 w zakresie, w jakim przepisy te dotyczą operacji przeprowadzanych w Stanach Zjednoczonych, Meksyku i Brazylii;
- obciążenie Komisji kosztami postępowania.

22 Komisja wnosi do Sądu o:

- oddalenie skargi;
- obciążenie skarżących kosztami postępowania.

Co do prawa

W przedmiocie przedstawienia nieważności art. 1 ust. 1 zaskarżonej decyzji

23 W ramach przedstawienia nieważności art. 1 ust. 1 zaskarżonej decyzji skarżące kwestionują przyjętą w niej przez Komisję kwalifikację spornego systemu jako pomocy państwa. Na poparcie tych przedstawień podnoszą one w istocie pięć zarzutów, z których pierwszy dotyczy naruszenia prawa, jakiego miały dopuścić się Komisja przy stosowaniu warunku dotyczącego selektywności, drugi dotyczy braku, jakiego miały dopuścić Komisja przy określaniu systemu stanowiącego punkt odniesienia, trzeci dotyczy braku selektywności i że ze względu na to, że wprowadzone przez Komisję zróżnicowanie wynika z charakteru lub struktury systemu podatkowego, w który i ten się wpisuje, czwarty został oparty na okoliczności, że i ten nie przysparza żadnej korzyści spółkom, do których ma zastosowanie sporny system, piąty

dotyczy za? braku uzasadnienia zaskar?onej decyzji w zakresie zarówno kryterium dotycz?cego jego selektywno?ci, jak i tego dotycz?cego braku istnienia korzy?ci.

24 W pierwszej kolejno?ci nale?y zbada? zarzut pierwszy.

25 Zdaniem skar??cych sporny system nie ma charakteru selektywnego w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE i chodzi tu w istocie o maj?cy ogólny charakter ?rodek mog?cy znale?? zastosowanie do wszystkich opodatkowanych w Hiszpanii przedsi?biorstw. Wyci?gaj?c wniosek o selektywno?ci spornego ?rodka, Komisja dopu?ci? a si? zatem b??dnego zastosowania przepisów art. 107 ust. 1 TFUE.

26 Skar??ce dodaj?, ?e to do Komisji nale?y wykazanie istnienia kategorii przedsi?biorstw, do kr?gu których ogranicza?o si? stosowanie spornego ?rodka, czego instytucja ta nie uczyni?a.

27 Komisja twierdzi, ?e dokonana przez ni? w zaskar?onej decyzji analiza selektywnego charakteru jest zgodna z orzecnictwem, poniewa? dokonuj?c jej, wysz?a ona z definicji w?a?ciwych ram odniesienia, aby nast?pnie stwierdzi? istnienie utworzonego na mocy spornego ?rodka wyj?tku.

28 Komisja opiera si? równie? na istnieniu analogii pomi?dzy korzy?ci? przysparzan? w przypadku eksportu kapita?u maj?cego miejsce w przypadku spornego ?rodka a korzy?ci? przysparzan? w przypadku eksportu towarów, odno?nie którego rozstrzygni?to ju?, ?e taka korzy?? stanowi ?rodek o selektywnym charakterze.

29 Przed przeanalizowaniem zasadno?ci niniejszego zarzutu pod k?tem okoliczno?ci niniejszego przypadku nale?y, po uprzednim przypomnieniu, ?e selektywno?? jest jednym z kumulatywnych kryteriów umo?liwiaj?cych zakwalifikowanie ?rodka jako pomocy pa?stwa, wyja?ni?, jakie warunki winny zosta? spe?nione, aby wyci?gni?ty przez Komisj? wniosek o selektywno?ci danego ?rodka móg? zosta? uznany za s?uszny.

Kryteria uznania, ?e mia?o miejsce udzielenie pomocy pa?stwa

30 Zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE:

„Z zastrze?eniem innych postanowie? przewidzianych w traktatach wszelka pomoc przyznawana przez pa?stwo cz?onkowskie lub przy u?yciu zasobów pa?stwowych w jakiegokolwiek formie, która zak?óca [konkurencj?] lub grozi zak?óceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsi?biorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewn?trznym w zakresie, w jakim wp?ywa na wymian? handlow? mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi”.

31 Zgodnie z orzecnictwem zakwalifikowanie danego ?rodka jako pomocy pa?stwa wymaga spe?nienia wszystkich przes?anek przewidzianych w art. 107 ust. 1 TFUE (zob. wyrok Trybuna?u z dnia 24 lipca 2003 r. w sprawie C?280/00 Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, Rec. s. I?7747, pkt 74 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Przes?anki, od których art. 107 ust. 1 TFUE uzale?nia zakwalifikowanie ?rodka krajowego jako pomocy pa?stwa, s? nast?puj?ce: finansowanie tego ?rodka przez pa?stwo lub przy u?yciu zasobów pa?stwowych, korzy?ci dla przedsi?biorstwa, selektywno?? tego dzia?ania oraz jego wp?yw na wymian? handlow? mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi i wynikaj?ce z tego zak?ócenia konkurencji (wyrok Trybuna?u z dnia 15 czerwca 2006 r. w sprawach po??czonych C?393/04 i C?41/05 Air Liquide Industries Belgium, Zb.Orz. s. I?5293, pkt 28).

Metoda analityczna maj?ca zastosowanie do selektywno?ci w dziedzinie podatków

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

34 Określenie właściwego systemu prawnego, określonego jako „ramy odniesienia”, nabiera większej wagi w przypadku środków o charakterze podatkowym, ponieważ samo istnienie korzyści może być stwierdzone tylko w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem „normalnym” (ww. w pkt 33 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 56).

35 Aby móc ocenić, czy dany środek podatkowy ma charakter selektywny, należy więc zbadać, czy biorąc pod uwagę ramy odniesienia, środek ten stanowi korzyść dla niektórych przedsiębiorstw w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (ww. w pkt 33 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 56).

36 Tym niemniej jednak, nawet jeżeli, biorąc pod uwagę ramy odniesienia, zachodzi taka różnica w traktowaniu pomiędzy przedsiębiorstwami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, to z utrwalonego orzecznictwa wynika, że pojęcie pomocy państwa nie obejmuje wprowadzonych przez państwo środków różnicujących przedsiębiorstwa, a zatem a priori selektywnych, w wypadku gdy różnicowanie to wynika z charakteru lub struktury systemu podatkowego, w który środki te się wpisują (ww. w pkt 33 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 52).

37 Z powyższego wynika, że do uznania krajowego środka podatkowego za „selektywny” konieczne jest najpierw zidentyfikowanie i zbadanie systemu podatkowego, który jest w danym państwie czonkowskim 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 różnicowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu wyznaczonego systemowi podatkowemu danego państwa czonkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (wyrok Sądu z dnia 7 marca 2012 r. w sprawie T-210/02 RENV British Aggregates przeciwko Komisji, pkt 49). Jeżeli sytuacja taka zachodzi, to po trzecie, należy zbadać, czy dane państwo czonkowskie zdołało wykazać, że środek ten jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu, w który ów środek się wpisuje (ww. w pkt 33 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 53).

Obligatoryjne określenie kategorii przedsiębiorstw uprzywilejowanych w drodze rozpatrywanego środka

38 Kryterium dotyczące selektywności środka pozwala na odróżnienie pomocy państwa od stosowanych przez państwa czonkowskie ogólnych środków polityki podatkowej lub gospodarczej (zob. podobnie ww. w pkt 32 wyrok w sprawach połączonych Air Liquide Industries Belgium, pkt 32).

39 Trybunał rozstrzygnął w tym względzie, że można przyjąć, iż środek ma charakter selektywny, nawet jeżeli jego zastosowanie nie ogranicza się do dokładnie określonego sektora

gospodarki.

40 Trybuna? potwierdzi? bowiem, ?e mo?na uzna?, i? mamy do czynienia z pomoc? pa?stwa, w przypadku gdy dany ?rodek „dotyczy g?ównie” danego sektora, czy wr?cz kilku sektorów gospodarki (wyroki Trybuna?u: z dnia 12 lipca 1990 r. w sprawie C?169/84 COFAZ przeciwko Komisji, Rec. s. I?3083, pkt 22, 23; z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C?126/01 GEMO, Rec. s. I?13769, pkt 37–39).

41 Trybuna? potwierdzi? równie? selektywny charakter ?rodka maj?cego zastosowanie do przedsi?biorstw wytwarzaj?cych dobra materialne (wyrok Trybuna?u z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C?143/99 Adria?Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Rec. s. I?8365, pkt 40).

42 Trybuna? rozstrzygn?? ponadto, ?e ?rodek przysparzaj?cy korzy?ci przedsi?biorstwom znajduj?cym si? w ograniczonym geograficznie obszarze zostaje pozbawiony charakteru ogólnego ?rodka polityki podatkowej lub gospodarczej (zob. podobnie wyrok Trybuna?u z dnia 19 wrze?nia 2000 r. w sprawie C?156/98 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. s. I?6857, pkt 23).

43 S?d uzna? nawet za selektywny ?rodek maj?cy zastosowanie w ograniczonym okresie czasu. Rozstrzygn?? on bowiem, ?e selektywny jest ?rodek, który ze wzgl?du na pozostawiony przedsi?biorstwom krótki okres czasu na podj?cie kroków umo?liwiaj?cych spe?nienie warunków koniecznych do skorzystania ze? by? w rzeczywisto?ci dost?pny jedynie tym przedsi?biorstwom, które podj??y te kroki ju? wcze?niej, tym, które kroki te zaplanowa?y, oraz tym, które by?y gotowe podj?? tak? inicjatyw? w krótkim okresie czasu (zob. podobnie wyrok S?du z dnia 4 wrze?nia 2009 r. w sprawie T?211/05 W?ochy przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. II?2777, pkt 120, 121).

44 Czasami ocena tego, czy rozpatrywany ?rodek ma selektywny charakter, w mniejszym stopniu zale?y od ustalenia zakresu kategorii beneficjentów pomocy ni? od ustalenia; ma to miejsce w przypadku, gdy kategoria beneficjentów pomocy jest szczególnie obszerna czy te? zróżnicowana (zob. podobnie wyrok S?du z dnia 29 wrze?nia 2000 r. w sprawie T?55/99 CETM przeciwko Komisji, Rec. s. II?3207, pkt 39, 40, 47).

45 Z orzecznictwa przytoczonego w pkt 31–44 powy?ej wynika, ?e ustalenie zakresu kategorii przedsi?biorstw, które s? jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze rozpatrywanego ?rodka, jest warunkiem koniecznym, aby móc stwierdzi?, czy mamy do czynienia z pomoc? pa?stwa.

46 Taka wyk?adnia poj?cia selektywno?ci jest zgodna z dos?ownym brzmieniem art. 107 ust. 1 TFUE, zgodnie z którym korzy?? winna uprzywilejowywa? „niektóre przedsi?biorstw[a] lub produkcj[?] niektórych towarów”.

47 Ponadto, jak zosta?o podniesione w pkt 33 i 37 powy?ej, powo?uj?c si? na opisan? w tych punktach metod? analityczn?, Trybuna? przypomina, ?e art. 107 ust. 1 TFUE nakazuje ustalenie, czy w ramach danego systemu prawnego dany przepis krajowy mo?e sprzyja? „niektórym przedsi?biorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, które w ?wietle celu tego systemu znajduj? si? w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (ww. w pkt 33 wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, pkt 54).

48 W sytuacji za?, gdy rozpatrywany ?rodek, nawet je?li stanowi?by odst?pstwo od powszechnego czy te? „normalnego” systemu podatkowego, jest potencjalnie dost?pny dla wszystkich przedsi?biorstw, nie mo?na przeprowadzi? operacji polegaj?cej na porównaniu – przy przyj?ciu za punkt odniesienia celu realizowanego przez ten powszechny czy te? „normalny” system podatkowy – sytuacji prawnej i faktycznej, w jakiej znajduj? si? przedsi?biorstwa mog?ce

skorzysta? z tego ?rodka, z sytuacji? przedsi?biorstw, które nie mog? z niego skorzystać.

49 Z powy?szego wynika, ?e do spe?nienia warunku selektywno?ci ka?dorazowo konieczne jest okre?lenie kategorii przedsi?biorstw b?d?cych jedynymi podmiotami uprzywilejowanymi w drodze rozpatrywanego ?rodka, a w okre?lonym w pkt 48 powy?ej przypadku wniosek o tej selektywno?ci nie mo?e opiera? si? jedynie na stwierdzeniu, i? w jego drodze ustanowione zosta?o odst?pstwo od powszechnego czy te? „normalnego” systemu opodatkowania.

50 Ponadto to do Komisji nale?y wykazanie, ?e dany ?rodek wprowadza rozró?nienia mi?dzy przedsi?biorstwami, które znajduj? si? – z punktu widzenia celu tego ?rodka – w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (wyrok Trybuna?u z dnia 8 wrze?nia 2011 r. w sprawie C?279/08 P Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I?7671, pkt 62).

51 W ww. w pkt 50 wyroku Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 63, Trybuna? stwierdzi? za?, ?e Komisja w zakwestionowanej w tamtej sprawie decyzji w wystarczaj?cym pod wzgl?dem prawnym stopniu wykaza?a, i? tylko konkretna grupa du?ych przedsi?biorstw przemys?owych uczestnicz?cych w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi czerpa?a niedost?pne dla innych przedsi?biorstw korzy?ci. W sprawie zako?czonej wydaniem ww. wyroku Komisja zdo?a?a zatem wykaza?, ?e rozpatrywany w niej ?rodek stosowany by? w sposób selektywny wobec niektórych przedsi?biorstw lub produkcji niektórych towarów.

52 Tak samo w ww. w pkt 33 wyroku w sprawie Komisja i Hiszpania przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczonemu Królestwu, pkt 96, Trybuna? stwierdzi?, ?e Komisja w zakwestionowanej w tamtej sprawie decyzji w wystarczaj?cym pod wzgl?dem prawnym stopniu wykaza?a, i? selektywne korzy?ci przysparzane by?y tylko niektórym przedsi?biorstwom, a mianowicie spółkom „offshore”.

53 W niniejszym przypadku nale?y zatem oceni?, czy ró?nego rodzaju wzgl?dy, na których opar?a si? w zaskar?onej decyzji Komisja, aby wyci?gn?? na ich podstawie wniosek o selektywno?ci spornego ?rodka, ponownie przedstawione przez ni? w ramach post?powania s?dowego, rzeczywi?cie pozwalaj? na ustalenie, i? ?rodek ten ma taki w?a?nie charakter.

54 W pierwszej kolejno?ci Komisja w zaskar?onej decyzji wyci?gn??a wniosek o selektywno?ci spornego ?rodka przede wszystkim na podstawie okoliczno?ci, i? ustanawia? on odst?pstwo od ram odniesienia. Instytucja ta wskaza?a bowiem, ?e przyj?tymi przez ni? w celu przeprowadzenia oceny selektywnego charakteru spornego ?rodka ramami odniesienia by? „ogólny hiszpa?ski system podatku od osób prawnych, a dok?adnie przepisy dotycz?ce traktowania pod wzgl?dem podatkowym finansowej warto?ci firmy, zawarte w tym systemie podatkowym” (motyw 118 zaskar?onej decyzji). „Tytu?em wst?pu i uzupe?nienia” Komisja uzna?a, ?e sporny ?rodek stanowi odst?pstwo od hiszpa?skiego systemu rachunkowo?ci (motyw 121 zaskar?onej decyzji). Podnios?a ona ponadto, ?e sporny ?rodek skutkowa? zastosowaniem wobec opodatkowanych w Hiszpanii przedsi?biorstw nabywaj?cych udzia?y w spółkach maj?cych siedzib? poza granicami tego kraju odmiennego pod wzgl?dem podatkowym traktowania ni? to maj?ce zastosowanie w przypadku opodatkowanych w Hiszpanii przedsi?biorstw nabywaj?cych udzia?y w spółkach maj?cych siedzib? w tym kraju, nawet je?li te dwie kategorie przedsi?biorstw znajdowa?yby si? w porównywalnych sytuacjach (motywy 122 i 136 zaskar?onej decyzji). Ze wzgl?du na istnienie takiego rodzaju ró?nicy w traktowaniu Komisja dosz?a do wniosku, ?e sporny ?rodek „stanowi[?] wyj?tek od systemu referencyjnego” (motyw 125 zaskar?onej decyzji).

55 Instytucja ta zastosowa?a zatem w zaskar?onej decyzji metod? analityczn?, która zosta?a opisana w pkt 33–37 powy?ej.

56 Jak s?uszenie za? twierdz? skar??ce, zastosowanie opisanej w pkt 33–37 powy?ej metody

analitycznej nie może w niniejszym przypadku doprowadzić do wyłączenia wniosku o selektywności spornego środka. Nawet gdyby bowiem istnienie odstępstwa czy wyjątku od określonych przez Komisję ram odniesienia zostało wykazane, nie wystarcza ono samo w sobie do wykazania na jego podstawie, że sporny środek sprzyja „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, jeżeli środek ten jest a priori dostępny dla wszystkich przedsiębiorstw.

57 Należy bowiem przede wszystkim podnieść, że sporny środek ma zastosowanie w przypadku wszystkich operacji nabycia wynoszących co najmniej 5% udziałów w zagranicznych przedsiębiorstwach, pod warunkiem iż udziały te pozostają następnie w całości nabywcy przez nieprzerwany okres co najmniej jednego roku. Nie dotyczy on zatem żadnej szczególnej kategorii przedsiębiorstw czy towarów, a tylko pewnej kategorii operacji gospodarczych.

58 Prawdą jest, że w pewnych przypadkach przedsiębiorstwa mogą zostać de facto wykluczone z zakresu zastosowania środka, który poza tym należyoby uznać za środek o charakterze ogólnym (zob. podobnie wyrok Trybunału z dnia 10 grudnia 1969 r. w sprawach połączonych 6/69 i 11/69 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 523, pkt 20, 21; ww. w pkt 33 wyrok w sprawach połączonych Komisja i Hiszpania przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczonemu Królestwu, pkt 101, 107).

59 W niniejszym przypadku przedsiębiorstwo, aby móc skorzystać ze spornego środka, musi dokonać nabycia akcji zagranicznej spółki (motywy 26 i 32 zaskarżonej decyzji).

60 Należy podnieść, że tego rodzaju operacja o czysto finansowym charakterze nie oznacza a priori dla przedsiębiorstwa nabywającego te udziały konieczności wprowadzenia zmian w zakresie prowadzonej przez nie działalności, i wreszcie, co do zasady, nakłada na to przedsiębiorstwo odpowiedzialność ograniczoną jedynie do wysokości zrealizowanej inwestycji.

61 W tym względzie należy przypomnieć, że środek, który jest stosowany niezależnie od rodzaju prowadzonej przez przedsiębiorstwa działalności, nie jest a priori selektywny (zob. podobnie ww. w pkt 41 wyrok w sprawie Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, pkt 36).

62 Ponadto w ramach spornego środka nie ustalono żadnej minimalnej kwoty odpowiadającej określonemu w pkt 57 powyżej progowi 5% udziałów i, co za tym idzie, korzystanie zeń nie jest zastrzeżone jedynie dla przedsiębiorstw dysponujących wystarczającymi w tym względzie zasobami finansowymi – w odróżnieniu od środka rozpatrywanego w zakończonych wyrokiem Sądu z dnia 9 września 2009 r. sprawach połączonych od T-227/01 do T-229/01, T-265/01, T-266/01 i T-270/01 Diputación Foral de Álava i in. przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. II-3029, pkt 161, 162.

63 W ramach spornego środka przewidziano wreszcie, że ulga podatkowa jest przyznawana w przypadku spełnienia warunku związanego z nabyciem konkretnych dóbr gospodarczych, czyli udziałów w zagranicznych spółkach.

64 W ww. w pkt 42 wyroku w sprawie Niemcy przeciwko Komisji, pkt 22, Trybunał rozstrzygnął, że ulga podatkowa, z której korzystają podatnicy sprzedający pewne dobra gospodarcze i mogący w przypadku dokonania nabycia udziałów w spółkach kapitałowych mających siedzibę w pewnych regionach odjąć wynikający z tej transakcji zysk, przysparza tym podatnikom korzyści, która, jako mająca ogólny charakter, środek znajdujący bez rozróżnienia zastosowanie do wszystkich podmiotów gospodarczych, nie stanowi pomocy w rozumieniu odpowiednich postanowień traktatowych.

65 Sporny ?rodek nie wyklucza wi?c a priori ?adnej kategorii przedsi?biorstw z zakresu swego zastosowania.

66 Nawet zatem uzna?, i? nawet przy za?o?eniu, ?e sporny ?rodek ustanawia odst?pstwo od przyj?tych przez Komisj? ram odniesienia, okoliczno?? ta nie mo?e w ka?dym razie stanowi? podstawy ustalenia, ?e ?rodek ten sprzyja „niekt?rym przedsi?biorstwom lub produkcji niekt?rych towar?w” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

67 W drugiej kolejno?ci Komisja wskaza?a, ?e „[sporny] ?rodek jest selektywny, poniewa? faworyzuje jedynie pewne grupy przedsi?biorstw, kt?re dokonuj? okre?lonych inwestycji za granic?” (motyw 102 zaskar?onej decyzji). Podnosi ona, ?e ?rodek, z kt?rego korzysta?y jedynie te przedsi?biorstwa, kt?re spe?nia?y warunki jego przyznania, by? selektywny „z mocy prawa” i nie by?o konieczno?ci upewniania si?, i? to ze wzgl?du na wywierane przeze? skutki ?rodek ten mo?e przysparza? korzy?ci jedynie niekt?rym przedsi?biorstwom czy te? w odniesieniu do produkcji niekt?rych towar?w.

68 Jednak z tego podniesionego w zaskar?onej decyzji wzgl?du nie mo?na bynajmniej ustali?, ?e sporny ?rodek mia? selektywny charakter.

69 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem art. 107 ust. 1 TFUE wprowadza bowiem rozr?nienie pomi?dzy interwencjami pa?stwowymi w zale?no?ci od ich skutk?w (wyroki Trybuna?u: z dnia 2 lipca 1974 r. w sprawie 173/73 W?ochy przeciwko Komisji, Rec. s. 709, pkt 27; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C?159/01 Niderlandy przeciwko Komisji, Rec. s. I?4461, pkt 51). Ocen? tego, czy rozpatrywany ?rodek stanowi pomoc pa?stwa w szczeg?lno?ci ze wzgl?du na to, ?e jest selektywny, nale?y zatem przeprowadza? na podstawie wywieranych przeze? skutk?w (zob. podobnie ww. w pkt 33 wyrok w sprawach po??czonych Komisja i Hiszpania przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczonemu Kr?lestwu, pkt 87, 88).

70 Ponadto w wyroku z dnia 29 marca 2012 r. w sprawie C?417/10 3M Italia, pkt 42, Trybuna? rozstrzygn??, ?e okoliczno??, i? jedynie podatnicy spe?niaj?cy warunki zastosowania rozpatrywanego ?rodka mog? z niego skorzysta?, nie mo?e sama w sobie przyznawa? temu ?rodkowi selektywnego charakteru.

71 Wreszcie w ww. w pkt 33 wyroku w sprawach po??czonych Komisja i Hiszpania przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczonemu Kr?lestwu, pkt 103, 104, 107, Trybuna? rozstrzygn??, ?e zr?nicowanie podatkowe nie musi przes?dza? o istnieniu pomocy i ?e do zakwalifikowania go jako pomoc konieczne jest, aby by? w stanie okre?li? szczeg?ln? kategori? przedsi?biorstw, kt?re mo?na odr?ni? ze wzgl?du na ich cechy szczeg?lne.

72 Tymczasem zaproponowane przez Komisj? podej?cie mo?e, w odr?nieniu od sytuacji, kt?rej dotyczy?o orzecznictwo wspomniane w pkt 71 powy?ej, doprowadzi? do wyci?gni?cia wniosku o selektywno?ci wszystkich ?rodk?w podatkowych, z kt?rych korzystanie jest uzale?nione od spe?nienia pewnych warunk?w, je?li b?d?ce ich beneficjentami przedsi?biorstwa nie mia?y ?adnej wsp?lnej pozwalaj?cej na odr?nienie ich od innych przedsi?biorstw cechy szczeg?lnej innej ni? ta, i? mog? one spe?ni? warunki, od kt?rych uzale?nione jest przyznanie danego ?rodka.

73 W trzeciej kolejno?ci w motywie 154 zaskar?onej decyzji Komisja stwierdzi?a, i? „uwa?a, ?e w omawianej sprawie kwestionowany ?rodek ma na celu u?atwia? eksport kapita?u poza Hiszpani?, aby wzmocni? pozycj? hiszpa?skich przedsi?biorstw za granic?, a w konsekwencji poprawi? konkurencyjno?? beneficjent?w systemu”.

74 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e ?rodek krajowy, kt?ry przynosi korzy?? wszystkim

bez wyjątku przedsiębiorstwom na terytorium kraju, nie może stanowić pomocy państwa ze względu na spełnienie przez to kryterium selektywności (ww. w pkt 41 powyżej wyrok w sprawie *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, pkt 35).

75 Choć więc ocena określonego w art. 107 ust. 1 TFUE warunku dotyczącego wywierania wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi polega na zbadaniu tego, czy przedsiębiorstwa czy towary z danego państwa członkowskiego są uprzywilejowane w stosunku do przedsiębiorstw czy towarów z innych państw członkowskich, to określony w tym samym ustępie tego artykułu warunek dotyczący selektywności może być oceniany jedynie na poziomie jednego państwa członkowskiego w ramach analizy źródnicowania traktowania przedsiębiorstw czy towarów z tego jednego państwa (zob. podobnie wyrok Trybunału z dnia 11 listopada 2004 r. w sprawie C-73/03 *Hiszpania przeciwko Komisji*, niepublikowany w Zbiorze, pkt 28).

76 Następnie pozbawiona znaczenia dla wyników przeprowadzanej analizy kryterium selektywności jest okoliczność, że dany rodzaj sprzyja przedsiębiorstwom opodatkowanym w jednym państwie członkowskim w porównaniu z przedsiębiorstwami opodatkowanymi w innych państwach członkowskich, w szczególności ze względu na to, iż ułatwia on nabywanie przez przedsiębiorstwa mające siedzibę w tym państwie członkowskim udziałów w kapitale spółek mających siedzibę za granicą tego państwa.

77 Niewątpliwie w ww. w pkt 58 wyroku w sprawach połączonych *Komisja przeciwko Francji*, pkt 20, Trybunał rozstrzygnął, że stanowi pomoc państwa korzyść przyznawana „na rzecz wyjącznie eksportowanych produktów krajowych w celu ułatwienia im konkurencji w innych państwach członkowskich z produktami pochodzącymi z tych wariantów państw”. Jednak to powołanie się na produkty pochodzące z innych państw członkowskich związane było z warunkiem dotyczącym wywierania wpływu na konkurencję i wymianę handlową.

78 Za przyjęciem takiej wykładni ww. w pkt 58 wyroku w sprawach połączonych *Komisja przeciwko Francji* przemawia również wydany w dniu 7 czerwca 1988 r. wyrok w sprawie 57/86 *Grecja przeciwko Komisji*, Rec. s. 2855, pkt 8, w którym Trybunał, analizując kryterium związane z selektywnością, nie wprowadził rozróżnienia pomiędzy produktami krajowymi a produktami z innych państw członkowskich. Tak samo w wydanym w dniu 15 lipca 2004 r. wyroku w sprawie C-501/00 *Hiszpania przeciwko Komisji*, Zb.Orz. s. I-6717, pkt 120, Trybunał nie wziął, w ramach badania selektywności rodzaju, pod uwagę rozróżnienia pomiędzy produktami krajowymi a produktami z innych państw członkowskich.

79 Z orzecznictwa tego wynika, że stwierdzenie selektywnego charakteru 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.

80 Z powyższego wynika, że wskazany w cytowanym w pkt 73 powyżej motywie 154 zaskarżonej decyzji związek pomiędzy eksportem kapitału a eksportem towaru pozwala jedynie, przy założeniu, że jego istnienie zostanie ustalone, na stwierdzenie wywierania wpływu na konkurencję i wymianę handlową, a nie – selektywnego charakteru spornego rodzaju, który należy poddać ocenie w krajowych ramach odniesienia.

81 W czwartej kolejności na podstawie powoływanego przez Komisję orzecznictwa nie można wyciągnąć wniosku, że sądy Unii przyznały już, iż rodzaj podatkowy może zostać uznany za selektywny bez ustalenia, czy sprzyja on szczególnej kategorii przedsiębiorstw czy towarów, wykluczając z zakresu swego stosowania inne przedsiębiorstwa czy te inne towary.

82 Trybuna? rozstrzygn?? ju? bowiem, ?e pomoc stanowi preferencyjna stopa redyskontowa w eksporcie przyznawana przez pa?stwo na rzecz wy??cznie eksportowanych produktów krajowych w celu u?atwienia im konkutowania w innych pa?stwach cz?onkowskich z produktami pochodz?cymi z tych w?a?nie pa?stw (ww. w pkt 58 wyrok w sprawach po??czonych Komisja przeciwko Francji, pkt 20), a sp?ata odsetek kredytu na dzia?alno?? eksportow? (ww. w pkt 78 wyrok w sprawie Grecja przeciwko Komisji, pkt 8) oraz ulga podatkowa, z której mog? korzysta? jedynie przedsi?biorstwa prowadz?ce dzia?alno?? eksportow? i dokonuj?ce pewnych okre?lonych w ramach rozpatrywanych ?rodków inwestycji (ww. w pkt 78 wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie Hiszpania przeciwko Komisji, pkt 120), spe?niaj? warunek selektywno?ci.

83 W trzech ww. w pkt 82 wyrokach kategoria przedsi?biorstw b?d?cych beneficjentami danego ?rodka, na podstawie której mo?na wyci?gn?? wniosek o selektywno?ci tego ?rodka, obejmuje przedsi?biorstwa prowadz?ce dzia?alno?? w zakresie eksportu.

84 Nale?y za? uzna?, ?e kategoria przedsi?biorstw prowadz?cych dzia?alno?? w zakresie eksportu, nawet je?li jest ? przyk?adowo z tego samego wzgl?du co kategoria przedsi?biorstw wytwarzaj?cych dobra materialne (zob. pkt 41 powy?ej) ? wyj?tkowo obszerna, to jednak obejmuje przedsi?biorstwa, które mo?na odró?ni? ze wzgl?du na wspólne im cechy charakterystyczne zwi?zane z prowadzon? przez nie dzia?alno?ci? w zakresie eksportu.

85 Na podstawie przytoczonego w pkt 82 powy?ej orzecznictwa dotycz?cego przedsi?biorstw prowadz?cych dzia?alno?? eksportow? nie mo?na zatem wyci?gn?? wniosku, ?e s?dy Unii przyzna?y, i? ?rodek podatkowy mo?e zosta? uznany za selektywny bez okre?lenia szczególnej kategorii przedsi?biorstw czy towarów, które mo?na odró?ni? ze wzgl?du na posiadane przez nie cechy szczególne.

86 Analizy tej nie mo?e obali? podniesiony przez Komisj? argument oparty na tym, ?e w sprawie zako?czonej wydaniem w dniu 15 lipca 2004 r. ww. w pkt 78 wyroku w sprawie Hiszpania przeciwko Komisja rozpatrywana w tym wyroku ulga podatkowa dotyczy?a w szczególno?ci wykupu udziałów w spó?kach zagranicznych. Warunkiem skorzystania z tej ulgi by?o bowiem nabycie przez przedsi?biorstwa udziałów w spó?kach bezpo?rednio zaanga?owanych w eksport towarów i us?ug. Ponadto zakres zastosowania ?rodka uznanego przez Trybuna? w tamtej sprawie za selektywny nie ogranicza? si? do takich operacji nabywania udziałów, lecz obejmowa? równie? inne rodzaje dzia?alno?ci eksportowej: tworzenie oddzia?ów lub sta?ych przedstawicielstw za granic?, ustanawianie filii bezpo?rednio zaanga?owanych w eksport towarów i us?ug, a tak?e koszty reklamy poniesione w zwi?zku z lansowaniem produktów, wej?cie na zagraniczne rynki i ich analiz? oraz uczestnictwo w targach, wystawach i innych podobnych wydarzeniach. Korzy?? przysporzona przez ?rodek rozpatrywany w sprawie zako?czonej wydaniem ww. wyroku by?a zatem, w odró?nieniu od sytuacji zachodz?cej a priori w niniejszym przypadku, zarezerwowana dla niektórych przedsi?biorstw, a mianowicie tych prowadz?cych dzia?alno?? eksportow?.

87 Z ca?oksza?tu powy?szych wzgl?dów wynika zatem, ?e Komisja, opieraj?c si? na przyj?tych przez ni? podstawach, nie wykaza?a, i? sporny ?rodek by? selektywny.

88 Uznaj?c go zatem za takowy, Komisja dopu?ci?a si? b??dnego zastosowania postanowie? art. 107 ust. 1 TFUE.

89 Badany zarzut jest zatem zasadny. Nale?y wi?c, bez konieczno?ci badania innych zarzutów podniesionych przez skar??ce na poparcie ??dania g?ównego, stwierdzi? niewa?no?? art. 1 ust. 1 zaskar?onej decyzji.

W przedmiocie ??da? stwierdzenia niewa?no?ci art. 4 zaskar?onej decyzji

90 Podniesione przez skar??ce ??dania dotycz?ce konkretnie stwierdzenia niewa?no?ci art. 4 zaskar?onej decyzji opieraj? si? na zakwestionowaniu regulacji przej?ciowej ustanowionej przez Komisj? w tej decyzji w celu odzyskania rozpatrywanej pomocy. Skar??ce podwa?aj? w szczeg?lnoci dat? przyj?t? jako punkt odniesienia dla ustalenia tego, co stanowi pomoc, jak? nale?y odzyska?. W drodze skierowanych przeciwko temu artyku?owi ??da? podniesionych „tytu?em ewentualnym” skar??ce chc? zatem ograniczy? mo?liwo?ci odzyskania przyznanej im pomocy, na wypadek gdyby po ustosunkowaniu si? przez S?d do ??da? podniesionych przez nie w pierwszej kolejno?ci pozosta?a jeszcze jakakolwiek mo?liwo?? odzyskania tej pomocy. ??dania podniesione przez skar??ce w pierwszej kolejno?ci nale?y wi?c rozumie? jako zmierzaj?ce do uzyskania zniesienia jakiejkolwiek mo?liwo?ci odzyskania pomocy, a zatem, w ka?dym razie, do stwierdzenia niewa?no?ci art. 4 zaskar?onej decyzji.

91 Ponadto zbyt formalistyczne by?o przyj?cie, ?e w drodze ??da? podniesionych w pierwszej kolejno?ci skar??ce nie zamierzaj? uzyska? stwierdzenia niewa?no?ci art. 4 zaskar?onej decyzji, który stanowi podstaw? prawn? odzyskania pomocy, nawet je?li dopuszczalne jest zakwestionowanie tej decyzji przez skar??ce jedynie w takim zakresie, w jakim odzyskanie pomocy mo?e dotyczy? w?a?nie ich (zob. podobnie wyrok Trybuna?u z dnia 9 czerwca 2011 r. w sprawach po??czonych C?71/09 P, C?73/09 P i C?76/09 P Comitato „Venezia vuole vivere” i in. przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I?4727, pkt 56).

92 Nale?y zatem uzna?, ?e cho? skar??ce podnios?y ??danie stwierdzenia niewa?no?ci dotycz?cego odzyskania pomocy art. 4 zaskar?onej decyzji jedynie „tytu?em ewentualnym”, to jednak zmierzaj? one do uzyskania, w tym równie? w ramach ??da? podniesionych w pierwszej kolejno?ci, stwierdzenia niewa?no?ci przepisu stanowi?cego podstaw? prawn? odzyskania udzielonej im pomocy.

93 Zasadno?? przeanalizowanego powy?ej zarzutu dotycz?cego braku selektywno?ci spornego ?rodka skutkuje zatem stwierdzeniem niewa?no?ci nie tylko art. 1 ust. 1 zaskar?onej decyzji, w której Komisja stwierdzi?a istnienie pomocy, lecz równie? art. 4 tej decyzji, w którym instytucja ta nakaza?a odzyskanie tej pomocy.

W przedmiocie kosztów

94 Zgodnie z art. 87 § 2 regulaminu post?powania przed S?dem kosztami zostaje obci??ona, na ??danie strony przeciwnej, strona przegrywaj?ca spraw?. Poniewa? skar??ce wnios?y o obci??enie Komisji kosztami post?powania, a ta przegra?a spraw?, nale?y obci??y? j? kosztami post?powania.

Z powy?szych wzgl?dów

S?D (druga izba w sk?adzie powi?kszonym)

orzeka, co nast?puje:

- 1) **Stwierdza si? niewa?no?? art. 1 ust. 1 oraz art. 4 decyzji Komisji 2011/282/UE z dnia 12 stycznia 2011 r. w sprawie amortyzacji podatkowej finansowej warto?ci firmy w zwi?zku z nabyciem udzia?ów w zagranicznych przedsi?biorstwach C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) wdro?onej przez Hiszpani?.**
- 2) **Komisja Europejska zostaje obci??ona kosztami post?powania.**

Martins Ribeiro

Forwood

Bieli?nas

Gervasoni

Madise

Wyrok og?oszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 7 listopada 2014 r.

Podpisy

* J?zyk post?powania: hiszpa?ski.