

Selektywność systemu podatkowego na potrzeby art. 107 ust. 1 TFUE a równe traktowanie i dyskryminacja.

Glosa do wyroku TS z 21 grudnia 2016 r.
w sprawach połączonych C-20/15 P i C-21/15 P

*Komisja Europejska przeciwko World Duty Free Group SA (C-20/15 P)
oraz Banco Santander SA (C-21/15 P) i Santusa Holding SL (C-21/15 P)*

Spis treści

- I. Tezy wyroku
- II. Omówienie stanu faktycznego i przebiegu sprawy
- III. Komentarz do wyroku
- IV. Kontekst orzeczniczy i dalszy rozwój orzecznictwa

Słowa kluczowe: dyskryminacja; ogólna zasada równego traktowania; prawo Unii Europejskiej; selektywność; system podatkowy.

JEL: K21, K29, K41, K42

I. Tezy wyroku¹

1. W celu udowodnienia selektywności systemu podatkowego istotna jest tylko okoliczność, że środek – niezależnie od jego postaci lub zastosowanej techniki regulacyjnej – skutkuje tym, że stawia przedsiębiorstwa będące beneficjentami w korzystniejszej sytuacji niż inne przedsiębiorstwa, mimo że wszystkie te przedsiębiorstwa znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celu przyświecającego danemu systemowi podatkowemu. Nie można ponadto wymagać, by w celu udowodnienia selektywności takiego środka Komisja określiła pewne szczególne i swoiste cechy charakterystyczne wspólne przedsiębiorstwom będącym beneficjentami korzyści podatkowej, które to cechy pozwalają je odróżnić od przedsiębiorstw wykluczonych z zakresu zastosowania tej korzyści (pkt 78 i 79 wyroku).
2. Badanie selektywności należy przeprowadzić w rygorystyczny i wystarczająco uzasadniony sposób, aby umożliwić kompletną kontrolę sądową, między innymi w kwestii porównywalności sytuacji podmiotów gospodarczych korzystających ze środka z sytuacją podmiotów gospodarczych, które są wykluczone z zakresu zastosowania danego środka oraz w stosownym wypadku w przedmiocie wskazanego przez dane państwo członkowskie uzasadnienia nierównego traktowania (pkt 94 wyroku).

¹ Opracowanie własne autora.

3. Środek mający na celu uprzywilejowanie eksportu może zostać uznany za selektywny m.in. wtedy, gdy 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 przyświecającego danemu systemowi podatkowemu, dokonują operacji tego samego rodzaju na terytorium kraju (pkt 119 wyroku).

II. Omówienie stanu faktycznego i przebiegu sprawy

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawach połączonych C-20/15 P i C-21/15 P *Komisja Europejska przeciwko World Duty Free Group SA (C-20/15 P) oraz Banco Santander SA (C-21/15 P) i Santusa Holding SL (C-21/15 P)*², został wydany w wyniku dwóch odwołań wniesionych w dniu 19 stycznia 2015 r. w trybie art. 56 statutu TSUE przez Komisję Europejską od wyroków Sądu z dnia 7 listopada 2014 roku, wydanych w składach powiększonych w sprawach *Autogrill España, SA przeciwko Komisji Europejskiej*³ oraz *Banco Santander, SA i Santusa Holding, SL przeciwko Komisji Europejskiej*⁴. Trybunał orzekł w składzie Wielkiej Izby.

Przedmiotowa sprawa dotyczyła środka pomocy państwa w formie systemu pomocy, wprowadzonego do hiszpańskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Środek polegał na tym, 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 płatnikiem. Za „przedsiębiorstwo zagraniczne” uznawane było przedsiębiorstwo opodatkowane podatkiem identycznym z tym, jaki znajduje zastosowanie w Hiszpanii i osiągające swe przychody głównie z działalności prowadzonej za granicą.

Komisja w swoich decyzjach uznała sporny środek za wprowadzony niezgodnie z prawem (tj. z naruszeniem obecnego art. 108 ust. 3 zd. 3 TFUE) i częściowo niezgodny ze wspólnym (obecnie wewnętrznym) rynkiem. Komisja nakazała również Hiszpanii odzyskanie spornej pomocy wraz z odsetkami obliczonymi na podstawie rozporządzenia Komisji (WE) nr 794/2004⁵, o tyle, o ile pomoc indywidualna udzielona w ramach tego programu pomocy nie spełniała warunków zwolnienia grupowego lub pomocy *de minimis*⁶. W wyniku skarg wniesionych przez *Autogrill España* oraz *Banco Santander* i *Santusa Holding* Sąd zważył, że Komisja błędnie zastosowała art. 87 ust. 1 TWE (*Autogrill España*) oraz art. 107 ust. 1 TFUE (*Banco Santander* i *Santusa*). Sąd stwierdził nieważność decyzji Komisji w zaskarżonej części (tj. istnienia pomocy i ewentualnie jej

² ECLI:EU:C:2016:981; dalej: *Komisja/World Duty Free Group SA i in.*

³ Wyr. Sądu z 7.11.2014 r. w sprawie T-219/10 *Autogrill España, SA przeciwko Komisji Europejskiej*, ECLI:EU:T:2014:939; dalej: *Autogrill España*.

⁴ Wyr. Sądu z 7.11.2014 r. w sprawie T-399/11 *Banco Santander, SA i Santusa Holding, SL przeciwko Komisji Europejskiej*, ECLI:EU:T:2014:938; dalej: *Banco Santander i Santusa*.

⁵ Obecnie rozporządzenie Komisji (WE) nr 794/2004 z 21.04.2004 r. w sprawie wykonania rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE 2004 L 140/1).

⁶ Por. dec. Komisji 2011/5/WE z 28.10.2009 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. Urz. UE 2011 L 7/48), a także decyzja Komisji 2011/282/UE z 12.01.2011 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. Urz. UE L 135/1).

zwrotu), przy czym rozpoznał i uwzględnił zarzut naruszenia normy wynikającej z obecnego art. 107 ust. 1 TFUE, w części dotyczącej pojęcia selektywności – ustalenia, że sporny środek sprzyja niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Sąd zważył tytułem *ratio*, że stwierdzenie selektywności środka opiera się na różnicy w traktowaniu poszczególnych kategorii przedsiębiorstw podlegających prawodawstwu jednego i tego samego państwa członkowskiego, a nie na traktowaniu przedsiębiorstw z danego państwa członkowskiego w sposób odmienny niż traktowane są przedsiębiorstwa z innych państw członkowskich⁷. Co więcej, dla ustalenia czy dany środek jest selektywny nie wystarczyło, że domniemani beneficjenci byli przedsiębiorstwami prowadzącymi działalność w zakresie eksportu, a konieczne było zdaniem Sądu sprawdzenie czy sprzyja on szczególnej kategorii przedsiębiorstw czy towarów, wykluczając z zakresu swego stosowania inne przedsiębiorstwa czy też inne towary⁸.

Wyroki te zostały zaskarżone przez Komisję, która zarzuciła Sądowi obrazę art. 107 ust. 1 TFUE w dwóch częściach, tj. że Sąd dopuścił się naruszenia prawa, nakładając na nią obowiązek ustalenia grupy przedsiębiorstw mających swoiste cechy charakterystyczne w celu wykazania selektywnego charakteru środka, a także 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 kapitału⁹.

Rzecznik Generalny (RG) Melchior Wathelet przedstawił Trybunałowi w dniu 28 lipca 2016 r. opinię¹⁰, w której zalecił uchylenie obu wyroków w całości oraz zwrócenie spraw do ponownego rozpoznania Sądowi. RG Wathelet wskazał, że jego zdaniem art. 107 ust. 1 TFUE obejmuje środki odnoszące się do typu czynności prawnej (transakcji), a nie bezpośrednio do przedsiębiorstw, a kryterium selektywności nie wymaga określenia kategorii przedsiębiorstw, które można odróżnić ze względu na ich cechy szczególne, które sprawiałyby, że tylko te przedsiębiorstwa są uprzywilejowane przez dany środek podatkowy. Ponadto, według Rzecznika sporny środek jest selektywny, ponieważ przysparza on korzyści przedsiębiorstwom dokonującym transakcji transgranicznych, a nie przysparza ich przedsiębiorstwom dokonującym takich samych transakcji na poziomie krajowym. RG dodał, że „kryterium selektywności dotyczy istnienia dyskryminacji, czyli nieuzasadnionego, zróżnicowanego obciążenia podatkowego przedsiębiorstw znajdujących się z punktu widzenia celu, któremu służy system podatkowy tego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej¹¹”. Rzecznik tytułem uzupełniającego wskazał, że środek podatkowy jest selektywny, jeżeli przysparza korzyści przedsiębiorstwom dokonującym transakcji transgranicznych, lecz nie przedsiębiorstwom dokonującym porównywalnych transakcji na poziomie krajowym.

Trybunał Sprawiedliwości w omawianym wyroku potwierdził, że selektywność jest konstytutywna dla pojęcia „pomocy państwa”, którego wszystkie przesłanki muszą być jednocześnie

⁷ Sprawa *Autogrill España* powyżej, pkt 75, sprawa *Banco Santander i Santusa* powyżej, pkt 79. Zdaniem Sądu bez znaczenia dla wyników przeprowadzonej analizy kryterium selektywności była też okoliczność, że dany środek sprzyja przedsiębiorstwom opodatkowanym w jednym państwie członkowskim w porównaniu z przedsiębiorstwami opodatkowanymi w innych państwach członkowskich, w szczególności ze względu na to, iż ułatwia on nabywanie przez przedsiębiorstwa mające siedzibę w tym państwie członkowskim udziałów w kapitale spółek mających siedzibę za granicą tego państwa (pkt 72 i 76 tamże).

⁸ Pkt 81 i 85 tamże.

⁹ Por. zarzuty odwołania Komisji od wyr. w sprawie *Autogrill España* (Dz. Urz. UE 2015 C 81/10-11), a także *Banco Santander i Santusa* (Dz. Urz. UE C 81/11).

¹⁰ Opinia Rzecznika Generalnego M. Watheleta, przedstawiona w dniu 28.07.2016 r., ECLI:EU:C:2016:624.,

¹¹ Pkt 131 opinii.

spełnione. Trybunał wskazał również, że ocena warunku selektywności 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 przyświecającego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i „tym samym poddany odmiennemu traktowaniu, które może zostać zasadniczo uznane za dyskryminacyjne (pkt 53 i 54)”. Zdaniem Trybunału, istotnym kryterium dla selektywności jest czy dany środek wprowadza wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego wchodzącemu w grę ogólnemu systemowi podatkowemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, zróżnicowanie, które nie jest uzasadnione charakterem i strukturą tego systemu (pkt 60).

Trybunał następnie wbrew Sądowi zastrzegł po przywołaniu swojego orzecznictwa i rozumowania Sądu, że „dodatkowego wymogu w postaci określenia szczególnej kategorii”, który to wymóg występowałby 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 stanowiącego odstępstwo od powszechnego systemu podatkowego stanowi dyskryminacyjne traktowanie w stosunku do tych podmiotów”, nie można wywieść z dotychczasowego orzecznictwa (pkt 71). O ile w celu udowodnienia selektywności środka podatkowego zdaniem Trybunału nie zawsze konieczne jest, by środek ten miał charakter odstępstwa od powszechnego systemu podatkowego, okoliczność, że ma on taki charakter, jest zdecydowanie istotna dla tego celu, gdy wynika z niej, iż odróżnia się dwie kategorie podmiotów gospodarczych, które są *a priori* poddane zróżnicowanemu traktowaniu, czyli podmioty gospodarcze objęte środkiem stanowiącym odstępstwo oraz podmioty gospodarcze, które nadal podlegają powszechnemu systemowi podatkowemu, mimo że te dwie kategorie znajdują się w porównywalnej sytuacji w świetle celu przyświecającego wspomnianemu systemowi. Nie można ponadto wymagać zdaniem TS od Komisji, by w celu udowodnienia selektywności środka Komisja określiła pewne szczególne i swoiste cechy charakterystyczne wspólne przedsiębiorstwom będącym beneficjentami korzyści podatkowej, które to cechy pozwalają je odróżnić od przedsiębiorstw wykluczonych z zakresu zastosowania tej korzyści (pkt 77–78).

W podsumowaniu tych rozważań Trybunał wyraził tezę I omawianego wyroku w pkt 79 orzeczenia. Otóż, w wypadku konieczności ustalenia selektywności systemu pomocy takiego, jak w sprawie (a więc nieselektywnego ze swojej istoty lub *prima facie* oraz nieokreślającego beneficjentów w sposób indywidualny lub konkretny) istotna jest tylko okoliczność, że środek – niezależnie od jego postaci lub zastosowanej techniki regulacyjnej – skutkuje tym, że stawia przedsiębiorstwa będące beneficjentami w korzystniejszej sytuacji niż inne przedsiębiorstwa, mimo że wszystkie te przedsiębiorstwa znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celu przyświecającego danemu systemowi podatkowemu.

TS wskazał dodatkowo w pkt 86, 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 przyświecającego 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”.

TS podsumował pierwszą część zarzutu w ten sposób (pkt 94, teza II), że „choć badanie selektywności należy przeprowadzić w rygorystyczny i wystarczająco uzasadniony sposób, aby umożliwić kompletną kontrolę sądową, między innymi w kwestii porównywalności sytuacji podmiotów gospodarczych korzystających ze środka z sytuacją podmiotów gospodarczych, które są wykluczone z zakresu zastosowania danego środka, oraz w stosownym wypadku w przedmiocie wskazanego przez dane Państwo Członkowskie uzasadnienia nierównego traktowania” i uwzględnił naruszenie art. 107 ust. 1 TFUE przez Sąd, w drodze nieprawidłowej wykładni pojęcia selektywności.

W przedmiocie drugiej części zarzutu Trybunał zauważył, że jego orzecznictwo odnoszące się do środków pomocy eksportowej „siłą rzeczy” dotyczy również selektywności, albowiem wszystkie przesłanki pomocy muszą być spełnione (pkt 116). W tym zakresie TS zaprzeczył Sądowi i zważył, że jego orzecznictwa w sprawach pomocy eksportowej nie można rozumieć w ten sposób, że selektywny charakter środka krajowego musi koniecznie wynikać z okoliczności, iż sprzyja on jedynie przedsiębiorstwom prowadzącym działalność w zakresie eksportu towarów lub usług. TS potwierdził stosowanie określonej w ramach pierwszej części zarzutu wykładni selektywności do środków eksportowych i wskazał też tytułem tezy III, że sporny środek 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 przyświecającego danemu systemowi podatkowemu, dokonują operacji tego samego rodzaju na terytorium kraju (pkt 117–119).

W efekcie uwzględniono również drugą część zarzutu, a TS uchylił zaskarżone wyroki w całości i zwrócił sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania.

III. Komentarz do wyroku

Omawiany wyrok ma istotne znaczenie dla analizy przesłanki selektywności w sprawach podatkowych i przyczynia się do wyjaśnienia „trzystopniowego” sposobu badania tej kwestii. Wyroków usuwa również wątpliwości wytworzone przez orzeczenia w sprawach *Autogrill España* oraz *Banco Santander* i *Santusa Holding* (Lienemeyer, i Tomat [w:] Pesaresi, van de Castele, Flynn, Siaterli, 2015, s. 428; Hoffman, Micheau, 2016, s. 138), co zostało już odnotowane w literaturze (Bacon, 2017, s. 70 i 77). Niewątpliwie również jest to orzeczenie słuszne co do sentencji, ponieważ w istocie nie sposób było wywieść z dotychczasowego orzecznictwa TSUE jakiegoś rodzaju „testu kategorii” albo konieczności wyróżniania szczególnych właściwości beneficjentów środka pomocy – co sprawiałoby, że rozstrzygnięcia Sądu nie mogły się ostać. Niemniej jednak, omawiany wyrok nie ustrzegł się wypowiedzi, które są wątpliwe z punktu widzenia dotychczasowego orzecznictwa oraz treści normatywnej art. 107 ust. 1 TFUE. Niniejsza glosa analizuje rozumowanie Trybunału oraz ocenia je przez pryzmat dotychczasowego rozumienia pojęcia „selektywności”, jak również odnotowuje się tutaj późniejsze rozstrzygnięcia TSUE nawiązujące do tego wyroku.

Sprawa *Komisja/World Duty Free Group SA i in.* za swój przedmiot ma jedną z przesłanek zaistnienia środka pomocy państwa, to jest selektywność. Pomoc państwa musi być udzielona w myśl art. 107 ust. 1 TFUE „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów”, co określa się w orzecznictwie właśnie „selektywnością”. Selektowność, jako jedna z przesłanek

1
K
A
R

pomocy, ma konstytutywny charakter dla pomocy i musi istnieć jednocześnie z innymi przesłankami pomocy państwa, aby dane wsparcie mogło być uznane za pomoc¹². *A contrario*, środki stosujące się do wszystkich przedsiębiorstw – „środki ogólnego zastosowania” według zawiadomienia Komisji Europejskiej w sprawie pojęcia pomocy państwa¹³ – nie będą selektywne, a w konsekwencji nie będą mogły być uznane za środki pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE¹⁴. Środki podatkowe mogą stanowić pomoc państwa, gdyż środek poprzez który władze publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom korzystne traktowanie pod względem podatkowym, co wprawdzie nie jest związane z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia beneficjentów w korzystniejszej sytuacji finansowej niż innych podatników, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE¹⁵.

Selektywność środka podatkowego może powstać na różne sposoby, które Komisja kataloguje w zawiadomieniu ws. pojęcia „pomocy” jako zaliczające się do selektywności przedmiotowej, regionalnej oraz „selektywności w szczególnych kwestiach dotyczących środków podatkowych”¹⁶, przy czym należy zastrzec, że jest to podział doktrynalny, nieznanym traktatom¹⁷. Omawiana sprawa dotyczy środka będącego systemem pomocy państwa w dziedzinie podatków, a więc, kierując się rozumowaniem zawiadomienia, dotyczy właśnie takiej „szczególnej selektywności środków podatkowych”, to jest amortyzacji podatkowej (pkt 5.4.5. zawiadomienia). Zdaniem Komisji, niektóre metody amortyzacji podatkowej mogą być selektywne, a „bodźce sprzyjające amortyzacji (takie jak krótszy termin amortyzacji, korzystniejsza metoda amortyzacji, amortyzacja na wczesnym etapie itp.), które nie opierają się na wytycznych dotyczących zasad amortyzacji i odnoszą się do określonych rodzajów aktywów lub przedsiębiorstw, mogą stanowić pomoc państwa”¹⁸. Sama Komisja przyznaje w zawiadomieniu, że badanie selektywności amortyzacji podatkowej może być problematyczne (pkt 178) i nie wskazuje sposobu badania takiej selektywności. Należy więc przeprowadzić analizę orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (przede wszystkim orzecznictwa TS, z racji uchylecia wyroków Sądu) oraz ustalić treść normy wynikającej z art. 107 ust. 1 TFUE na potrzeby zaproponowania sposobu badania takiej selektywności, a także określenia wpływu omawianego wyroku na tą kwestię.

Omawiany środek pomocy – jako część systemu podatkowego – ma charakter programu pomocowego. Przez program pomocowy należy rozumieć każde działanie, na którego podstawie, bez potrzeby dalszych środków wdrażających, można dokonać wypłat pomocy indywidualnej na rzecz przedsiębiorstw określonych w akcie w sposób ogólny i abstrakcyjny oraz każde działanie,

¹² Por. np. wyr. TS z 6.09.2006 r. w sprawie C-88/03 *Republika Portugalska przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich*, EU:C:2006:511, pkt 54.

¹³ Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, pkt 118 (Dz. Urz. UE 2016 C 262/1); dalej: zawiadomienie KE ws. pojęcia pomocy.

¹⁴ Por. np. wyr. TS z 15.12.2005 r. w sprawie C-148/04 *Unicredito Italiano SpA przeciwko Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1*, EU:C:2005:774, pkt 49; wyr. TS z 8.11.2001 r. w sprawie C-143/99 *Adria-Wien Pipeline GmbH i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH przeciwko Finanzlandesdirektion für Kärnten*, EU:C:2001:598, pkt 36.

¹⁵ Por. wyr. TS z 4.06.2015 r. w sprawie C-5/14 *Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH przeciwko Hauptzollamt Osnabrück*, EU:C:2015:354, pkt 72.

¹⁶ Por. pkt 5.2, 5.3 i 5.4 zawiadomienia.

¹⁷ Komisja wskazuje w pkt 119 zawiadomienia, że „warto rozróżnić selektywność przedmiotową od selektywności regionalnej. Ponadto wskazane jest przedstawienie dalszych wskazówek dotyczących niektórych kwestii związanych ze środkami podatkowymi (lub podobnymi)”, ale nie precyzuje dlaczego taki podział byłby przydatny w interpretacji art. 107 ust. 1 TFUE.

¹⁸ Pkt 179 zawiadomienia. Należy zauważyć, że zawiadomienie nie precyzuje, jakie to „wytyczne dotyczące zasad amortyzacji” miałyby się stosować. Niektóre kwestie dotyczące amortyzacji były opisane w Obwieszczeniu Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej (Dz. Urz. UE 1998 C 384/3), przy czym to obwieszczenie zostało uchylone zawiadomieniem ws. pojęcia pomocy (por. pkt 229 tiret trzecie zawiadomienia).

na którego podstawie pomoc, która nie jest związana z konkretnym projektem, może zostać przyznana jednemu lub kilku przedsiębiorstwom na czas nieokreślony lub w nieokreślonej kwocie¹⁹. Środek ma formę przepisu ustawy, który pozwala na korzystniejsze opodatkowanie w wyniku amortyzacji, bez dalszych środków, a więc jest programem pomocowym.

Po drugie, środek ten zalicza się do środków pomocowych, które nie wskazują wprost swojego beneficjenta²⁰, nie są selektywne ze swojej istoty²¹, a także nie charakteryzują się uznaniowością pozwalającą organowi na określanie beneficjentów lub warunków stosowania przyznanego środka²², a zamiast tego definiują beneficjentów ze względu na generalne i abstrakcyjne (obiektywne²³) kryteria. Takie środki nie są *prima facie* selektywne i nie można domniemywać ich selektywności, jak przy pomocy indywidualnej²⁴; zamiast tego konieczne jest ustalenie czy omawiany środek, niezależnie od stwierdzenia, że przysparza korzyści o zasięgu ogólnym, czyni to wyłącznie na korzyść niektórych przedsiębiorstw lub niektórych sektorów działalności²⁵. Istnienie generalnych kryteriów samo z siebie nie wyłączało jednak możliwości zaistnienia selektywności²⁶.

W takich wypadkach dotychczasowe orzecznictwo Trybunału wskazywało, 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, które w świetle celu tego systemu znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej²⁷. Dla celów takiego ustalenia konieczne było przeprowadzenie trzystopniowego testu selektywności, tj. po pierwsze ustalenie mającego zastosowanie „normalnego” bądź „ogólnego” systemu podatkowego. Po takim ustaleniu w stosunku do tej powszechnej lub „normalnej” regulacji podatkowej należało następnie ocenić i ustalić ewentualny selektywny charakter korzyści przyznanych przez sporny przepis podatkowy, wykazując, że stanowi on odstępstwo od regulacji zwykłej, ponieważ wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu wyznaczonego regulacji podatkowej danego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej²⁸. Jeśli zostanie wykryte takie zróżnicowanie (odstępstwo, które oznacza selektywność *a priori*²⁹), to trzecim etapem analizy byłoby ewentualne wykazanie przez państwo członkowskie,

¹⁹ Art. 1 lit. d rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 z 13.07.2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE 2015 L 248/9), dalej: rozporządzenie 2015/1589.

²⁰ Por. wyr. TS z 26.10.2016 r. w sprawie C-211/15 P *Orange przeciwko Komisji Europejskiej*, ECLI:EU:C:2016:798, pkt 53 i 53 jako przykład środka pomocowego w formie ustawy wskazującego beneficjenta i selektywnego z tego powodu. W szczególności dotyczy to środków indywidualnych *ad hoc* (por. Hancher, 2016, s. 81, nb. 3–119 i 3–120).

²¹ Por. wyr. TS z 15.11.2011 r. w połączonych sprawach C-106/09 P *Komisja Europejska przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej* i C-107/09 P *Królestwo Hiszpanii*) *przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej* ECLI:EU:C:2011:732, pkt 104–107; pkt 129 zawiadomienia KE ws. pojęcia pomocy.

²² Por. wyr. TS z 29.06.1999 r. w sprawie C-256/97 *Déménagements-Manutention Transport SA (DMT)*, ECLI:EU:C:1999:332, pkt 27.

²³ Por. wyr. TS z 8.09.2011 r. w sprawie C-279/08 P *Komisja Europejska przeciwko Królestwu Niderlandów*, ECLI:EU:C:2011:551, pkt 50.

²⁴ Por. wyr. TS z 30.06.2016 r. w sprawie C-270/15 P *Królestwo Belgii przeciwko Komisji Europejskiej*, ECLI:EU:C:2016:489, pkt 49; Bacon, 2017, s. 69.

²⁵ Por. wyr. C-270/15 P *Belgia/Komisja*, pkt 49; wyr. TS z 4.06.2015 r. w sprawie C-15/14 P *Komisja Europejska przeciwko MOL Magyar Olaj- és Gázipari Nyrt.*, ECLI:EU:C:2015:362, pkt 60.

²⁶ Por. wyr. TS z 29.03.2012 r. w sprawie C-417/10 *Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate przeciwko 3M Italia SpA*, ECLI:EU:C:2012:184, pkt 41 i 42.

²⁷ Por. wyr. TS z 21.12.2016 r. w sprawie C-76/15 *Paul Vervloet i in. przeciwko Ministerraad*, ECLI:EU:C:2016:975, pkt 98 (wydany w tym samym dniu co omawiany wyr.); wyr. TS z 1.12.2016 r. w połączonych sprawach C-164/15 P i C-165/15 P *Komisja Europejska przeciwko Aer Lingus Ltd i Ryanair Designated Activity Company*, ECLI:EU:C:2016:990, pkt 51 (również wydany w tym samym dniu); wyr. C-5/14 *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, pkt 74; wyr. TS z 9.10.2014 r. w sprawie C-522/13 *Ministerio de Defensa i Navantia SA przeciwko Concello de Ferrol*, ECLI:EU:C:2014:2262, pkt 34.

²⁸ Tak wyr. TS z 18.07.2013 r. w sprawie C-6/12 P *Oy*, ECLI:EU:C:2013:525, pkt 19.

²⁹ Por. wyr. TS z 21.06.2012 r. w sprawie C-452/10 P *BNP Paribas i Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) przeciwko Komisji Europejskiej*, ECLI:EU:C:2012:366, pkt 101.

że zróżnicowanie to wynika z charakteru lub struktury systemu, w który się one wpisują³⁰. Środek ustanawiający wyjątek od ogólnego systemu podatkowego może być uzasadniony w ten sposób, jeżeli stosujące go państwo członkowskie jest w stanie wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z zasad leżących u podstaw jego systemu podatkowego³¹ oraz jest uzasadniony charakterem (logiką, naturą) i ogólną strukturą danego systemu podatkowego. Środek musi być spójny z takim uzasadnieniem również w zakresie wykonywania tego środka³². Takie uzasadnianie jest również ograniczone zasadą proporcjonalności³³, a także jest niemożliwe, gdy organ podatkowy może zezwolić na odstępstwo od systemu, korzystając z uprawnień dyskrecjonalnych i opierając się na kryteriach spoza samej regulacji podatkowej, na przykład skutków dla zatrudnienia³⁴, potrzebie zachowania międzynarodowej konkurencyjności niektórych sektorów³⁵ lub ochronie środowiska³⁶.

Sprawa *Komisja/World Duty Free i in.* częściowo potwierdza dotychczasowe orzecznictwo, to jest konstytucyjność selektywności dla istnienia pomocy³⁷, możliwość wywołania selektywności przez środki o charakterze generalnym³⁸, konieczność przeprowadzenia trzystopniowej analizy składającej się z ustalenia ram ogólnych, stwierdzenia zróżnicowania podmiotów znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej oraz rozpoznania ewentualnego zarzutu uzasadnienia naturą i ogólną strukturą systemu podatkowego³⁹, fakt, że spełnienie generalnych przesłanek zastosowania środka nie wyłącza selektywności samo z siebie⁴⁰, a także wskazanie, że niektóre systemy podatkowe są selektywne ze swojej natury (por. C-106/09 P i C-107/09 P *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo*) i nie zawsze konieczne jest istnienie odstępstwa w celu ustalenia selektywności⁴¹. Potwierdza się także to, że bardzo znacząca ilość przedsiębiorstw, które mogą ubiegać się o skorzystanie z danego środka krajowego czy też okoliczność, że przedsiębiorstwa te należą do różnych sektorów działalności, nie wystarcza do tego, by podać w wątpliwość selektywny charakter danego środka, a zatem by wykluczyć jego kwalifikację jako pomocy państwa⁴². W ramach stanu faktycznego omawianej sprawy wskazuje się też, że „ewentualnego selektywnego charakteru spornego środka wcale nie podważa okoliczność, że istotny warunek uzyskania korzyści podatkowej przysparzanej przez środek dotyczy operacji gospodarczej, a mówiąc dokładniej, „operacji o czysto finansowym charakterze”, która nie wiąże się z minimalną kwotą inwestycji i która jest niezależna od charakteru działalności prowadzonej

³⁰ Por. wyr. C-417/10 *3M Italia*, pkt 40.

³¹ Por. wyr. TS z 8.09.2011 r., w połączonych sprawach C-78/08 *Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate przeciwko Paint Graphos Soc. coop. arl*, C-79/08 *Adige Carni Soc. coop. arl*, w likwidacji przeciwko *Agenzia delle Entrate i Ministero dell'Economia e delle Finanze* i C-80/08 *Ministero delle Finanze przeciwko Michele Franchetto*, ECLI:EU:C:2011:550, pkt 65.

³² Sprawy połączone C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos*, pkt 73 i 74. Można odnotować, że Trybunał nie stosuje spójnej terminologii, skoro środek może być uzasadniany logiką, charakterem, a także naturą systemu podatkowego, w dodatku do ogólnej struktury tegoż systemu. W literaturze wskazuje się, że te różnice w terminologii nie stanowią o istnieniu jakiegokolwiek różnicy jakościowej (tak Hoffman, Micheau, 2016, s. 133, w przypisie 20 i tam cytowane orzecznictwo).

³³ Sprawy połączone C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos*, pkt 75.

³⁴ Por. wyr. C-6/12 *P Oy*, pkt 28 i 32.

³⁵ Por. wyr. TS z 22.12.2008 r. w sprawie C-487/06 P *British Aggregates Association przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich i Zjednoczone Królestwo*, ECLI:EU:C:2008:757, pkt 88.

³⁶ Por. wyr. C-487/06 P *British Aggregates*, pkt 92.

³⁷ Pkt 53 *ibidem*.

³⁸ Pkt 55 *ibidem*.

³⁹ Pkt 57 i 58 *ibidem*.

⁴⁰ Pkt 59 *ibidem*.

⁴¹ Pkt 76 i 77 *ibidem*.

⁴² Pkt 80 i tam cytowane orzecznictwo; por. też np. wyr. TS z 19.03.2015 r. w sprawie C-672/13 *OTP Bank Nyrt. przeciwko Magyar Állam i Magyar Államkincstár*, ECLI:EU:C:2015:185, pkt 49.

przez przedsiębiorstwa będące beneficjentami”, co odpowiada ustalonym stanowisku Trybunału, że art. 107 ust. 1 TFUE nie dokonuje rozróżnienia interwencji państwa według przyczyn lub celów, lecz definiuje je ze względu na ich skutki, niezależnie od zastosowanej techniki⁴³.

Na aprobatę zasługuje potwierdzenie dotychczasowego dorobku orzecznictwa w przedmiocie trzystopniowego testu selektywności, zdziałanego m.in. przez sprawy *Paint Graphos* i *Komisja/MOL*, poprzez wskazanie, że parametr istotny dla ustalenia selektywności rozpatrywanego w omawianej sprawie środka polega na sprawdzeniu czy środek ten wprowadza wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego wchodzącemu w grę ogólnemu systemowi podatkowemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, zróżnicowanie, które nie jest uzasadnione charakterem i strukturą tego systemu. Podsumowuje to test selektywności i usuwa wątpliwości wytworzone sprawami *Autogrill España* oraz *Banco Santander i Santusa*, razem z „testem kategorii”.

Należy również pozytywnie ocenić rozwój orzecznictwa dokonany omawianą sprawą względem kwestii proceduralnych. Otóż, twierdzenie Trybunału w tezie II, iż badanie selektywności „należy przeprowadzić w rygorystyczny i wystarczająco uzasadniony sposób, **aby umożliwić kompletną kontrolę sądową** [przyp. aut.], między innymi w kwestii porównywalności sytuacji podmiotów gospodarczych korzystających ze środka z sytuacją podmiotów gospodarczych, które są wykluczone z zakresu zastosowania danego środka, oraz w stosownym wypadku w przedmiocie wskazanego przez dane Państwo Członkowskie uzasadnienia nierównego traktowania”, jeszcze bardziej wykorzenia z orzecznictwa TSUE zastosowanie doktryny „kontroli złożonych ocen ekonomicznych⁴⁴” w zakresie wykładni i stosowania art. 107 ust. 1 TFUE, a sprowadzającej się do ograniczania możliwości kontroli sądowej działań Komisji.

Kolejnym *novum* omawianego wyroku w sprawie *Komisja/World Duty Free i in.* jest natomiast to, że w ramach trzystopniowej analizy Trybunał *obiter dictum* wprowadził nowe kryterium „dyskryminacji”. Wedle głównej myśli Trybunału, ocena warunku selektywności 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 przyświecającego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej „i tym samym poddanymi odmiennemu traktowaniu, które może zostać zasadniczo uznane za dyskryminacyjne⁴⁵”. Ten ostatni *passus* jest elementem, który wcześniej nie pojawiał się w tak wyraźny⁴⁶ sposób w orzecznictwie Trybunału. Nie wspomina o nim również zawiadomienie Komisji ws. pojęcia „pomocy państwa”. TS odwołuje się w tym punkcie do sprawy C-403/10 P *Mediaset/Komisja*, pkt 36⁴⁷,

⁴³ Pkt 81 wyr. *Komisja/World Duty Free i in.*, por. np. wyr. C-5/14 *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, pkt 75.

⁴⁴ Koncepcja ta zakłada (zakładała), że kontrola działań Komisji ogranicza się w przypadku ocen natury ekonomicznej do „zweryfikowania poszanowania przepisów proceduralnych i przepisów dotyczących uzasadniania, prawidłowości ustaleń okoliczności faktycznych będących podstawą kwestionowanego rozstrzygnięcia, braku oczywistego błędu w ocenie tych okoliczności faktycznych oraz braku nadużycia władzy”; por. wyr. TS z 15.06.1993 r. w sprawie C-225/91 *Matra SA przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich*, ECLI:EU:C:1993:239, pkt 25, a następnie wyr. TS z 22.11.2007 r. w sprawie C-525/04 P *Królestwo Hiszpanii przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich*, ECLI:EU:C:2007:698, pkt 56, a następnie wyr. TS z 4.09.2014 r. w sprawach połączonych C-533/12 P i C-536/12 P *Société nationale maritime Corse-Méditerranée (SNCM) SA i Republika Francuska przeciwko Corsica Ferries France SAS*, ECLI:EU:C:2014:2142, pkt 15, w zakresie stopniowego ograniczania faktycznej niezaskarżalności działań Komisji.

⁴⁵ Pkt 54 *ibidem*.

⁴⁶ W literaturze odnotowywano jednak nasilenie odnoszenia się do „dyskryminującego opodatkowania”, por. Hancher, 2016, s. 408 oraz przypisy 107. Autor ten neguje to podejście, bowiem jego zdaniem oznacza to pomniejszanie znaczenia kryterium korzyści. W literaturze wskazuje się również (Quigley, 2015, s. 145) że „dyskryminacyjne opodatkowanie produktów” jest kwestią art. 110 TFUE lub art. 30 TFUE.

⁴⁷ Wyr. TS z 28.07.2011 r. w sprawie C-403/10 P *Mediaset SpA przeciwko Komisji Europejskiej*, ECLI:EU:C:2011:533. Punkt ten nie zawiera wskazania odmiennego traktowania albo „dyskryminacji” jako komponentu selektywności. W pkt 54 tego orzeczenia wskazuje się, że „dyskryminacja” rozumiana jako środek będący w stanie przyznać korzyść niektórym przedsiębiorstwom względem innych jest *przykładem* selektywności, a nie jej synonimem

spraw połączonych C-106/09 P i C-107/09 P *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo*, pkt 75 i 101⁴⁸, sprawy *Eventech*, pkt 53–55⁴⁹, a także do sprawy C-15/14 P *Komisja/MOL*, pkt 59⁵⁰. Kolejne odwołanie się do „dyskryminacji” występuje w pkt 71 omawianego wyroku, poprzez twierdzenie, że „(...) metoda [badania selektywności w zakresie podatków – przyp. aut.] polega głównie na ustaleniu, czy wykluczenie niektórych podmiotów gospodarczych z możliwości skorzystania z korzyści podatkowej wynikającej ze środka stanowiącego odstępstwo od powszechnego systemu podatkowego stanowi dyskryminacyjne traktowanie w stosunku do tych podmiotów (...)”. Trybunał nie tłumaczy w tym miejscu, dlaczego używa „dyskryminacji” zamiast dotychczasowego testu zróżnicowania, jak również nie rozwija w pkt 74 „dyskryminacji *de facto*”, mającej istnieć w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo*⁵¹. Kolejną częścią wyroku dotyczącą „dyskryminacji” jest wskazany wyżej pkt 86⁵². Twierdzenie „(...) i jeżeli tym samym prowadzi do dyskryminacji wobec przedsiębiorstw, które są wykluczone z zakresu zastosowania owej pomocy” znajdujące się w tym punkcie zawiera koniunkcję („i”). Z językowego punktu widzenia zdaje się ono sugerować, że selektywność będzie istnieć wtedy i tylko wtedy, gdy zaistnieje zróżnicowanie dotychczas wyróżniane w orzecznictwie TSUE, a zarazem z tego zróżnicowania będzie wynikać „dyskryminacja”. Wreszcie TS podniósł w pkt 93, że „Sąd naruszył prawo, stwierdzając częściową nieważność spornych decyzji z tego względu, że Komisja nie określiła danej kategorii przedsiębiorstw uprzywilejowanych w drodze spornego środka podatkowego, nie weryfikując, czy Komisja rzeczywiście przeanalizowała i wykazała **dyskryminacyjny charakter** [przyp. aut.] tego środka w ramach zastosowania metody badania przypomnianej w pkt. 29–33 zaskarżonego wyroku *Autogrill España/Komisja* oraz

(...) in accordance with the case-law cited in paragraph 36 of the present judgment, a national measure which discriminates between undertakings, in the sense that it is liable to place some of them at an advantage compared with others, is to be regarded as selective and therefore as constituting State aid within the meaning of Article 87(1) EC (...). W tej sprawie ponadto twierdzenie, że środek był stosowany w sposób „dyskryminacyjny” było zgłoszone na okoliczność niebycia przezeń selektywnym (pkt 56).

⁴⁸ Pkt 75 spraw połączonych C-106/09 P i C-107/09 P *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo* w ogóle nie wspomina o odmiennym traktowaniu albo „dyskryminacji”. Pkt 101 tego wyroku odnosi się do „dyskryminacji”, ale względem środka będącego przedmiotem tej sprawy, a także nie tłumaczy charakteru tej „dyskryminacji” (*vide* „Z uwagi na przypomniane w punkcie poprzednim cechy charakterystyczne tych zasad opodatkowania jasne jest, że za pomocą tych spornych zasad łączących te podstawy opodatkowania, nawet jeśli oparte są one na kryteriach, które mają same w sobie ogólny charakter, dokonywana jest w istocie dyskryminacja między przedsiębiorstwami znajdującymi się w sytuacji porównywalnej z punktu widzenia realizowanego przez zaplanowaną reformę podatkową celu, czyli wprowadzenia ogólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie do wszystkich spółek z siedzibą na Gibraltarze”).

⁴⁹ Wyr. TS z 14.01.2015 r. w sprawie C-518/13 *The Queen, na wniosek: Eventech Ltd przeciwko The Parking Adjudicator*, ECLI:EU:C:2015:9. W tym punkcie Trybunał zważył, że „W świetle powyższych rozważań należy jeszcze sprawdzić, czy kryterium przyznania prawa dostępu uwzględnione przez właściwy organ ma zastosowanie do **odnośnych podmiotów gospodarczych w niedyskryminacyjny sposób. Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 35 swej opinii, badanie to zbiega się w istocie z badaniem kwestii, czy zasady korzystania z pasów przeznaczonych dla autobusów przyparzają taksówkom londyńskim selektywnej korzyści gospodarczej** (podkr. aut.). W konsekwencji tę kwestię należy rozpatrzyć w ramach badania istnienia takiej korzyści”. Jednakże, Rzecznik Generalny, Nils Wahl, w opinii przedstawionej w dniu 24.09.2014 r. (ECLI:EU:C:2014:2239) we wskazanym przez TS pkt. 35 nie odnosił się do dyskryminacji, a do zasady równego traktowania i jej związków z selektywnością (*vide* wypowiedź Rzecznika: *Wreszcie przyznaję, że w kontekście przyjętego przeze mnie podejścia kwestia, czy zasoby państwowe zostały przeniesione, zależy od tego, czy zapewnione zostało równe traktowanie. Z całą pewnością związek między równym traktowaniem z jednej strony a przeniesieniem zasobów państwowych z drugiej strony zdaje się wynikać z samego charakteru omawianego zasobu, którym jest mianowicie infrastruktura publiczna. W tym względzie poszanowanie przez TfL zasady równego traktowania stanowi zagadnienie, które jest bliżej związane raczej z kwestią, czy zasady korzystania z pasów przeznaczonych dla autobusów są selektywne, niż z kwestią, czy nastąpiło zrzeczenie się zasobów państwowych (...)*). TS nie sprecyzował, dlaczego przeinaczył opinię Rzecznika, ani nie rozwinął tego wątku w sprawie *Eventech*.

⁵⁰ Pkt 59 sprawy C-15/14 P *Komisja/MOL* w ogóle nie odnosi się ani do „dyskryminacji”, ani do zasady równego traktowania.

⁵¹ Pkt 74 omawianej sprawy: „(...) środek powodował zatem dyskryminację *de facto* wśród przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji w świetle celu przyświecającego wspomnianemu systemowi, w owym przypadku celu polegającego na wprowadzeniu powszechnego opodatkowania wszystkich spółek będących rezydentami”.

⁵² „(...) 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 przyświecającego 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** [przyp. aut.]”.

w pkt. 33–37 zaskarżonego wyroku *Banco Santander i Santusa/Komisja*⁵³, którą to metodę należy stosować w celu zbadania warunku dotyczącego selektywności spornego środka”.

Owo *novum* trybunalskie budzi daleko idące wątpliwości, aczkolwiek istnieją takie poglądy, które dopatrywały się istnienia „dyskryminacji” w treści normatywnej art. 107 ust. 1 TFUE (Jaeger, 2016, s. 1136)⁵⁴, w tym także w polskiej doktrynie prawa pomocy państwa (Dowgier, 2015, s. 75)⁵⁵. Wypada w tym miejscu przypomnieć o treści prawnego pojęcia „dyskryminacji” w prawie Unii. Prawo Unii, przynajmniej na obecnym etapie swojego rozwoju, nie zawiera „ogólnego zakazu dyskryminacji” określającego, czym taka dyskryminacja ma być. Zamiast tego, istnieją w tym prawie normy zakazujące dyskryminacji ze względu na pewne kryteria, takie jak przynależność państwowa, płeć, sposób zatrudnienia, pochodzenie etniczne, religia i przekonanie, niepełnosprawność, wiek i orientacja seksualna (Ellis i Watson, 2013, s. 22). Jeśli niekiedy Trybunał już odnosi się *obiter* do „(nie)dyskryminacji”, to nawiązuje do zakazu dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, obecnego m.in. w art. 18 TFUE oraz w treści normatywnej swobód rynku wewnętrznego⁵⁶. Można odnotować istnienie art. 21 ust. 1 KPP odnoszącego się *verba legis* do „wszelkiej dyskryminacji”, przy czym przepis ten nie wskazuje, co należy rozumieć przez „wszelką dyskryminację”. Co więcej, art. 21 ust. 1 KPP w najnowszym orzecznictwie Trybunału jest interpretowany jako część podstawy prawnej dla ogólnej zasady równego traktowania, która wymaga, aby porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a sytuacje odmiennie nie były traktowane w sposób jednakowy, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione⁵⁷, a ewentualnie jako „zasadę niedyskryminacji”, będącą częścią i wyrazem ogólnej zasady równego traktowania⁵⁸.

Jeśli Trybunał w omawianym orzeczeniu powołuje się na „dyskryminację”, a zarazem nie wskazuje zakazanego kryterium, to nie służy to jasności wyводу. Należy raczej wskazać, że wywód Trybunału bardziej odpowiada zasadzie równego traktowania (tj. naruszeniu tej zasady), a i sam Trybunał odnosi się w pkt. 75 i 94 do „nierównego traktowania”. Rozumienie „dyskryminacji” używanej w omawianym orzeczeniu jako nierównego traktowania (tj. zachowania niezgodnego z ogólną zasadą prawa Unii – zasadą równego traktowania) odpowiadałoby dotychczasowemu orzecznictwu TSUE oraz nie zawężyłoby zakresu przedmiotowego dla pojęcia selektywności.

⁵³ Które to wyroki nie odnosiły się w ogóle do „dyskryminacji” we wskazanych punktach.

⁵⁴ Sam ten autor przyznaje, że w literaturze kwestionuje się istnienie wymogu „dyskryminacji” w treści art. 107 ust. 1 TFUE dotyczącej selektywności, a Trybunał nie dostarcza jasnych kryteriów oceny tej kwestii (nb. 47, przypis 231). Autor ów wskazuje, że jego zdaniem stosowanie art. 107 ust. 1 TFUE i selektywność przy sprawach dotyczących systemów podatkowych są oparte na „logice dyskryminacji”, wskazując m.in., że dyskryminacja ze względu na przynależność państwową jest przejawem tej logiki, ale jest potencjał na „nowy” przypadek dyskryminacji w dziedzinie pomocy państwa. Autor ów zarazem nie tłumaczy bliżej swoich poglądów ani nie odnosi się do ogólnej zasady równego traktowania.

⁵⁵ Autor ten dokonuje rozróżnienia pomocy o charakterze selektywnym, która jego zdaniem z jednej strony „uprzywilejowuje określonych przedsiębiorców, z drugiej prowadzi do dyskryminacji innych”. Autor ten nie dokonuje rozwinięcia swojego poglądu na temat tej „dyskryminacji”.

⁵⁶ Por. wyr. TS z 29.10.2015 r. w sprawie C-583/14 *Benjámín Dávid Nagy przeciwko Vas Megyei Rendőr-főkapitányság*, ECLI:EU:C:2015:737, pkt 24.

⁵⁷ Por. wyr. TS z 9.03.2017 r. w sprawie C-406/15 *Petya Milkova przeciwko Izpalnitelen direktor na Agencsiata za privatizatsia i sledprivatizatsionen kontrol*, ECLI:EU:C:2017:198, pkt 55, wyrok TS z 26.01.2017 r. w sprawie C-637/13 P *Laufen Austria AG przeciwko Komisji Europejskiej*, ECLI:EU:C:2017:51, pkt 69, wyr. TS z 26.01.2017 r. w sprawie C-638/13 P *Roca SARL przeciwko Komisji Europejskiej*, ECLI:EU:C:2017:53, pkt 65, a także sprawę C-76/15 *Vervloet*, pkt 74. Por. Craig, de Búrca 6e, 2015, s. 934.

⁵⁸ Tak wyr. TS z 5.07.2017 r. w sprawie C-190/16 *Werner Fries przeciwko Lufthansa CityLine GmbH*, ECLI:EU:C:2017:513, pkt 29: „Zasada równego traktowania stanowi zasadę ogólną prawa Unii, wyrażoną w art. 20 karty, której szczególnym wyrazem jest zasada niedyskryminacji ujęta w art. 21 ust. 1 karty”. Wyrok ten nie deklaruje jednak istnienia nowej, odrębnej i ogólnej zasady prawa – „zasady niedyskryminacji”, bowiem już w następnym pkt 30 odwołuje się do *jednej* zasady prawa, ogólnej zasady równego traktowania: „Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału rzeczona ogólna zasada wymaga, aby porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a odmiennie sytuacje nie były traktowane jednakowo, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione” – z powołaniem się na pkt 28 wyroku Trybunału z 1.03.2011 r. w sprawie C-236/09 *Association Belge des Consommateurs Test-Achats ASBL i inni przeciwko Conseil des ministres*, ECLI:EU:C:2011:100, gdzie wskazuje się na zasadę równego traktowania właśnie.

W podsumowaniu bezpośredniego omówienia sprawy *Komisja/World Duty Free i in.* należy jeszcze odnieść się do trzeciej tezy Trybunału, to jest do wskazania, że „środek taki jak sporny środek 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 przyświecającego danemu systemowi podatkowemu, dokonują operacji tego samego rodzaju na terytorium kraju”. Wprawdzie generalna myśl TS w przedmiocie tego, że selektywność może zaistnieć przy porównaniu przedsiębiorstw eksportujących i nieeksportujących, przy założeniu porównywalności ich sytuacji faktycznych i prawnych nie budzi wątpliwości, a pomoc eksportowa, z której generalnie wszystkie przedsiębiorstwa mogą korzystać lub która może mieć zastosowanie do wszystkich towarów nie traci z tego tytułu charakteru pomocy (Dudzik, 2002, s. 40)⁵⁹, to można zauważyć, że w tej wypowiedzi znalazło się odniesienie do „szkody dla innych przedsiębiorstw”. Powstałaby wtedy wątpliwość czy Trybunał nie zmodyfikował sposobu badania selektywności w sprawach dotyczących pomocy eksportowej, a także do jakiej szkody (np. *damnum emergens*) nawiązywałaby ta część omawianego wyroku. Z analizy angielskiej wersji językowej wyroku w sprawie *Komisja/World Duty Free i in.* wynika jednak, że jest to błąd w tłumaczeniu – tekst angielski nie odnosi się do szkody, a do niekorzystności sytuacji (*disadvantage*) przedsiębiorstw pozostających w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej w stosunku do beneficjentów środka⁶⁰. Nie należy w konsekwencji tutaj poszukiwać zmiany orzecznictwa.

IV. Kontekst orzeczniczy i dalszy rozwój orzecznictwa

Analiza omawianej sprawy nie byłaby kompletna bez przedstawienia powiązanych orzeczeń Trybunału, wydanych jednocześnie z omawianym wyrokiem lub nawiązujących do niego. Tego samego dnia, gdy został wydany wyrok w sprawie *Komisja/World Duty Free i in.*, wydano również wskazane wyżej wyroki w sprawie *Vervloet* oraz w sprawach połączonych *Komisja/Aer Lingus i Ryanair*, jak również wyrok w sprawie *Komisja/Hansestadt Lübeck*, także w składzie Wielkiej Izby⁶¹.

Sprawy *Vervloet* oraz *Komisja/Aer Lingus i Ryanair* nie zawierają odniesień do „dyskryminacji”⁶². Sprawa *Komisja/Hansestadt Lübeck* zawiera tymczasem wzmiankę o „dyskryminacji”, albowiem w pkt 53 tego wyroku wskazuje się, że „badanie kwestii, czy taki środek [który jest powszechnie stosowany do wszystkich podmiotów gospodarczych, ale skutkuje ostatecznie uprzywilejowaniem tylko niektórych przedsiębiorstw – przyp. aut.] ma charakter selektywny, zbiega się zatem w istocie z badaniem kwestii czy środek ten ma zastosowanie do wszystkich tych

⁵⁹ Autor ten odwołuje się do wyroków TS z 10.12.1969 r. w sprawach połączonych 6 oraz 11/69 *Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Francuskiej*, ECLI:EU:C:1969:68 (por. pkt 20 ibidem), oraz z 7.06.1988 r. w sprawie 57/86 *Republika Grecka przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich*, ECLI:EU:C:1988:284 (por. pkt 8 ibidem), m.in. do których odwołał się również Trybunał w sprawie *Komisja/World Duty Free i in.* w pkt 118, wskazując że „orzecznictwa tego nie można rozumieć w ten sposób, że selektywny charakter środka krajowego musi koniecznie wynikać z okoliczności, iż sprzyja on jedynie przedsiębiorstwom prowadzącym działalność w zakresie eksportu towarów lub usług, nawet jeśli *de facto* taka sytuacja mogła mieć miejsce w przypadku szczególnych środków podatkowych rozpatrywanych w wyrokach, o których mowa”. Wynika z tego, że selektywność wynikająca ze środka dotyczącego wyłącznie przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie eksportu towarów i usług jest przykładem selektywności w sprawach dotyczących eksportu, ale nie jedynym przykładem takiej selektywności.

⁶⁰ Pkt 119 wersji angielskiej: (...) *and is to the disadvantage of other undertakings which, while in a comparable factual and legal situation.* Wersja francuska używa tutaj *détriment* zamiast *dommage*.

⁶¹ Wyr. TS z dnia 21.12.2016 r., sprawa C-524/14 P *Komisja Europejska przeciwko Hansestadt Lübeck, dawniej Flughafen Lübeck GmbH*, EU:C:2016:971

⁶² Wyr. w sprawach połączonych C-164/15 P i C-165/15 P *Komisja/Aer Lingus i Ryanair* nie odnosi się do orzecznictwa wydanego w ten sam dzień, natomiast wyr. w sprawie C-76/15 *Vervloet* odwołuje się do omawianego wyr.; pomija jednak ów odniesienie do „dyskryminacji”, por. pkt 98 ibidem.

podmiotów gospodarczych w niedyskryminacyjny sposób⁶³. Koncepcja selektyności jest zatem związana, jak podkreślił rzecznik generalny w pkt 75 opinii, z koncepcją dyskryminacji⁶⁴. Opinia, do której odwołał się TS, to opinia RG Nilsa Wahla z dnia 15 września 2016 roku⁶⁴. We wskazanym pkt 75 RG N. Wahl w istocie odnotowuje między innymi, że koncepcja selektyności jest związana z koncepcją dyskryminacji⁶⁵. W następnym punkcie tej opinii N. Wahl wskazuje dalej, co następuje: „Wydaje mi się obecnie ustalone, że w celu oceny selektyności środka – które to kryterium według mnie jest wyrazem zasady niedyskryminacji – należy w każdym razie zbadać, czy w ramach danego systemu środek ten stanowi korzyść dla niektórych przedsiębiorstw w stosunku do niektórych innych”. Wypowiedź tę należy ocenić negatywnie, albowiem selektyność ogólnie biorąc jest przesłanką art. 107 ust. 1 TFUE i mogą istnieć sytuacje, gdzie selektyność istnieje, a nie istnieje dyskryminacja ze względu na zakazane kryterium (np. wtedy, gdy nie jest konieczne ustalanie ram odniesienia, a więc wtedy, gdy na przykład istnieje tylko jeden beneficjent, pozytywnie wskazany w treści środka pomocy indywidualnej albo gdy zastosowanie środka przez organ publiczny jest dyskrecyjne). Kwestia rozważenia *nierównego traktowania* ma natomiast miejsce wtedy, gdy ocenia się program pomocy zawierający odstępstwo używający generalnych i abstrakcyjnych (obiektywnych) kryteriów, który jednak byłby selektywny *a priori* w razie stwierdzenia faktycznego różnicowania. Dorobek zasady równego traktowania może być wobec tego pomocny przy ocenie systemów podatkowych, które zawierają ogólne i abstrakcyjne kryteria, ale różnicowanie jest już wystarczająco jasne m.in. w sytuacjach pomocy indywidualnej. Nie wydaje się więc, że ta wypowiedź Rzecznika, która ponadto nie uwzględnia stanu prawa Unii w zakresie zakazów dyskryminacji, była trafna. Rzecznik pomija również, że selektyność sama w sobie nie jest zakazana⁶⁶, a jedynie jest przesłanką zaistnienia środka pomocy państwa, który przecież może być zgodny z rynkiem wewnętrznym, np. w drodze przywileju zwolnienia grupowego albo stwierdzenia jego zgodności z rynkiem wewnętrznym przez Komisję Europejską w drodze notyfikacji na podstawie art. 108 ust. 3 TFUE. Selektyność nie ma również sama w sobie charakteru warunku wystarczającego do stwierdzenia istnienia pomocy państwa i nie jest samodzielnie i samoistnie zakazana przez art. 107 ust. 1 TFUE, a jedynie podlega dyspozycji tego przepisu łącznie i jednocześnie z innymi przesłankami pomocy państwa jako element środka pomocy państwa. Dyskryminacja ze względu na zakazane kryteria jest natomiast z prawnego (a także aksjologicznego) punktu widzenia zakazana sama w sobie. W konsekwencji nie wydaje się, aby odniesienia do ogólnie pojmowanej „dyskryminacji” przejęte z tej opinii do wyroku wydanego przez TS w sprawie *Komisja/Hansestadt Lübeck* były zasadne.

Najnowsze orzecznictwo TSUE zdążyło już odwołać się do sprawy *Komisja/World Duty Free i in.*, jak również wydanie tego wyroku odnotowała Komisja Europejska w swoim *soft*

⁶³ Zob. podobnie wyr. TS z 14.01.2015 r. w sprawie C-518/13 *Eventech*, ECLI:EU:C:2015:9, pkt 53.

⁶⁴ Opinia rzecznika generalnego N. Wahla przedstawiona w dniu 15.09.2016 r. w sprawie C-524/14 P *Komisja Europejska przeciwko Hansestadt Lübeck, dawniej Flughafen Lübeck GmbH*, ECLI:EU:C:2016:693.

⁶⁵ Pkt 75 ibidem: „Podobnie należy podkreślić, że koncepcja selektyności związana jest z koncepcją dyskryminacji. Jakkolwiek nie można wymagać od Komisji, aby, w celu ustalenia selektywnego charakteru spornego środka, dokładnie zidentyfikowała kategorię przedsiębiorstw mających charakterystyczne cechy, które są jako jedyne faworyzowane przez ten środek, to jednak należy ustalić, że ze względu na swój charakter odstępstwa od powszechnie obowiązującego systemu – który, jak wcześniej wspominałem, może być mający ogólny charakter systemem krajowym, ale nie zawsze nim jest – może on sprzyjać niektórym przedsiębiorstwom”.

⁶⁶ Można natomiast tutaj zwrócić uwagę na to, że interesującą, ale na razie nierozwiniętą w omawianym wyroku kwestią byłoby stosowanie zasady równego traktowania przez konkurentów beneficjenta pomocy przeciwko temu beneficjentowi lub państwu członkowskiemu, jeśli taki konkurent chciał się powołać na naruszenie tej zasady, a rozważana byłaby (albo już byłaby stwierdzona) selektyność danego środka.

law⁶⁷. Dodatek „i tym samym poddany odmiennemu traktowaniu, które może zostać zasadniczo uznane za dyskryminacyjne” został zawarty w wyroku wydanym w sprawie *Identi*⁶⁸, a sam wyrok został powołany przy wskazaniu przesłanek zaistnienia pomocy państwa w sprawach *Fondul*⁶⁹ oraz *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*⁷⁰. Nie zostało jednak na moment sporządzenia niniejszej glosy wydane orzeczenie, które autorytatywnie wyjaśniałoby stosunek ogólnej zasady równego traktowania oraz przesłanki selektywności z art. 107 ust. 1 TFUE⁷¹. W tym stanie sprawy i takim stopniu rozwoju orzecznictwa pozostaje oczekiwać na dalsze wypowiedzi TSUE.

Bibliografia

- Bacon, K. (red.). (2017). *European Union Law of State Aid*. Oxford: Oxford University Press.
- Craig, P. i de Búrca. G. (2015). *EU Law – Text, Cases, Materials*. Oxford: Oxford University Press.
- Dowgier, R. (2015). *Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego*. Białystok: Temida 2.
- Dudzik, S. (2002). *Pomoc państwa dla przedsiębiorstw publicznych w prawie Wspólnoty Europejskiej*. Kraków: Zakamycze.
- Hancher, L., Ottervanger, T., Slot, P.J. (2016). *EU State Aids*. Londyn: Sweet&Maxwell.
- Hoffman, H. i Micheau, C. (2016). *State Aid Law of the European Union*. Oxford: Oxford University Press.
- Jaeger, T. (2016). W: F. Säcker, F. Montag (red.), *European State Aid Law – A Commentary*. Monachium: C.H. Beck, Hart Publishing i Nomos.
- Lienemeyer, T. (2016). W: Pesaresi, N., van de Casteel, K., Flynn, L., Siaterli C. (red.), *EU Competition Law – Volume IV – State Aid, Book One*. Deventer: Claeys&Casteels.
- Quigley, C. (2015). *European State Aid Law and Polic*. Third Edition. Oxford: Oxford University Press.
- Säcker, F., Montag, F. (red.). (2016). *European State Aid Law – A Commentary*. Monachium: C.H. Beck, Hart Publishing i Nomos.

Łukasz Stępkowski*

adwokat; tłumacz przysięgły języka angielskiego;

Konopacka i Stępkowski Law and Legal kancelaria adwokacko-radcowska s.c.;

doktorant w Katedrze Prawa Międzynarodowego i Europejskiego,

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego;

e-mail: lukasz.stepkowski@uwr.edu.pl.

⁶⁷ Por. Commission Staff Working Document accompanying the Document Report from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions Report on Competition Policy 2016, sygn. SWD/2017/0175 final, ostatni akapit ust. 4 sekcji 'State aid control'. Komisja nie przeprowadza jednak pogłębionej analizy omawianego wyroku.

⁶⁸ Wyrok TS z 16.03.2017 r. w sprawie C-493/15 *Agenzia delle Entrate przeciwko Marcowi Identiemu*, ECLI:EU:C:2017:219, pkt 26, przy czym jest to jedyny punkt tego wyroku odwołujący się do „dyskryminacji”. W sprawie tej TS zasadniczo uznał, że możliwość umorzenia długów dłużnika upadłościowego na podstawie prawa włoskiego nie jest selektywna, dłużnik upadłościowy (upadły) bowiem, któremu udziela się takiego umorzenia nie jest w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w stosunku do innych podmiotów, a więc selektywność nie zachodzi.

⁶⁹ Wyr. TS z 18.05.2017 r. w sprawie C-150/16 *Fondul Proprietatea SA przeciwko Complexul Energetic Oltenia SA*, ECLI:EU:C:2017:388, pkt 13.

⁷⁰ Wyr. TS z dnia 27.06.2017, sprawa C-74/16 *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania przeciwko Ayuntamiento de Getafe*, EU:C:2017:496, pkt 38.

⁷¹ Jak również nie można oprzeć się wrażeniu, że dotychczasowe powołania omawianej sprawy są wyrażane na zasadzie *decorum*.

* Sporządzenie niniejszej publikacji było finansowane z projektu NCN Preludium 9 nr UMO-2015/17/N/HS5/02575, pt. „Sytuacja prawna przedsiębiorstwa w prawie Unii Europejskiej dotyczącym pomocy państwa”, którego kierownikiem jest autor.