Zbiór Orzeczeń

WYROK SĄDU (dziewiąta izba)

z dnia 4 lutego 2016 r.*

Pomoc państwa — Niemieckie ustawodawstwo podatkowe dotyczące przenoszenia strat na przyszłe lata podatkowe (Sanierungsklausel) — Decyzja uznająca pomoc za niezgodną z rynkiem wewnętrznym — Skarga o stwierdzenie nieważności — Indywidualne oddziaływanie — Dopuszczalność — Pojęcie pomocy państwa — Selektywny charakter — Charakter i struktura systemu podatkowego — Zasoby publiczne — Obowiązek uzasadnienia — Uzasadnione oczekiwania

W sprawie T-620/11

GFKL Financial Services AG, z siedzibą w Essen (Niemcy), reprezentowana początkowo przez adwokatów M. Schwedę, S. Schultesa-Schnitzleina, J. Eggersa oraz M. Knebelsbergera, a następnie przez adwokatów M. Schwedę, J. Eggersa, M. Knebelsbergera oraz F. Loosego,

strona skarżąca,

popierana przez:

Republikę Federalną Niemiec, reprezentowaną przez T. Henzego i K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

interwenient,

przeciwko

Komisji Europejskiej, reprezentowanej początkowo przez T. Maxiana Ruschego i M. Adama oraz R. Lyala, a następnie przez T. Maxiana Ruschego, R. Lyala oraz M. Nolla-Ehlersa, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

mającej za przedmiot żądanie stwierdzenia nieważności decyzji Komisji 2011/527/UE z dnia 26 stycznia 2011 r. w sprawie pomocy państwa C 7/10 (ex CP 250/09 i NN 5/10) przyznanej przez Niemcy na podstawie klauzuli naprawczej przewidzianej w ustawie o podatku od osób prawnych („KStG, Sanierungsklausel") (Dz.U. L 235, s. 26),

SĄD (dziewiąta izba),

w składzie: G. Berardis, prezes izby, O. Czúcz i A. Popescu (sprawozdawca), sędziowie,

sekretarz: K. Andová, administrator,

* Język postępowania: niemiecki.

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 lipca 2015 r.,

wydaje następujący

Wyrok

Krajowe ramy prawne

Reguła przenoszenia strat

1 W Niemczech, zgodnie z § 10d ust. 2 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym), straty poniesione w trakcie danego roku podatkowego mogą być przenoszone na przyszłe lata podatkowe, co oznacza, że straty te mogą być odejmowane od dochodu podlegającego opodatkowaniu w kolejnych latach (reguła ta zwana będzie dalej „regułą przenoszenia strat").

2 Zgodnie z § 8 ust. 1 Körperschaftsteuergesetz (ustawy o podatku od osób prawnych, zwanej dalej „KStG") reguła przenoszenia strat ma zastosowanie również do przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych.

Reguła przepadku strat

3 Możliwość przenoszenia strat prowadziła do nabywania, wyłącznie w celu optymalizacji podatkowej, „spółek fasadowych", czyli przedsiębiorstw, które od pewnego czasu nie prowadzą już żadnej działalności handlowej, ale dysponują jeszcze przeniesionymi stratami (transakcje te określa się mianem „Mantelkauf").

4 W celu położenia kresu nabywaniu spółek fasadowych w niemiecki ustawodawca wprowadził w 1997 r. § 8 ust. 4 KStG (zwany dalej „dawną regułą przepadku strat"). Możliwość przeniesienia strat ograniczył on do spółek kapitałowych tożsamych pod względem prawnym i ekonomicznym z podmiotem, który poniósł straty. Przepis ten ograniczył możliwość przeniesienia strat do przedsiębiorstw tożsamych pod względem prawnym i ekonomicznym z podmiotem, który poniósł straty. W myśl tego przepisu spółki nie były uznawane za tożsame, jeżeli nastąpiło zbycie ponad połowy udziałów/akcji spółki kapitałowej, a spółka ta kontynuowała lub wznawiała następnie działalność gospodarczą w głównej mierze w oparciu o nowe aktywa.

5 Od dawnej reguły przepadku strat przewidziano jednak odstępstwo, określone w § 8 ust. 4 zdanie trzecie KStG, w myśl którego tożsamość ekonomiczna istniała, a tym samym przepadek strat nie miał zastosowania w wypadku „restrukturyzacji" spółki będącej przedmiotem przejęcia. Było tak w dwóch sytuacjach: po pierwsze, gdy zastrzyk nowych aktywów miał na celu wyłącznie restrukturyzację podmiotu generującego straty, i jeżeli działalność, której efektem była nierozliczona przeniesiona strata, prowadzona była na porównywalną skalę przez okres kolejnych pięciu lat, a po drugie, gdy podmiot przejmujący nie dokonywał zastrzyku nowego kapitału, lecz pokrywał straty podmiotu generującego straty.

6 W 2008 r. mocą Unternehmensteuerreformgesetz (ustawy o reformie podatku od osób prawnych) uchylono dawną regułę przepadku strat i dodano do KStG § 8c ust. 1 (zwany dalej „regułą przepadku strat"). Przepis ten ogranicza możliwość przenoszenia strat w wypadku nabycia 25% lub większej ilości udziałów/akcji spółki (zwanego dalej „szkodliwym nabyciem udziałów"). Mówiąc ściślej, nowy przepis przewiduje, po pierwsze, że w przypadku przeniesienia 25–50% kapitału zakładowego, praw członkowskich, praw własności lub praw głosu w spółce w ciągu pięciu lat od daty przeniesienia, niewykorzystane straty ulegają przepadkowi w sposób proporcjonalny do przeprowadzonej zmiany,

wyrażonej w procentach, a po drugie, że możliwość odliczenia niewykorzystanych strat przepada w wypadku przekazania nabywcy ponad 50% kapitału zakładowego, praw członkowskich, praw własności lub praw głosu w spółce.

7 Początkowo nowa reguła przepadku strat nie przewidywała żadnych odstępstw. Organy podatkowe mogły jednak, w wypadku szkodliwego nabycia udziałów dokonanego w celu restrukturyzacji przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji, przyznać zwolnienia z podatku na zasadzie słuszności, na podstawie rozporządzenia w sprawie restrukturyzacji wydanego przez niemieckiego ministra finansów w dniu 27 marca 2003 r. (zwanego dalej „rozporządzeniem w sprawie restrukturyzacji").

Klauzula restrukturyzacji

8 We wrześniu 2007 r. rząd niemiecki przedstawił Bundestagowi (izbie niższej parlamentu federalnego) projekt ustawy, zwanej ustawą „MoRaKG", w sprawie zmiany warunków ramowych udziałów kapitałowych, który przewidywał w szczególności odstępstwo od reguły przepadku strat.

9 Po zgłoszeniu wskazanego projektu ustawy na podstawie art. 108 ust. 3 TFUE Komisja Europejska zakazała wprowadzania przewidywanego odstępstwa, uznawszy je za niezgodną z rynkiem wewnętrznym pomoc państwa, mocą decyzji 2010/13/WE z dnia 30 września 2009 r. w sprawie pomocy państwa nr C/09 (ex N 221/08 i N 413/08), której Niemcy zamierzają udzielić w celu zmiany warunków ramowych udziałów kapitałowych (Dz.U. 2010, L 6, s. 32, zwanej dalej „decyzją w sprawie ustawy MoRaKG").

10 W czerwcu 2009 r. mocą Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (ustawy o ulgach społecznych – ubezpieczenia zdrowotne) do KStG dodano § 8c ust. 1a (zwany dalej „klauzulą restrukturyzacji" lub „spornym przepisem"), który dopuszcza przeniesienie straty również w przypadku gdy przedsiębiorstwo znajdujące się w trudnej sytuacji zostaje przejęte w celu restrukturyzacji. Zgodnie z tym przepisem przedsiębiorstwo może przenieść straty również w przypadku szkodliwego nabycia udziałów, o ile spełnione są następujące warunki:

a) przejęcie udziałów ma na celu restrukturyzację spółki;

b) spółka w momencie przejęcia jest niewypłacalna lub nadmiernie zadłużona bądź zagrożona niewypłacalnością lub nadmiernym zadłużeniem;

c) zachowane zostają podstawowe struktury przedsiębiorstwa, w związku z czym wymagane jest:

— uznanie przez spółkę kapitałową wewnętrznego porozumienia w sprawie zachowania miejsc pracy,

— lub zachowanie 80% miejsc pracy (w ujęciu wg średniej rocznej wartości funduszu płac) przez okres pierwszych pięciu lat po przejęciu udziałów,

— lub wniesienie, w ciągu 12 miesięcy od daty przejęcia, istotnych środków gospodarczych lub odpisanie należności posiadających nadal wartość gospodarczą; środki gospodarcze uznaje się za istotne, jeżeli stanowią one co najmniej 25% aktywów z poprzedniego roku obrotowego; odliczeniu podlegają wszelkie aktywa przeniesione z powrotem do podmiotu przejmującego w ciągu pierwszych trzech lat;

d) spółka nie zmienia segmentu działalności przez okres pięciu lat po przejęciu udziałów;

e) w chwili przejęcia działalność spółki nie była zawieszona.

11 Klauzula restrukturyzacji weszła w życie w dniu 10 lipca 2009 r., ze skutkiem wstecznym od dnia 1 stycznia 2008 r., czyli w tym samym dniu, w którym weszła w życie reguła przepadku strat.

Klauzule dotyczące cichych rezerw i grup przedsiębiorstw

12 W grudniu 2009 r. mocą Wachstumsbeschleunigungsgesetz (ustawy o przyspieszeniu wzrostu gospodarczego) wprowadzono, ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2010 r., dwa nowe odstępstwa od reguły przepadku strat, a mianowicie, po pierwsze, § 8c ust. 1 zdanie piąte KStG (zwany dalej „klauzulą dotyczącą grup przedsiębiorstw"), a po drugie, § 8c ust. 1 zdanie szóste KStG (zwany dalej „klauzulą dotyczącą cichych rezerw").

13 Klauzula dotycząca grup przedsiębiorstw przewiduje, że możliwość przenoszenia strat zostaje zachowana w wypadku wszystkich restrukturyzacji przeprowadzanych wyłącznie w ramach grupy przedsiębiorstw, na czele której stoi jedna osoba lub jedna spółka, do której należy 100% akcji.

14 Klauzula dotycząca cichych rezerw przewiduje, że możliwość przenoszenia strat zostaje zachowana w zakresie, w jakim w wypadku szkodliwego nabycia udziałów straty te odpowiadają cichym rezerwom środków gospodarczych spółki, przy czym za „ciche rezerwy" uznaje się kwotę stanowiącą różnicę pomiędzy całością kapitału własnego, który wynika z obliczenia zysku w celu opodatkowania, a wartością akcji spółki odpowiadającą temu kapitałowi własnemu.

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu

15 Skarżąca, GFKL Financial Services AG, jest spółką z branży usług finansowych, która w 2009 r. była zagrożona niewypłacalnością i wymagała restrukturyzacji.

16 W dniu 14 grudnia 2009 r. pewien inwestor wykupił blisko 80% akcji skarżącej, a w dniu 4 grudnia 2010 r. nowy akcjonariusz większościowy zainwestował w spółkę ponad 50 mln EUR poprzez podwyższenie kapitału zakładowego, co pozwoliło uniknąć stanu niewypłacalności.

17 W dniu zbycia akcji skarżąca spełniała przesłanki pozwalające na zastosowanie wobec niej klauzuli restrukturyzacji, jak wynika z wiążącej informacji przedstawionej przez Finanzamt Essen-NordOst (urząd podatkowy Essen-NordOst) w dniu 3 września 2009 r. (zwanej dalej „wiążącą informacją").

18 Po wydaniu przez Komisję decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego (zob. pkt 21 poniżej) niemiecki minister finansów nakazał organom podatkowym, w piśmie z dnia 30 kwietnia 2010 r., aby nie stosowały już klauzuli restrukturyzacji.

19 Organ administracji podatkowej cofnął więc wiążącą informację i skierował do skarżącej decyzję podatkową dotyczącą podatku od osób prawnych za rok podatkowy 2009, która nie uwzględniała klauzuli restrukturyzacji.

20 W dniu 22 lipca 2011 r. Republika Federalna Niemiec przedstawiła Komisji, zgodnie z zaleceniami sformułowanymi w zaskarżonej decyzji (zob. pkt 31 poniżej), wykaz przedsiębiorstw, które skorzystały ze spornego przepisu. Nazwa skarżącej figuruje pośród przedsiębiorstw, w odniesieniu do których wiążące informacje dotyczące zastosowania klauzuli restrukturyzacji zostały wycofane.

Procedura administracyjna

21 Pismami z dnia 5 sierpnia i 30 września 2009 r. Komisja zażądała od Republiki Federalnej Niemiec udzielenia informacji na temat § 8c KStG. Władze niemieckie udzieliły odpowiedzi na to żądanie pismami z dni 20 sierpnia i 5 listopada 2009 r. Decyzją z dnia 24 lutego 2010 r. (Dz.U. C 90, s. 8, zwaną dalej „decyzją o wszczęciu postępowania") Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające przewidziane w art. 108 ust. 2 TFUE w sprawie pomocy państwa C 7/10 (ex NN 5/10).

22 Po opublikowaniu decyzji o wszczęciu postępowania w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*, w dniu 8 kwietnia 2010 r., zainteresowane strony zostały wezwane do przedstawienia swoich uwag. Władze niemieckie udzieliły odpowiedzi pismem z dnia 9 kwietnia 2010 r.

23 W dniach 9 kwietnia i 3 czerwca 2010 r. odbyły się dwa spotkania między służbami Komisji a przedstawicielami Republiki Federalnej Niemiec. W dniu 2 lipca 2010 r. państwo to przekazało dodatkowe informacje. Komisja nie otrzymała żadnych uwag od zainteresowanych stron.

Zaskarżona decyzja

24 W dniu 26 stycznia 2011 r. Komisja wydała decyzję 2011/527/UE w sprawie pomocy państwa C 7/10 (ex CP 250/09 i NN 5/10) przyznanej przez Niemcy; Program pomocy dotyczący przeniesienia strat podatkowych w przypadku restrukturyzacji przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji („Sanierungsklausel") (Dz.U. L 235, s. 26, zwaną dalej „zaskarżoną decyzją").

25 W pierwszym rzędzie Komisja uznała klauzulę restrukturyzacji za pomoc państwa.

26 Po pierwsze, Komisja stwierdziła, że przyznana przez niemiecki rząd niektórym przedsiębiorstwom możliwość zmniejszenia obciążeń w związku z opodatkowaniem osób prawnych poprzez przenoszenie strat, prowadzi do utraty dochodów publicznych, wobec czego została przyznana z zasobów państwowych. Dodała ona, że pomoc została przyznana w drodze ustawowej, a tym samym możliwe jest przypisanie jej państwu.

27 Po drugie, Komisja uznała, że klauzula restrukturyzacji wprowadza wyjątek od ogólnej reguły, zgodnie z którą straty niewykorzystane przez spółki, których struktura własności została zmieniona, ulegają przepadkowi. Wskazana klauzula mogła zatem przyznawać korzyść selektywną przedsiębiorstwom, które spełniały przesłanki jej zastosowania, a korzyść ta nie była uzasadniona charakterem ani ogólną strukturą systemu. Według Komisji klauzula restrukturyzacji miała bowiem na celu rozwiązanie problemów związanych z kryzysem gospodarczym i finansowym, a cel ten jest zewnętrzny względem systemu podatkowego.

28 Po trzecie, Komisja stwierdziła, że klauzula restrukturyzacji ma zastosowanie do wszystkich sektorów niemieckiej gospodarki i że prawie wszystkie te sektory były reprezentowane na rynkach otwartych na konkurencję, na których miała miejsce wymiana handlowa między państwami członkowskimi. Wynika z tego, że przepis ten był w stanie wpłynąć na handel między państwami członkowskimi i zakłócić konkurencję bądź zagrozić jej zakłóceniem. Co więcej, wszyscy potencjalni beneficjenci przepisu są zagrożonymi przedsiębiorstwami w rozumieniu wytycznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw (Dz.U. 2004, C 244, s. 2), przy czym żadne z nich nie jest objęte zakresem regulacji rozporządzenia Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 [WE] i 88 [WE] do pomocy de minimis (Dz.U. L 379, s. 5).

29 W drugim rzędzie Komisja zbadała, czy ów przepis można uznać za zgodny z rynkiem wewnętrznym i doszła do wniosku, że pomoc na rzecz niektórych beneficjentów może zostać dopuszczona w postaci ograniczonej kwoty pomocy zgodnej z rynkiem wewnętrznym, jeżeli spełnia ona wszystkie warunki

niemieckiego programu pomocy, które Komisja zatwierdziła w rozumieniu tymczasowych wspólnotowych ram prawnych w zakresie pomocy państwa ułatwiającej dostęp do finansowania w dobie kryzysu finansowego i gospodarczego (Dz.U. 2009, C 83, s. 1). Komisja uznała jednak, że klauzula restrukturyzacji nie może być zgodna z rynkiem wewnętrznym na podstawie wytycznych dotyczących pomocy państwa na rzecz wspomagania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw, wytycznych w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007–2013 (Dz.U. 2006, C 54, s. 13) i wytycznych wspólnotowych w sprawie pomocy państwa na ochronę środowiska (Dz.U. C 2008, C 82, s. 1), ani też w świetle art. 107 ust. 3 TFUE.

30 W trzecim rzędzie Komisja wezwała Republikę Federalną Niemiec do podjęcia wszelkich środków niezbędnych do odzyskania od beneficjentów pomocy przyznanej niezgodnie z prawem. Ponadto Republika Federalna Niemiec została zobowiązana do sporządzenia wykazu przedsiębiorstw, które korzystały z pomocy od dnia 1 stycznia 2008 r. Komisja wyjaśniła także, że coroczną datę płatności podatku od osób prawnych należy uznać za właściwą datę przekazania pomocy do dyspozycji beneficjentów i że kwota pomocy podlegająca odzyskaniu powinna zostać obliczona na podstawie zeznań podatkowych poszczególnych przedsiębiorstw. Kwota pomocy odpowiadała zdaniem Komisji różnicy pomiędzy kwotą podatku, jaki byłby należny w przypadku, gdyby klauzula restrukturyzacji nie została zastosowana, a kwotą podatku faktycznie opłaconego po jej zastosowaniu.

31 Rozstrzygnięcie zaskarżonej decyzji ma następujące brzmienie:

„Artykuł 1

Pomoc państwa przyznana w oparciu o § 8c ust. 1a [KStG], bezprawnie przyznana przez Niemcy z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym.

Artykuł 2

Indywidualna pomoc przyznana w ramach programu pomocy, o którym mowa w art. 1, jest zgodna z rynkiem wewnętrznym w świetle art. 107 ust. 3 lit. b) [TFUE] w interpretacji tymczasowych ram prawnych, o ile kwota pomocy nie przekracza 500 000 EUR, beneficjent nie był przedsiębiorstwem znajdującym się w trudnej sytuacji w dniu 1 lipca 2008 r. i spełnione są wszystkie inne warunki określone w pkt 4.2.2 tymczasowych ram prawnych [oraz w decyzji w sprawie zatwierdzenia niemieckiego programu pomocy].

Artykuł 3

Indywidualna pomoc przyznana w ramach programu pomocy, o którym mowa w art. 1, która w momencie przyznania spełnia warunki określone w jakimkolwiek programie pomocy zatwierdzonym przez Komisję w oparciu o podstawę prawną inną niż [rozporządzenie Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 [WE] i 88 [WE] (ogólne rozporządzenie w sprawie wyłączeń blokowych) (Dz.U. L 214, s. 3)], wytyczne w sprawie pomocy regionalnej i wytyczne w sprawie działalności badawczej, rozwojowej i innowacyjnej [(Dz.U. 2006, C 323, s. 1)], i która nie wyklucza przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji jako potencjalnych beneficjentów, jest zgodna z rynkiem wewnętrznym w maksymalnym zakresie intensywności mającym zastosowanie do takiego rodzaju pomocy.

Artykuł 4

1. Niemcy wycofują program pomocy, o którym mowa w art. 1.

2. Niemcy odzyskują od beneficjentów niezgodną z rynkiem wewnętrznym pomoc przyznaną w ramach programu pomocy, o którym mowa w art. 1.

[…]

Artykuł 6

1. W ciągu dwóch miesięcy od daty notyfikowania niniejszej decyzji Niemcy przestawiają Komisji następujące informacje:

a) wykaz beneficjentów, którzy otrzymali pomoc w ramach programu pomocy, o którym mowa w art. 1, oraz całkowitą kwotę pomocy otrzymaną przez każdego z nich w ramach programu;

[…]".

Przebieg postępowania i żądania stron

32 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 2 grudnia 2011 r. skarżąca wniosła niniejszą skargę.

33 Odrębnym pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 16 marca 2012 r. Komisja podniosła zarzut niedopuszczalności na mocy § 114 regulaminu postępowania przed Sądem z dnia 2 maja 1991 r. Skarżąca złożyła swoje uwagi w przedmiocie zarzutu niedopuszczalności w dniu 2 maja 2012 r.

34 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 29 lutego 2012 r. Republika Federalna Niemiec wniosła o dopuszczenie jej do sprawy w charakterze interwenienta popierającego żądania skarżącej. Postanowieniem z dnia 2 maja 2012 r. prezes ósmej izby Sądu dopuścił tę interwencję. Republika Federalna Niemiec przedstawiła uwagi interwenienta ograniczone do kwestii dopuszczalności, a pozostałe strony przedstawiły swe uwagi w przedmiocie tego pisma w wyznaczonych terminach.

35 Ze względu na zmianę składu izb Sądu sędzia sprawozdawca został przydzielony do dziewiątej izby, której w rezultacie została przekazana niniejsza sprawa.

36 Postanowieniem Trybunału (dziewiąta izba) z dnia 17 lipca 2014 r. zarzut niedopuszczalności został pozostawiony do rozstrzygnięcia w wyroku, zgodnie z art. 114 § 4 regulaminu postępowania z dnia 2 maja 1991 r.

37 W dniu 2 września 2014 r. Komisja przedstawiła odpowiedź na skargę. Replika i duplika zostały złożone odpowiednio w dniu 27 października 2014 r. przez skarżącą i w dniu 16 stycznia 2015 r. przez Komisję.

38 W dniu 27 października 2014 r. Republika Federalna Niemiec przedstawiła uwagi interwenienta, a pozostałe strony przedstawiły swe uwagi w przedmiocie tego pisma w wyznaczonych terminach.

39 W dniu 19 maja 2015 r., w ramach środków organizacji postępowania przewidzianych w art. 64 regulaminu postępowania z dnia 2 maja 1991 r., Sąd (dziewiąta izba) zadał stronom pytania na piśmie, zaś strony udzieliły odpowiedzi na te pytania w wyznaczonym terminie.

40 Na rozprawie w dniu 9 lipca 2015 r. wysłuchano wystąpień stron i ich odpowiedzi na pytania Sądu.

41 Strona skarżąca, popierana przez Republikę Federalną Niemiec, wnosi do Sądu o:

— oddalenie zarzutu niedopuszczalności podniesionego przez Komisję;

— stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;

— obciążenie Komisji kosztami postępowania.

42 Komisja wnosi do Sądu o:

— odrzucenie skargi jako niedopuszczalnej, a posiłkowo – oddalenie jej jako bezzasadnej;

— obciążenie skarżącej kosztami postępowania.

Co do prawa

W przedmiocie dopuszczalności skargi

43 W uzasadnieniu zarzutu niedopuszczalności Komisja podnosi, że niniejsza skarga jest niedopuszczalna ze względu na to, iż skarżąca nie wykazała, że spełnione zostały przesłanki określone w art. 263 akapit czwarty TFUE, ani że ma ona interes prawny.

W przedmiocie legitymacji procesowej w rozumieniu art. 263 akapit czwarty TFUE

44 W pierwszym rzędzie Komisja kwestionuje legitymację procesową skarżącej, podnosząc, że zaskarżona decyzja nie dotyczy jej indywidualnie.

45 Komisja podnosi, że skarżąca nie jest rzeczywistym beneficjentem indywidualnej pomocy, która została przyznana na mocy klauzuli restrukturyzacji i której odzyskanie nakazała ta instytucja. Zobowiązanie podatkowe powstało bowiem w sposób prawnie wiążący dopiero w efekcie wydania decyzji podatkowej, zgodnie z § 155 ust. 1 niemieckiego kodeksu podatkowego.

46 W tym wypadku sama zmiana struktury własności, czyli transakcja umożliwiająca zastosowanie klauzuli restrukturyzacji, nie oznaczała przyznania pomocy w sposób prawnie wiążący, gdyż w chwili nabycia udziałów nie było jeszcze wiadomo, czy i kiedy skarżąca ponownie odnotuje zysk, tak aby przeniesienie strat rzeczywiście mogło przełożyć się na zmniejszenie obciążenia podatkowego. Skarżąca nie może także oprzeć twierdzenia, że zaskarżona decyzja dotyczy jej indywidualnie, na wiążącej informacji. Ten ostatni dokument sam w sobie nie przyznawał korzyści podatkowej i utracił on moc wiążącą przed sporządzeniem decyzji podatkowej, która uwzględniała klauzulę restrukturyzacji.

47 W tym stanie rzeczy zaskarżona decyzja nie nakazuje odzyskania pomocy, która została już przyznana skarżącej, ale zobowiązuje krajowe organy administracji do wyciągnięcia konsekwencji, w drodze decyzji podatkowych, ze stwierdzonej niezgodności programu pomocy z rynkiem wewnętrznym.

48 W drugim rzędzie Komisja podkreśla, że skarga nie jest również dopuszczalna w świetle trzeciego z przypadków wskazanych w art. 263 akapit czwarty TFUE, gdyż zaskarżona decyzja wymaga przyjęcia środków wykonawczych, a mianowicie wydania decyzji podatkowej.

49 Skarżąca, popierana przez Republikę Federalną Niemiec, podnosi, że skarga jest dopuszczalna.

50 Zgodnie z art. 263 akapit czwarty TFUE „[k]ażda osoba fizyczna lub prawna może wnieść […] skargę na akty, których jest adresatem lub które dotyczą jej bezpośrednio i indywidualnie, oraz na akty regulacyjne, które dotyczą jej bezpośrednio i nie wymagają środków wykonawczych”.

51 Na wstępie należy przypomnieć, że skarżąca nie jest adresatem zaskarżonej decyzji, a jedynym jej adresatem jest Republika Federalna Niemiec.

52 Należy również zaznaczyć, że skoro art. 4 zaskarżonej decyzji zobowiązuje Republikę Federalną Niemiec do uchylenia i odzyskania od beneficjentów pomocy, o której mowa w art. 1 tej decyzji, to należy uznać, że owa decyzja dotyczy bezpośrednio skarżącej. Dwa sformułowane w orzecznictwie kryteria bezpośredniego oddziaływania, a mianowicie, po pierwsze, wymóg, aby dany akt bezpośrednio wpływał na sytuację prawną skarżącej, a po drugie, wymóg, aby ów akt nie pozostawiał żadnego zakresu swobodnego uznania adresatom, którzy są zobowiązani do wprowadzenia go w życie, są w tym wypadku spełnione (zob. podobnie wyrok z dnia 17 września 2009 r., Komisja/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, Zb.Orz., EU:C:2009:556, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo). Komisja nie zgłasza zresztą w tym względzie żadnych zastrzeżeń.

53 Skoro bezpośrednie oddziaływanie na skarżącą zostało wykazane, to należy zbadać, czy zaskarżona decyzja dotyczy skarżącej indywidualnie, przy czym jeśli tak jest, to nie powstaje konieczność zbadania, czy zaskarżona decyzja stanowi akt regulacyjny, który nie wymaga środków wykonawczych.

54 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podmioty inne niż adresaci decyzji mogą utrzymywać, że decyzja ta dotyczy ich indywidualnie tylko wtedy, gdy ma ona wpływ na ich sytuację ze względu na szczególne dla nich cechy charakterystyczne lub na sytuację faktyczną, która odróżnia ich od wszelkich innych osób i w związku z tym indywidualizuje w sposób podobny jak adresata decyzji (wyroki: z dnia 15 lipca 1963 r., Plaumann/Komisja, Rec, EU:C:1963:17, s. 223; z dnia 9 czerwca 2011 r., Comitato „Venezia vuole vivere" i in./Komisja, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, Zb.Orz., EU:C:2011:368, pkt 52; z dnia 19 grudnia 2013 r., Telefónica/Komisja, C-274/12 P, Zb.Orz., EU:C:2013:852, pkt 46).

55 Tak więc co do zasady przedsiębiorstwo nie ma legitymacji do wniesienia skargi o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji zakazującej wprowadzenia systemu pomocy sektorowej, jeżeli decyzja ta dotyczy przedsiębiorstwa wyłącznie z powodu jego przynależności do tego sektora oraz posiadanego przez nie charakteru potencjalnego beneficjenta wspomnianego systemu pomocy. W odniesieniu do takiego przedsiębiorstwa tego rodzaju decyzja stanowi bowiem środek o charakterze ogólnym, stosowany w określonych obiektywnie sytuacjach oraz wywołujący skutki prawne względem pewnej kategorii osób określonych w sposób ogólny i abstrakcyjny (zob. wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r., Włochy/Komisja, C-298/00 P, Rec, EU:C:2004:240, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 11 czerwca 2009 r., Acegas/Komisja, T-309/02, Zb.Orz., EU:T:2009:192, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo). W tym względzie z samego istnienia możliwości ustalenia z większą lub mniejszą dokładnością liczby czy też nawet tożsamości podmiotów, wobec których znajduje zastosowanie dany środek, w żaden sposób nie wynika, iż należy uznać, że środek ten dotyczy ich indywidualnie, skoro stosowany jest on ze względu na zaistnienie pewnej obiektywnej sytuacji prawnej lub faktycznej określonej w danym akcie (ww. w pkt 54 wyrok Telefónica/Komisja, EU:C:2013:852, pkt 47).

56 Natomiast w sytuacji, gdy decyzja dotyczy grupy osób, które zostały zidentyfikowane lub mogą zostać zidentyfikowane w chwili wydania tego aktu ze względu na określone cechy właściwe członkom tej grupy, ów akt może dotyczyć tych osób w sposób indywidualny, ponieważ należą one do ograniczonego kręgu podmiotów gospodarczych (wyroki: z dnia 17 stycznia 1985 r., Piraiki-Patraiki i in./Komisja, 11/82, Rec, EU:C:1985:18, pkt 31; z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja, C-182/03 i C-217/03, Zb.Orz., EU:C:2006:416, pkt 60; ww. w pkt 52 wyrok Komisja/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, pkt 54–57).

57 W świetle tego orzecznictwa należy zbadać, czy mając na względzie sytuację faktyczną i prawną skarżącej, należy uznać, że zaskarżona decyzja dotyczy jej indywidualnie.

58 Na wstępie, wbrew argumentacji skarżącej, należy wykluczyć tezę, że status osoby „zainteresowanej" w rozumieniu art. 108 ust. 2 TFUE może sprawiać, iż skarżąca uzyskuje szczególny status z punktu widzenia indywidualnego oddziaływania decyzji, zwłaszcza że skarżąca nie skorzystała z wynikających zeń praw proceduralnych, w szczególności zaś z prawa do przedstawienia uwag w toku formalnego postępowania wyjaśniającego (zob. podobnie wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., Komisja/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, Zb.Orz., EU:C:2005:761, pkt 37).

59 Co się tyczy indywidualnego oddziaływania w rozumieniu ww. w pkt 54 wyroku Plaumann/Komisja (EU:C:1963:17), należy zaznaczyć, że sytuację faktyczną i prawną, w której znajduje się skarżąca, cechują wskazane poniżej elementy.

60 Po pierwsze, w chwili zamknięcia roku podatkowego 2009, a więc przed wszczęciem postępowania przez Komisję, skarżąca była uprawniona do przeniesienia swych strat na podstawie niemieckiego uregulowania prawnego, jako że spełnione były przesłanki przewidziane w klauzuli restrukturyzacji. Ponadto skarżąca wykazała przeniesienia strat istniejących na dzień 31 grudnia 2009 r. w dokumentach księgowych sporządzonych w ramach opodatkowania różnych aktywów.

61 Po drugie, w roku 2009 skarżąca osiągnęła podlegające opodatkowaniu zyski, które potrąciła ze stratami przeniesionymi na podstawie klauzuli restrukturyzacji.

62 Okoliczności te zostały potwierdzone przez niemiecką administrację podatkową w wiążącej informacji, w której uwzględniono straty przeniesione na podstawie klauzuli restrukturyzacji (zob. pkt 17 powyżej). Ponadto otrzymanie wiążącej informacji pociągało za sobą umieszczenie nazwy skarżącej w wykazie, który niemieckie władze przedstawiły Komisji na podstawie art. 6 ust. 1 lit. b) zaskarżonej decyzji.

63 Tak więc w świetle niemieckich uregulowań prawnych było oczywiste, że w chwili zamknięcia roku podatkowego 2009 skarżąca uzyskała korzyść podatkową, której wysokość była zresztą w stanie dokładnie określić. Ponieważ bowiem władze niemieckie nie dysponowały żadnym zakresem uznania przy stosowaniu spornego przepisu, urzeczywistnienie się owej korzyści podatkowej, poprzez zapłatę podatku w obniżonej wysokości, było bowiem tylko kwestią czasu, w świetle zasad stosowania systemu podatkowego. Skarżąca dysponowała zatem prawem nabytym, potwierdzonym przez niemieckie władze przed wydaniem decyzji o wszczęciu postępowania, a następnie zaskarżonej decyzji, do uzyskania owej korzyści podatkowej, która w braku tych decyzji skonkretyzowałaby się poprzez wydanie decyzji podatkowej zatwierdzającej przeniesienie strat, a następnie ujęcie tej operacji w bilansie. Korzyść ta była zatem łatwa do zidentyfikowania przez niemieckie władze podatkowe i przez Komisję.

64 Wobec tego skarżącej nie można uznać za przedsiębiorstwo, którego zaskarżona decyzja dotyczy jedynie ze względu na jej przynależność do danego sektora i jej status potencjalnego beneficjenta, ale, przeciwnie, należy uznać, że skarżąca należy do zamkniętego kręgu podmiotów gospodarczych, które zostały zidentyfikowane lub które przynajmniej można było łatwo zidentyfikować w chwili wydania zaskarżonej decyzji, w rozumieniu ww. w pkt 54 wyroku Plaumann/Komisja (EU:C:1963:17) (zob. także analogicznie ww. w pkt 56 wyrok Belgia i Forum 187/Komisja, EU:C:2006:416, pkt 63; ww. w pkt 52 wyrok Komisja/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, pkt 57; ww. w pkt 54 wyrok Comitato „Venezia vuole vivere” i in./Komisja, EU:C:2011:368, pkt 56; wyroki z dnia 27 lutego 2014 r.: Stichting Woonpunt i in./Komisja, C-132/12 P, Zb.Orz., EU:C:2014:100, pkt 59–61; Stichting Woonlinie i in./Komisja, C-133/12 P, Zb.Orz., EU:C:2014:105, pkt 46–48).

65 Wniosku tego nie podważa fakt, że po wydaniu decyzji o wszczęciu postępowania, a następnie zaskarżonej decyzji, władze niemieckie podjęły środki zmierzające do zaprzestania stosowania klauzuli restrukturyzacji, w tym w szczególności cofnęły wiążącą informację i wydały decyzję podatkową w przedmiocie podatku od osób prawnych za rok 2009, która nie uwzględniała już strat przeniesionych na podstawie klauzuli restrukturyzacji (zob. pkt 19 powyżej).

66 Władze niemieckie postanowiły bowiem zawiesić stosowanie klauzuli restrukturyzacji bez jej uchylania i wydać decyzję podatkową bez stosowania tej klauzuli właśnie po to, aby zastosować się do decyzji o wszczęciu postępowania i do zaskarżonej decyzji. Dlatego w ramach badania dopuszczalności skargi zmierzającej do podważenia zaskarżonej decyzji, w której Komisja uznała, że sporny przepis stanowi pomoc państwa i stwierdziła jego niezgodność z rynkiem wewnętrznym, Komisja nie może czerpać korzyści z okoliczności, że władze niemieckie niezwłocznie podjęły wszelkie niezbędne środki w celu zapewnienia, że decyzja ta będzie przestrzegana w oczekiwaniu na rozstrzygnięcie ewentualnej skargi na ten akt.

67 Wniosku tego nie może również podważyć orzecznictwo, na które Komisja powołała się w swych pismach i na rozprawie, a w szczególności ww. w pkt 54 wyrok Telefónica/Komisja (EU:C:2013:852); wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r., AMGA/Komisja (T-300/02, Zb.Orz., EU:T:2009:190); ww. w pkt 55 wyrok Acegas/Komisja (EU:T:2009:192); wyrok z dnia 8 marca 2012 r., Iberdrola/Komisja (T-221/10, Zb.Orz., EU:T:2012:112).

68 Okoliczności faktyczne w tych sprawach nie są bowiem porównywalne z tymi rozpatrywanymi w niniejszej sprawie, w której stwierdzono, że ze względu na specyfikę niemieckiego ustawodawstwa podatkowego po stronie skarżącej istnieje prawo nabyte do uzyskania korzyści podatkowej, potwierdzone przez niemieckie władze podatkowe (zob. pkt 63 powyżej), przy czym okoliczność ta odróżnia skarżącą od innych podmiotów, które są jedynie potencjalnymi beneficjentami spornego przepisu (zob. podobnie ww. w pkt 52 wyrok Komisja/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, pkt 55).

69 Wniosku przedstawionego w pkt 64 powyżej nie podważa także argument Komisji, w myśl którego o indywidualnym oddziaływaniu na skarżącą można mówić jedynie wtedy, gdy istnieje korzyść przyznana z zasobów państwowych, i w myśl którego obciążenie finansowe po stronie państwa powstało dopiero w chwili, gdy obniżenie podatku zostało stwierdzone w decyzji podatkowej.

70 Należy bowiem przypomnieć, że elementy, które w świetle orzecznictwa uzasadniają istnienie indywidualnego oddziaływania w rozumieniu art. 263 akapit czwarty TFUE (zob. pkt 54–56 powyżej), nie muszą być tożsame z elementami świadczącymi o istnieniu pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (zob. analogicznie ww. w pkt 54 wyrok Comitato „Venezia vuole vivere" i in./Komisja, EU:C:2011:368, pkt 56, 63, 64). W rozumieniu ww. w pkt 54 wyroku Plaumann/Komisja (EU:C:1963:17, s. 223) decyzja dotyczy indywidualnie podmiotu innego niż jej adresat, gdy ma ona wpływ na jego sytuację ze względu na szczególne dla niego cechy charakterystyczne lub na sytuację faktyczną, która odróżnia go od wszelkich innych osób i gdy w związku z tym należy on do ograniczonego kręgu podmiotów gospodarczych.

71 Tymczasem w niniejszej sprawie należy przypomnieć, że w świetle przepisów krajowych przed wydaniem decyzji o wszczęciu postępowania i zaskarżonej decyzji skarżąca posiadała potwierdzone przez niemieckie władze podatkowe prawo nabyte do uzyskania korzyści podatkowej w roku podatkowym 2009. W motywie 50 zaskarżonej decyzji Komisja wyjaśniła zresztą, że samo istnienie przyznanej przez rząd niemiecki niektórym przedsiębiorstwom możliwości zmniejszenia obciążeń podatkowych poprzez przenoszenie strat prowadzi do utraty dochodów publicznych i stanowi pomoc państwa.

72 W świetle wszystkich powyższych rozważań należy uznać, że w okolicznościach niniejszej sprawy zaskarżona decyzja dotyczy skarżącej bezpośrednio i indywidualnie.

73 Skarżąca ma zatem legitymację procesową w rozumieniu art. 263 akapit czwarty TFUE.

W przedmiocie interesu prawnego

74 Komisja podnosi, że skarżąca nie jest beneficjentem pomocy i że nie może wobec tego czerpać żadnych korzyści z ewentualnego stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji przez Sąd. W następstwie wydania zaskarżonej decyzji Republika Federalna Niemiec nie była zobowiązana do odzyskania pomocy od skarżącej i – niezależnie od ewentualnego stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji – władze niemieckie mogły w dowolnym momencie definitywnie uchylić sporny przepis.

75 Skarżąca, popierana przez Republikę Federalną Niemiec, kwestionuje te argumenty.

76 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem skarga o stwierdzenie nieważności wniesiona przez osobę fizyczną lub prawną jest dopuszczalna tylko wówczas, gdy skarżący ma interes w stwierdzeniu nieważności zaskarżonego aktu. Interes ten zakłada, że stwierdzenie nieważności tego aktu może samo w sobie wywołać skutki prawne i że w wyniku skargi strona skarżąca będzie mogła uzyskać jakąś korzyść (zob. podobnie ww. w pkt 52 wyrok Komisja/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, pkt 63; ww. w pkt 64 wyroki: Stichting Woonpunt i in./Komisja, EU:C:2014:100, pkt 50–54; Stichting Woonlinie i in./Komisja, EU:C:2014:105, pkt 54).

77 Przesłanki dopuszczalności skargi ocenia się, z zastrzeżeniem odrębnej kwestii utraty interesu prawnego, w momencie wniesienia skargi (zob. wyrok z dnia 21 marca 2002 r., Shaw i Falla/Komisja, T-131/99, Rec, EU:T:2002:83, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

78 W tym wypadku skarżąca spełniła przesłanki umożliwiające zastosowanie klauzuli restrukturyzacji i uzyskała płynącą z tej klauzuli korzyść, jak wynika z pkt 59–61 powyżej.

79 Chociaż stosowanie klauzuli restrukturyzacji zostało zawieszone po wydaniu zaskarżonej decyzji, na podstawie § 34 ust. 6 KStG, to w wypadku stwierdzenia jej nieważności klauzula ta ponownie byłaby stosowana, ze skutkiem wstecznym, do wszystkich przedsiębiorstw, w odniesieniu do których decyzja podatkowa nie stała się jeszcze ostateczna, w tym do skarżącej, wobec czego ze stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji płynie korzyść dla skarżącej, gdyż ma ona prawo domagać się zastosowania klauzuli restrukturyzacji, przynajmniej w odniesieniu do opodatkowania dochodów z 2009 r.

80 Wobec tego skarżąca ma interes prawny w dochodzeniu stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji.

81 Skarga jest zatem dopuszczalna.

Co do istoty

82 Na poparcie skargi skarżąca podnosi cztery zarzuty, z których pierwszy dotyczy braku selektywnego charakteru spornego przepisu, drugi – braku wykorzystania zasobów państwowych, trzeci – braku uzasadnienia, a czwarty – naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań.

83 Sąd uważa, że zarzut trzeci, dotyczący braku uzasadnienia, powinien zostać rozpatrzony w pierwszej kolejności, a następnie należy zbadać pozostałe zarzuty w kolejności, w jakiej zostały one podniesione.

W przedmiocie zarzutu trzeciego, dotyczącego braku uzasadnienia

84 W ramach zarzutu trzeciego skarżąca podnosi zasadniczo, że Komisja nie uzasadniła w wymagany prawem sposób swej oceny, w świetle której reguła przepadku strat stanowi układ odniesienia, zaś klauzula restrukturyzacji – wyjątek od tego układu. W szczególności w motywie 67 zaskarżonej decyzji Komisja odesłała po prostu do uzasadnienia, które zostało już przedstawione w decyzji dotyczącej ustawy MoRaKG.

85 Ponadto Komisja błędnie uznała, że odejmowanie przeniesionych strat jest ograniczone do wysokości 1 mln EUR łącznie oraz pominęła szereg faktów. W szczególności są to następujące okoliczności: dawna klauzula przepadku strat była stosowana równolegle z regułą przepadku strat aż do końca roku 2012; niewykorzystane straty przepadały tylko w wypadku przejęcia dokonanego przez osobę lub grupę wzajemnie powiązanych osób, w okresie pięciu lat; klauzula restrukturyzacji miała zastosowanie także do przenoszenia odsetek i przewidywała trzy różne rodzaje sytuacji; wprowadzenie klauzuli restrukturyzacji ze skutkiem wstecznym miało po prostu na celu naprawienie błędu popełnionego przez ustawodawcę, który niesłusznie uznał, że rozporządzenie w sprawie restrukturyzacji może we właściwy sposób zbilansować przepadek przeniesionych strat.

86 Należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż zakres obowiązku uzasadnienia zależy od charakteru danego aktu i od okoliczności, jakie towarzyszą jego przyjęciu. Uzasadnienie powinno ukazywać w jasny i jednoznaczny sposób tok rozumowania instytucji, która wydała akt, tak aby z jednej strony sąd Unii Europejskiej mógł przeprowadzić kontrolę zgodności z prawem, a z drugiej strony – aby zainteresowani mogli zapoznać się z uzasadnieniem danego aktu oraz aby mogli bronić swych praw i zweryfikować zasadność decyzji. Nie jest wymagane, aby uzasadnienie wyszczególniało wszystkie istotne elementy faktyczne i prawne, ponieważ kwestia, czy uzasadnienie aktu spełnia wymogi art. 296 TFUE, powinna być oceniana w świetle nie tylko jego treści, ale również jego kontekstu i całości przepisów prawnych regulujących daną dziedzinę (zob. wyroki: z dnia 2 kwietnia 1998 r., Komisja/Sytraval i Brink's France, C-367/95 P, Rec, EU:C:1998:154, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 6 marca 2003 r., Westdeutsche Landesbank Girozentrale i Land Nordrhein-Westfalen/Komisja, T-228/99 i T-233/99, Rec, EU:T:2003:57, pkt 278, 279 i przytoczone tam orzecznictwo). W szczególności Komisja nie ma obowiązku zajmować stanowiska w odniesieniu do wszystkich argumentów podniesionych przez zainteresowanych w prowadzonym przez nią postępowaniu. Wystarczy, by przedstawiła okoliczności faktyczne oraz rozważania prawne mające podstawowe znaczenie dla decyzji (zob. ww. wyrok Westdeutsche Landesbank Girozentrale i Land Nordrhein-Westfalen/Komisja, EU:T:2003:57, pkt 280 i przytoczone tam orzecznictwo).

87 Co się tyczy konkretniej kwalifikacji danego środka jako pomocy państwa, obowiązek uzasadnienia wymaga wskazania powodów, dla których Komisja uznaje, że dany środek jest objęty zakresem przedmiotowym art. 107 ust. 1 TFUE (wyrok z dnia 13 czerwca 2000 r., EPAC/Komisja, T-204/97 i T-270/97, Rec, EU:T:2000:148, pkt 36).

88 Należy również przypomnieć, że obowiązek uzasadnienia przewidziany w art. 296 TFUE stanowi istotny wymóg proceduralny, który należy odróżnić od kwestii prawidłowości uzasadnienia, wchodzącej w zakres zgodności z prawem spornego aktu (zob. wyrok z dnia 18 czerwca 2015 r., Ipatau/Rada, C-535/14 P, Zb.Orz., EU:C:2015:407, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

89 W zaskarżonej decyzji Komisja przypomniała najpierw właściwy kontekst legislacyjny. W szczególności w motywie 5 wspomniała o zasadzie przenoszenia strat, a w motywach 10 i 14 przytoczyła treść reguły przepadku strat i klauzuli restrukturyzacji.

90 Następnie Komisja poświęciła motywy 64–102 zaskarżonej decyzji ocenie selektywnego charakteru spornego przepisu. W szczególności w motywach 66 i 67 zaskarżonej decyzji została przedstawiona definicja układu odniesienia.

91 W motywie 66 zaskarżonej decyzji Komisja wyjaśniła, że „układem odniesienia jest niemiecki system podatku dochodowego od osób prawnych w jego obecnej formie, a w szczególności zawarte w § 8c ust. 1 KStG przepisy dotyczące przenoszenia strat podatkowych przez przedsiębiorstwa podlegające zmianom struktury własności". Przypomniała ona dalej treść tego przepisu, po czym uznała, że „przepadek strat jest zasadą ogólną, tj. układem odniesienia, w przypadku zmiany struktury własności przedsiębiorstwa".

92 W motywie 67 zaskarżonej decyzji Komisja dodała, że w postępowaniu, w którym wydano decyzję dotyczącą ustawy MoRaKG, Komisja uznała, że § 8c ust. 1 KStG stanowił właściwy układ odniesienia, stwierdzając, iż wyjątek od wskazanego wyżej przepisu, w myśl którego pomimo zmiany struktury własności przeniesienie strat jest dozwolone w przypadku przedsiębiorstw przejętych przez przedsiębiorstwa typu venture capital, jest niezgodny z rynkiem wewnętrznym. Komisja wyjaśniła, że „[u]zasadnienie przedstawione w ramach ówczesnej decyzji ma zastosowanie również w obecnym przypadku".

93 Należy stwierdzić, że we wspomnianych wyżej motywach zaskarżonej decyzji Komisja jasno zdefiniowała układ odniesienia, który należy jej zdaniem uwzględnić przy ocenie istnienia korzyści selektywnej, zgodnie z ciążącym na niej obowiązkiem uzasadnienia.

94 W szczególności wzięła ona pod uwagę ogólną zasadę przenoszenia strat i właściwe ramy legislacyjne oraz wyjaśniła, że uznała, iż przepadek strat stanowi w tym wypadku legislacyjny układ odniesienia.

95 W tym kontekście należy stwierdzić, że przedstawione w motywie 67 zaskarżonej decyzji odniesienie do decyzji dotyczącej ustawy MoRaKG stanowi dodatkowe wyjaśnienie, które nie było niezbędnym elementem definicji układu odniesienia.

96 Poza tym domniemane błędy popełnione przez Komisję przy badaniu właściwego systemu (zob. pkt 85 powyżej) nie mają wpływu na wystarczający charakter uzasadnienia. Argumenty te mogą ewentualnie odnosić się do oceny zasadności zaskarżonej decyzji i zostaną zbadane w ramach tego zarzutu (zob. pkt 125 poniżej).

97 Zarzut trzeci należy zatem oddalić.

W przedmiocie zarzutu pierwszego, dotyczącego braku selektywnego charakteru prima facie spornego przepisu

98 Zarzut pierwszy odnosi się zasadniczo do rozważań Komisji dotyczących selektywnego charakteru spornego przepisu.

99 Na wstępie należy przypomnieć w tym kontekście, że art. 107 ust. 1 TFUE zakazuje pomocy „poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów", to znaczy pomocy selektywnej.

100 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w pierwszej kolejności, do uznania środka podatkowego za „selektywny" konieczne jest zidentyfikowanie i zbadanie systemu podatkowego, który jest powszechny lub „normalny" w danym państwie członkowskim. W drugiej kolejności w kontekście tego powszechnego lub „normalnego" systemu podatkowego należy ocenić i wykazać ewentualny selektywny charakter korzyści przyznanej przez dany środek podatkowy, poprzez wykazanie, że stanowi on odstępstwo od owego powszechnego systemu, gdyż wprowadza on rozróżnienia między podmiotami gospodarczymi znajdującymi się – z punktu widzenia celu realizowanego przez rzeczony system podatkowy – w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, Zb.Orz., EU:C:2011:550, pkt 50, 54; z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, Zb.Orz., EU:C:2011:732, pkt 75). Po ukończeniu tych dwóch pierwszych etapów badania dany środek można uznać prima facie za selektywny.

101 Jednakże wskazanego kryterium selektywności nie spełnia środek, który – choć przynosi korzyść odbiorcy – jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu, którego jest częścią (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2001 r., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec, EU:C:2001:598, pkt 42; ww. w pkt 100 wyrok Paint Graphos i in., EU:C:2011:550, pkt 64). Po ukończeniu tego ewentualnego trzeciego etapu badania dany środek można uznać za selektywny.

102 Należy przypomnieć, że w celu udowodnienia, iż badany środek jest stosowany w sposób selektywny wobec niektórych przedsiębiorstw lub produkcji niektórych towarów, Komisja powinna wykazać, że wprowadza on rozróżnienia między przedsiębiorstwami, które znajdują się – z punktu widzenia celu tego środka – w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, podczas gdy do państwa członkowskiego, które ustanawia tego rodzaju rozróżnienie pomiędzy przedsiębiorstwami w dziedzinie obciążeń, należy wykazanie, iż rozróżnienie to jest faktycznie uzasadnione charakterem i strukturą spornego systemu (zob. podobnie wyrok z dnia 8 września 2011 r., Komisja/Niderlandy, C-279/08 P, Zb.Orz., EU:C:2011:551, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

103 W świetle tej wynikającej z orzecznictwa trzyetapowej analizy należy zbadać pierwszy zarzut podniesiony przez skarżącą.

– W przedmiocie pierwszej części zarzutu, dotyczącej błędnego zdefiniowania układu odniesienia

104 W zaskarżonej decyzji, w celu dokonania oceny selektywnego charakteru spornego przepisu, Komisja wzięła pod uwagę, po pierwsze, istnienie mającej powszechne zastosowanie reguły dotyczącej przenoszenia strat, po drugie regułę przepadku strat, która stanowi odstępstwo od tej pierwszej reguły w wypadkach szkodliwego nabycia udziałów, a po trzecie, klauzulę restrukturyzacyjną, która zezwala na odstępstwo od tej drugiej reguły i na zastosowanie pierwszej z nich w określonych sytuacjach szczególnych.

105 Na podstawie tych elementów w motywie 66 zaskarżonej decyzji Komisja uznała, że na gruncie niemieckiego systemu podatkowego dotyczącego podatku od osób prawnych przepadek strat stanowi układ odniesienia, czyli zasadę ogólną mającą zastosowanie we wszystkich przypadkach zmiany struktury własności przedsiębiorstwa, i że klauzula restrukturyzacji jest odstępstwem od owej zasady.

106 Skarżąca, popierana przez Republikę Federalną Niemiec, podnosi, że Komisja błędnie określiła układ odniesienia w celu dokonania oceny, czy sporny przepis ma charakter selektywny. Jej zdaniem Komisja błędnie uznała, że przepadek strat stanowi zasadę ogólną i że klauzula restrukturyzacji jest odstępstwem od tej zasady.

107 Według skarżącej układ odniesienia stanowi tu zasada przenoszenia strat, będąca emanacją konstytucyjnej zasady opodatkowania z uwzględnieniem zdolności płatniczej. Reguła przepadku strat stanowi wyjątek od owej zasady i nie można jej uznać za układ odniesienia, podczas gdy klauzula restrukturyzacji, wprowadzająca wyjątek od tego wyjątku, ogranicza się do ustanowienia zasady ogólnej, a mianowicie zasady przenoszenia strat, podobnie jak inne wyjątki, takie jak klauzula dotycząca grup przedsiębiorstw i klauzula dotycząca cichych rezerw.

108 Komisja podnosi na wstępie zarzut niedopuszczalności pierwszej części zarzutu pierwszego ze względu na to, że jest on oparty na nowych okolicznościach faktycznych, na które nie powołano się w postępowaniu administracyjnym. Instytucja ta przypomina, że reguła przepadku strat została przez nią uznana za przepis odniesienia w decyzji o wszczęciu postępowania i w decyzji dotyczącej ustawy MoRaKG, przy czym ani skarżąca, ani Republika Federalna Niemiec, ani inne zainteresowane strony trzecie nie zakwestionowały tej kwalifikacji w postępowaniu administracyjnym. Komisja wyjaśnia także, że krajowe prawo podatkowe stanowi – z punktu widzenia prawa Unii Europejskiej – element faktyczny, na temat którego nie miała ona pełnej wiedzy w chwili przyjmowania zaskarżonej decyzji i którego nie miała obowiązku badać z urzędu.

109 W odniesieniu do istoty Komisja nie zgadza się z argumentami skarżącej.

110 Na wstępie należy oddalić zarzut niedopuszczalności podniesiony przez Komisję. Z orzecznictwa, które przywołała sama Komisja na poparcie swego argumentu, wynika bowiem, że ocena legalności decyzji na podstawie informacji, którymi Komisja dysponuje w momencie wydawania decyzji, mieści się w rzeczywistości w zakresie oceny zasadności, a nie dopuszczalności zarzutu (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 września 1996 r., Francja/Komisja, C-241/94, Rec, EU:C:1996:353, pkt 33; z dnia 24 września 2002 r., Falck i Acciaierie di Bolzano/Komisja, C-74/24 P i C-75/00 P, Rec, EU:C:2002:524, pkt 168; z dnia 14 stycznia 2004 r., Fleuren Compost/Komisja, T-109/01, Rec, EU:T:2004:4, pkt 49; z dnia 6 kwietnia 2006 r., Schmitz-Gotha Fahrzeugwerke/Komisja, T-17/03, Zb.Orz., EU:T:2006:109, pkt 54; z dnia 7 grudnia 2010 r., Frucona Košice/Komisja, T-11/07, Zb.Orz., EU:T:2010:498, pkt 49).

111 W odniesieniu do zasadności argumentów przedstawionych przez skarżącą należy przypomnieć, że w zaskarżonej decyzji Komisja zasadniczo zdefiniowała regułę przepadku strat jako zasadę ogólną, w świetle której należy badać, czy przedsiębiorstwa znajdujące się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej są traktowane odmiennie, podczas gdy skarżąca powołuje się na bardziej ogólną regułę przenoszenia strat, która ma zastosowanie do każdego opodatkowania.

112 W tym względzie należy z jednej strony przypomnieć, że reguła przenoszenia strat stanowi opcję, z której mogą korzystać wszystkie spółki przy stosowaniu podatku od osób prawnych, a po drugie, że reguła przepadku strat ogranicza możliwość skorzystania z tej opcji w przypadku nabycia udziałów stanowiących co najmniej 25% kapitału i eliminuje ją w wypadku nabycia udziałów przekraczających 50% kapitału. Ta ostatnia reguła jest zatem stosowana systematycznie we wszystkich przypadkach zmiany struktury własności obejmującej co najmniej 25% kapitału, bez rozróżnienia ze względu na charakter lub cechy objętych nią przedsiębiorstw.

113 Ponadto klauzula restrukturyzacji została sformułowana jako wyjątek od reguły przepadku strat i ma zastosowanie jedynie w ściśle określonych sytuacjach, do których reguła ta się odnosi.

114 Należy zatem stwierdzić, że reguła przepadku strat, podobnie jak reguła przenoszenia strat, jest częścią ram prawnych, w które wpisuje się sporny przepis. Innymi słowy, właściwe ramy prawne tworzą w niniejszej sprawie ogólną regułę przenoszenia strat oraz ograniczającą ją regułę przepadku strat i to właśnie w tym kontekście należy zbadać, czy sporny przepis wprowadza rozróżnienia między podmiotami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 100 powyżej, przy czym kwestia ta została przedstawiona w ramach drugiej części zarzutu pierwszego.

115 Należy zatem uznać, że Komisja nie popełniła błędu, gdy, uznając, że istnieje reguła bardziej ogólna, a mianowicie reguła przenoszenia strat, ustaliła, że ramy prawne będące punktem odniesienia przy ocenie selektywnego charakteru spornego przepisu tworzy reguła przepadku strat.

116 Wniosku tego nie są w stanie podważyć szczegółowe argumenty przedstawione przez skarżącą.

117 Po pierwsze, w zakresie, w jakim skarżąca powołuje się na brak uzasadnienia wynikający stąd, że Komisja, na poparcie swego stanowiska, ograniczyła się do przywołania decyzji dotyczącej ustawy MoRaKG, należy stwierdzić, że zastrzeżenie to zostało oddalone w ramach zarzutu trzeciego, dotyczącego braku uzasadnienia (zob. pkt 84–97 powyżej). Ponadto okoliczność, czy w postępowaniu, w którym wydano decyzję dotyczącą ustawy MoRaKG, władze niemieckie przyznały, czy też nie, że sporny przepis jest selektywny, jest bez znaczenia dla niniejszej sprawy, gdyż nie ma ona żadnego wpływu na przedstawioną w poprzednich punktach ocenę legislacyjnego układu odniesienia w określonym przez Komisję kształcie.

118 Po drugie, bez znaczenia jest również okoliczność, że zasada przenoszenia strat należy do podstawowych zasad niemieckiego prawa podatkowego. Nawet jeśli reguła przenoszenia strat zalicza się do takich podstawowych zasad, a przepadek strat stanowi wyjątek od tej zasady, to jednak ów wyjątek jest częścią legislacyjnego układu odniesienia, w który wpisuje się sporny przepis i w świetle którego należy oceniać jego selektywny charakter.

119 Po trzecie, jeśli chodzi o argument, w myśl którego z jednej strony uprawnienie do przenoszenia strat, w ramach stosowania podstawowych zasad, może zostać ograniczone przez ustawodawcę tylko z ważnych powodów, a z drugiej strony zmiana struktury własności nie ma żadnego wpływu na opodatkowanie spółki, gdyż sfery wspólników oraz spółki są sferami odrębnymi, należy stwierdzić, iż argument ten nie ma żadnego wpływu na definiowanie układu odniesienia dla potrzeb oceny selektywnego charakteru spornego przepisu. Znacznie ma natomiast to, że istnieje przepis ustanawiający odstępstwo od zasady przenoszenia strat, który, podobnie jak owa zasada, jest częścią układu odniesienia, w jaki wpisuje się sporny przepis.

120 Po czwarte, argument, że reguła przepadku strat nie doprowadziła do zmiany systemu i że, podobnie jak poprzednia reguła, służy ona przeciwdziałaniu nadużyciom przy przenoszeniu strat, jest także pozbawiony znaczenia dla sprawy. Cel w postaci zwalczania nadużyć ma bowiem związek z kwestią, czy sporny przepis wprowadza rozróżnienia między podmiotami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, która jest przedmiotem drugiej części rozpatrywanego zarzutu. Ponadto okoliczność, czy Komisja zakwestionowała, czy też nie, zgodność z prawem dawnej klauzuli restrukturyzacji, nie ma żadnego znaczenia dla oceny nowej klauzuli.

121 Po piąte, należy stwierdzić, że samo istnienie innych odstępstw od reguły przepadku strat nie wystarczy do wykazania, że reguła ta nie jest częścią układu odniesienia mającego znaczenie dla oceny selektywnego charakteru spornego przepisu.

122 Po szóste, to samo tyczy się argumentu opartego na wątpliwościach sądów krajowych co do zgodności z konstytucją reguły przepadku strat. Nie stoi to na przeszkodzie uznaniu, że skoro reguła ta nie została uchylona, to stanowi ona część układu odniesienia.

123 Po siódme, wniosku, o którym wspomniano w pkt 115 powyżej, nie podważają też argumenty przedstawione przez skarżącą w replice i zmierzające do wykazania, że reguła przepadku strat ma charakter odstępstwa, czyli że reguła ta zawiera liczne elementy ograniczające zakres jej zastosowania, a także powoduje specyficzne konsekwencje prawne i wymaga interpretacji, oraz że o tym charakterze odstępstwa świadczą ponadto kontekst legislacyjny i technika legislacyjna.

124 Argumenty te są bezskuteczne, ponieważ uznanie rzeczonej reguły za wyjątek od reguły nadrzędnej nie stoi na przeszkodzie temu, aby stanowiła ona część układu odniesienia, w który wpisuje się sporny przepis.

125 Wreszcie zawarte w motywie 5 zaskarżonej decyzji błędne stwierdzenie, że przenoszenie strat było ograniczone do łącznej kwoty miliona EUR nie miało negatywnych następstw dla oceny selektywnego charakteru spornego przepisu. To samo tyczy się błędu, który Komisja popełniła, uznając, że dawna klauzula przepadku strat została uchylona ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2008 r., podczas gdy była ona stosowana co najmniej do roku 2012.

126 Podsumowując, należy stwierdzić, że Komisja nie popełniła błędu przy definiowaniu układu odniesienia.

127 Należy zatem oddalić pierwszą część zarzutu pierwszego.

– W przedmiocie drugiej części zarzutu, dotyczącej błędu w ocenie sytuacji prawnej i faktycznej przedsiębiorstw wymagających restrukturyzacji oraz kwalifikacji klauzuli restrukturyzacji jako przepisu ogólnego

128 W zaskarżonej decyzji Komisja przyjęła, że reguła przepadku strat ma szerszy zakres zastosowania niż dawna reguła (motyw 10), że reguła ta nie przewidywała początkowo żadnych wyjątków (motyw 11) i że – jak wynika z uzasadnienia ustawy o reformie podatku od osób prawnych z 2008 r. (zob. pkt 6 powyżej) – reguła ta służyła dwóm celom: po pierwsze, uproszczeniu przepisów, a po drugie, precyzyjnemu zwalczaniu nadużyć (motyw 12). Komisja podkreśliła także, że brak wyraźnego wyjątku zezwalającego na przenoszenie strat w wypadku restrukturyzacji został zrekompensowany wprowadzeniem możliwości umorzenia przez władze podatkowe należności podatkowych ze względu na zasadę słuszności, na podstawie rozporządzenia w sprawie restrukturyzacji (motyw 12; zob. pkt 7 powyżej).

129 Na podstawie tych elementów w motywach 68–79 zaskarżonej decyzji Komisja uznała najpierw, że celem systemu podatku dochodowego od osób prawnych jest generowanie dochodów budżetowych i że celem reguły przepadku strat jest zapobieganie przenoszeniu strat przez przedsiębiorstwa zmieniające swoją strukturę własności. Następnie Komisja uznała, że w świetle tego celu wszystkie przedsiębiorstwa zmieniające strukturę własności w zakresie obejmującym co najmniej 25% udziałów znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Instytucja ta stwierdziła wreszcie, że w obrębie tej kategorii klauzula restrukturyzacji dokonuje rozróżnienia pomiędzy generującymi straty przedsiębiorstwami, które poza tym są w dobrej kondycji, a takimi, które zgodnie z przesłankami określonymi w tej klauzuli są niewypłacalne lub nadmiernie zadłużone bądź zagrożone niewypłacalnością lub nadmiernym zadłużeniem.

130 W pierwszej kolejności skarżąca podnosi, że klauzula restrukturyzacji nie wprowadza rozróżnienia między podmiotami gospodarczymi znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, ale stanowi ogólny środek polityki podatkowej, który mieści się w zakresie suwerenności podatkowej państw członkowskich i który ma zastosowanie na tych samych warunkach do wszystkich spółek, w wypadku których istnieje nieuchronne ryzyko zaprzestania płatności lub nadmiernego zadłużenia, oraz że organy administracji nie dysponują uprawnieniami dyskrecjonalnymi w odniesieniu do rzeczonej klauzuli.

131 Skarżąca wyjaśnia, że przedsiębiorstwa wymagające restrukturyzacji i przedsiębiorstwa będące w dobrej kondycji nie znajdują się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej. Reguła przepadku strat wyklucza przenoszenie strat, w sytuacji gdy nowy wspólnik może wywierać decydujący wpływ na sytuację spółki, a więc, co do zasady, sprawuje on pełną kontrolę nad wykorzystaniem strat, podczas gdy klauzula restrukturyzacji, ze względu na określone w niej ściśle warunki, ma zastosowanie w sytuacji, gdy nowy wspólnik nie ma możliwości kontrolowania strat.

132 W drugiej kolejności skarżąca podnosi, że uzasadnienie jest wadliwe, gdyż Komisja nie zbadała, czy klauzula restrukturyzacji stanowi przepis ogólny.

133 Zważywszy, że uznano, iż układ odniesienia stanowi reguła przepadku strat, w pierwszym rzędzie należy zbadać, czy w świetle celu realizowanego przez właściwy system podatkowy przedsiębiorstwa, które korzystają z klauzuli restrukturyzacji, znajdują się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją innych przedsiębiorstw, do których zastosowanie ma reguła przepadku strat, przy czym wykazanie tej okoliczności jest zadaniem Komisji w myśl orzecznictwa przytoczonego w pkt 102 powyżej.

134 Ponieważ według Komisji celem mającego zastosowanie w tym wypadku systemu podatkowego jest zasadniczo zapobieżenie temu, aby przedsiębiorstwa, których struktura własności uległa zmianie, przenosiły swe straty, wszystkie przedsiębiorstwa, których struktura własności uległa zmianie, znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, bez względu na to, czy korzystają z klauzuli restrukturyzacji, czy nie. Sporny przepis jest więc selektywny prima facie, gdyż mogą z niego korzystać jedynie przedsiębiorstwa, które spełniają określone w nim kryteria.

135 Skarżąca twierdzi natomiast, że skoro badany system ma na celu przeciwdziałanie nadużyciom przy przenoszeniu strat, to w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej znajdują się tylko przedsiębiorstwa spełniające kryteria określone w klauzuli restrukturyzacji, gdyż nie są one w stanie nadużywać przenoszenia strat.

136 Jak wskazano w pkt 114 powyżej, właściwy układ odniesienia tworzy w tym wypadku ogólna reguła przenoszenia strat, ograniczona regułą przepadku strat. Należy zatem stwierdzić, że – jak wynika z motywu 71 zaskarżonej decyzji – właściwym celem odnośnego systemu podatkowego jest zapobieżenie temu, aby przedsiębiorstwa, których struktura własności uległa zmianie, przenosiły swe

straty. Innymi słowy, możliwość przenoszenia strat jest ograniczona lub wyeliminowana w wypadku, gdy przedsiębiorstwo notujące straty w istotny sposób zmieniło swą strukturę własności w wyniku nabycia co najmniej 25% jego udziałów.

137 Wynika stąd, że wszystkie przedsiębiorstwa, których struktura własności była przedmiotem takiej zmiany, znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, niezależnie od tego, czy są one zagrożone w rozumieniu klauzuli restrukturyzacji.

138 Sporny przepis nie dotyczy natomiast wszystkich przedsiębiorstw, których struktura własności uległa istotnej zmianie, ale ma on zastosowanie do ściśle określonej kategorii przedsiębiorstw, a mianowicie przedsiębiorstw, które – zgodnie z brzmieniem tej klauzuli – w chwili przejęcia są „niewypłacaln[e] lub nadmiernie zadłużon[e] bądź zagrożon[e] niewypłacalnością lub nadmiernym zadłużeniem” (zwanych dalej „zagrożonymi przedsiębiorstwami”).

139 Należy stwierdzić, że kategoria ta nie obejmuje wszystkich przedsiębiorstw, które znajdują się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z punktu widzenia celu omawianego systemu podatkowego.

140 Nawet jeśli przyjąć – jak podnosi skarżąca – że właściwym celem systemu podatkowego jest zapobieganie nadużyciom przy przenoszeniu strat poprzez eliminowanie nabywania „spółek fasadowych”, to jednak sporny przepis ma zastosowanie jedynie do przedsiębiorstw, które spełniają pewne kryteria, a w szczególności przedsiębiorstw zagrożonych.

141 Zakładając, że w sytuacjach objętych zakresem zastosowania spornego przepisu nie istnieje ryzyko nadużyć, zgodnie z rozważanym celem, należy stwierdzić, że ów przepis nie pozwala na przenoszenie strat w wypadku istotnej zmiany struktury własności danej spółki, w sytuacji gdy zmiana ta nie dotyczy przedsiębiorstwa zagrożonego, nawet jeśli wspomniana zmiana struktury własności nie polega na nabywaniu „spółek fasadowych”, a więc nie stwarza ryzyka nadużyć. Przenoszenie strat jest zabronione, nawet jeśli spełnione są pozostałe kryteria określone w klauzuli restrukturyzacji, dotyczące w szczególności utrzymania zasadniczych struktur spółki, czyli kryteria sformułowane w lit. c)–e) klauzuli restrukturyzacji. Inaczej mówiąc, kryteria określone w lit. a) i b) klauzuli restrukturyzacji nie są związane z celem zapobiegania nadużyciom. Ich skutkiem jest zatem sprzyjanie zagrożonym przedsiębiorstwom.

142 Należy zatem uznać, że Komisja nie popełniła błędu, uznając, iż sporny przepis wprowadził rozróżnienie pomiędzy podmiotami znajdującymi się – z punktu widzenia celu przypisanego systemowi podatkowemu – w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 100 powyżej.

143 W drugiej kolejności należy stwierdzić, że argument skarżącej oraz interwenienta, że sporny przepis jest przepisem ogólnym, gdyż mogą z niego korzystać wszystkie zagrożone przedsiębiorstwa, także nie zasługuje na uwzględnienie.

144 Z jednej bowiem strony udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy dany przepis ma charakter ogólny, w kontekście badania selektywności środka podatkowego, wiąże się z rozstrzygnięciem kwestii, czy na tle powszechnego lub normalnego systemu podatkowego badany przepis wprowadza rozróżnienia między podmiotami znajdującymi się – z punktu widzenia celu realizowanego przez rzeczony system – w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Tymczasem, jak to wskazano w punktach poprzednich, w zaskarżonej decyzji Komisja słusznie uznała, że sporny przepis wprowadza rozróżnienie między przedsiębiorstwami, a mianowicie między przedsiębiorstwami, które spełniają określone w nim kryteria, a innymi przedsiębiorstwami, które znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej z punktu widzenia celu realizowanego przez badany system. Nawet jeśli celem tym jest – jak podnosi skarżąca – zwalczanie nadużyć przy przenoszeniu strat – należy stwierdzić, że sporny przepis,

rozpatrywany samodzielnie czy też wraz z dwoma pozostałymi wspomnianymi wyżej wyjątkami, nie odnosi się do wszystkich przedsiębiorstw, które są przedmiotem szkodliwego nabycia udziałów niestwarzającego takiego ryzyka nadużycia.

145 Z drugiej strony należy stwierdzić, że – wbrew argumentom skarżącej – sporny przepis nie jest przepisem ogólnym, gdyż nie jest on potencjalnie dostępny dla wszystkich przedsiębiorstw w rozumieniu wyroku z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, Zb.Orz., odwołanie w toku, EU:T:2014:939, pkt 44, 45). Sporny przepis definiuje bowiem swój zakres zastosowania ratione personae. Dotyczy on jedynie kategorii przedsiębiorstw, które znajdują się w specyficznej sytuacji, czyli przedsiębiorstw zagrożonych. Z tego względu jest on selektywny prima facie.

146 Ponadto wskazywane przez skarżącą różnice między przedsiębiorstwami wymagającymi restrukturyzacji a przedsiębiorstwami będącymi w dobrej kondycji w odniesieniu do dostępu do kapitału i dostępności cichych rezerw nie mają znaczenia w świetle celu realizowanego przez system podatkowy, nawet jeśli weźmie się pod uwagę cel przeciwdziałania nadużyciom przy przenoszeniu strat. Tego rodzaju różnice są istotne tylko z punktu widzenia celu wspierania restrukturyzacji przedsiębiorstw, które korzystają ze spornego przepisu. Jednakże cel ten nie ma w tym wypadku znaczenia, zresztą skarżąca nie twierdzi, że jest inaczej.

147 Wreszcie, co się tyczy argumentu, że klauzula restrukturyzacji jest mechanizmem stosowanym automatycznie, oraz argumentu, że cele, którym służy ustawodawstwo w dziedzinie podatku od osób prawnych, nie mają wyłącznie charakteru fiskalnego, ale także polityczny, wystarczy stwierdzić, iż argumenty te są bezskuteczne, ponieważ, nawet jeśli są one zasadne, to nie mogą zmienić selektywnego charakteru spornego przepisu.

148 Drugą część zarzutu pierwszego należy zatem oddalić.

– W przedmiocie trzeciej części zarzutu, dotyczącej uzasadnienia spornego przepisu charakterem i strukturą niemieckiego systemu podatkowego

149 W pierwszej kolejności skarżąca podnosi, że klauzula restrukturyzacji, w powiązaniu z klauzulą dotyczącą grup przedsiębiorstw i klauzulą dotyczącą cichych rezerw, przyczynia się do stosowania podstawowych zasad immanentnie związanych z niemieckim systemem podatku od osób prawnych, a w szczególności zasady potrącania strat między kolejnymi okresami, która wynika z przewodnich zasad sytuacji czysto obiektywnej oraz opodatkowania według zdolności płatniczej, jak też zasady rozdzielności, w myśl której w ramach układu odniesienia mającego zastosowanie w prawie niemieckim w dziedzinie podatku od osób prawnych opodatkowanie spółki nie zależy od jej wspólników.

150 W drugiej kolejności skarżąca zwraca uwagę, że ograniczenie zastosowania klauzuli restrukturyzacji do przedsiębiorstw wymagających restrukturyzacji jest również uzasadnione celem fiskalnym, czyli immanentnie związanym z prawem podatkowym celem, jakim jest pozyskiwanie środków przeznaczonych na finansowanie wydatków państwa. Nie stwarzając żadnej bariery podatkowej dla restrukturyzacji, niemiecki ustawodawca pozwolił przedsiębiorstwom wymagającym restrukturyzacji na naprawę ich sytuacji gospodarczej, dzięki czemu możliwe jest zwiększenie przyszłych przychodów z ich opodatkowania.

151 W trzeciej kolejności skarżąca utrzymuje, że ograniczenie do przedsiębiorstw wymagających restrukturyzacji wynika z obiektywnych różnic między przedsiębiorstwami będącymi w dobrej kondycji, które przejściowo odnotowują straty i są w stanie pozyskać kapitał na rynku bez zmiany struktury własności, z jednej strony, a przedsiębiorstwami wymagającymi restrukturyzacji, które często nie mają już takiej możliwości, z drugiej strony. Republika Federalna Niemiec dodaje, po pierwsze, że

w wypadku nabycia udziałów w celu restrukturyzacji nabywca nie sprawuje kontroli nad stratami, a po drugie, że przedsiębiorstwa wymagające restrukturyzacji i niedysponujące cichymi rezerwami nie mogą skorzystać z dotyczącej tych rezerw klauzuli.

152 Należy przypomnieć, że w świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 101 powyżej nie spełnia kryterium selektywności przepis, który, choć wprowadza rozróżnienia między podmiotami znajdującymi się – z punktu widzenia celu realizowanego przez odnośny system podatkowy – w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, to jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego, w który się wpisuje.

153 W tym względzie trzeba dokonać rozróżnienia pomiędzy celami przypisanymi szczególnemu systemowi podatkowemu oraz celami wobec niego zewnętrznymi z jednej strony, a mechanizmami immanentnie związanymi z tym systemem podatkowym, które są niezbędne do osiągnięcia takich celów z drugiej strony, ponieważ te cele i mechanizmy jako zasady leżące u podstaw rozważanego systemu podatkowego lub przewodnie zasady tego systemu mogą wesprzeć takie uzasadnienie, czego wykazanie jest zadaniem państwa członkowskiego (zob. ww. w pkt 100 wyrok Paint Graphos i in., EU:C:2011:550, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo; wyrok z dnia 7 marca 2012 r., British Aggregates/Komisja, T-210/02 RENV, Zb.Orz., EU:T:2012:110, pkt 84 i przytoczone tam orzecznictwo). Dlatego wpisujące się w system opodatkowania zwolnienia wynikające z celu, który nie jest właściwy temu systemowi, nie mogą stanowić podstawy obejścia wynikających z art. 107 ust. 1 TFUE wymogów (ww. w pkt 100 wyrok Paint Graphos i in., EU:C:2011:550, pkt 70).

154 Należy również przypomnieć, że przepis krajowy może być uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą danego systemu podatkowego jedynie wtedy, gdy, po pierwsze, jest on spójny nie tylko z nieodłącznymi cechami tego systemu podatkowego, ale także z wdrażaniem tego systemu, a po drugie, jest on zgodny z zasadą proporcjonalności i nie przekracza granic tego, co jest konieczne, w tym sensie, że realizowany przezeń zgodny z prawem cel nie może zostać osiągnięty za pomocą innych, nie tak daleko idących środków (zob. podobnie ww. w pkt 100 wyrok Paint Graphos i in., EU:C:2011:550, pkt 73–75).

155 W zaskarżonej decyzji Komisja dokonała rozróżnienia pomiędzy celem reguły przepadku strat a celem klauzuli restrukturyzacji.

156 Jeśli chodzi o cel reguły przepadku strat, to choć w postępowaniu administracyjnym władze niemieckie wskazały, że celem tym jest „zapobieganie nadużyciom w formie nabywania spółek fasadowych w związku z dopuszczeniem […] przeniesienia strat” (motyw 85 zaskarżonej decyzji), to Komisja uznała, że – w świetle zmian wprowadzonych do dawnej reguły przepadku strat przez nową regułę – jest nim „sfinansowanie zmniejszenia stawki podatku dochodowego od osób prawnych z 25% do 15%” (motyw 86 zaskarżonej decyzji).

157 Natomiast celem klauzuli restrukturyzacji było według Komisji rozwiązanie problemów związanych z kryzysem gospodarczym i finansowym oraz pomoc zagrożonym przedsiębiorstwom w obliczu tego kryzysu (motywy 87 i 88 zaskarżonej decyzji). Instytucja ta uznała, że cel tej klauzuli jest zewnętrzny względem systemu podatkowego (motyw 89 zaskarżonej decyzji).

158 Należy stwierdzić, że z brzmienia spornego przepisu jasno wynika, że jego celem jest wspieranie restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw. Gdyby tak nie było, nie dałoby się wyjaśnić, dlaczego wśród przesłanek jego zastosowania w § 8c ust. 1a lit. a) KStG i § 8c ust. 1a lit. b) KStG (zob. pkt 10 powyżej) sformułowano wymogi, aby, odpowiednio, przejęcie udziałów miało na celu restrukturyzację spółki i aby w chwili przejęcia przedsiębiorstwo było niewypłacalne lub nadmiernie zadłużone bądź zagrożone niewypłacalnością lub nadmiernym zadłużeniem. Sama skarżąca przyznaje zresztą, że za pomocą spornego przepisu ustawodawca dąży również do tego, aby umożliwić odzyskanie stabilności spółkom dotkniętym przez kryzys i znajdującym się w stanie niewypłacalności.

159 Jest zatem oczywiste, że celem, a przynajmniej głównym celem spornego przepisu jest wspieranie restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw.

160 W tym względzie należy stwierdzić, że wspomniany wyżej cel nie wynika z podstawowych lub przewodnich zasad systemu podatkowego, a więc nie jest wobec tego systemu wewnętrzny, lecz zewnętrzny (zob. podobnie i analogicznie wyroki: z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja, C-88/03, Zb.Orz., EU:C:2006:511, pkt 82; z dnia 18 lipca 2013 r., P, C-6/12, Zb.Orz., EU:C:2013:525, pkt 30), przy czym nie zachodzi konieczność badania, czy sporny przepis jest proporcjonalny względem celu, któremu służy.

161 W każdym razie sporny przepis nie jest także uzasadniony w świetle argumentów przedstawionych przez skarżącą i interwenienta.

162 Przede wszystkim przepis ten nie może zostać uzasadniony na gruncie zasady opodatkowania według zdolności płatniczej.

163 Niezależnie od okoliczności, że uzasadnienie to nie wynika z uzasadnienia omawianej ustawy, wydaje się, iż jest ono związane z właściwym dla zasady przepadku strat celem, jakim jest zwalczanie nadużyć w zakresie przenoszenia strat. W istocie, wedle tej argumentacji, przy założeniu, po pierwsze, że reguła przepadku strat ma na celu przeciwdziałanie nadużyciom, a po drugie, że w wypadku restrukturyzacji nie dochodzi do nadużycia, nasuwa się wniosek, że stosowanie klauzuli restrukturyzacji jest uzasadnione tą samą logiką, która leży u podstaw zastosowania reguły przepadku strat i ogranicza się do przywrócenia ogólnej zasady przenoszenia strat, będącej wyrazem zasady opodatkowania według zdolności płatniczej.

164 Przy założeniu, że wykładnia taka jest prawidłowa, należy jednak stwierdzić, iż sporny przepis nie wydaje się spójny z realizowanym celem. W ramach zarzutu pierwszego wyjaśniono bowiem, że sporny przepis ma zastosowanie jedynie do zagrożonych przedsiębiorstw. W tym stanie rzeczy nie jest jasne, dlaczego zasada opodatkowania według zdolności płatniczej miałaby wymagać, aby zagrożone przedsiębiorstwo korzystało z możliwości przenoszenia strat, zaś możliwości takiej nie miałoby przedsiębiorstwo będące w dobrej kondycji, które odnotowało straty i które spełnia pozostałe kryteria przewidziane w klauzuli restrukturyzacji.

165 Ponadto sporny przepis nie jest również uzasadniony z jednej strony różnicami między szkodliwym nabyciem udziałów a nabyciem udziałów w celu restrukturyzacji, a z drugiej strony obiektywnymi różnicami między podatnikami. Według skarżącej, popieranej przez Republikę Federalną Niemiec, w wypadku nabycia udziałów w celu restrukturyzacji nowy akcjonariusz nie sprawuje w pełni kontroli nad wykorzystaniem strat. Ponadto przedsiębiorstwa wymagające restrukturyzacji, w odróżnieniu od przedsiębiorstw będących w dobrej kondycji, nie mają możliwości pozyskania finansowania na rynku kapitałowym czy poszukiwania nabywcy. Nie mają one także możliwości zachowania swych strat na podstawie klauzuli dotyczącej cichych rezerw.

166 W tym względzie z jednej strony należy stwierdzić, że argument dotyczący braku sprawowania kontroli nad wykorzystaniem strat nie jest spójny. Inne przedsiębiorstwa, które nie spełniają kryteriów klauzuli restrukturyzacji, mogą bowiem także napotkać trudności gospodarcze i nie być w stanie kontrolować wykorzystania strat, a przy tym nie ma do nich zastosowania klauzula restrukturyzacji. Z drugiej strony różnica między sytuacją przedsiębiorstw wymagających restrukturyzacji a sytuacją przedsiębiorstw będących w dobrej kondycji w zakresie dostępu do kapitału i dostępności cichych rezerw nie ma w tym wypadku znaczenia. Jak trafnie wskazała Komisja w motywie 91 zaskarżonej decyzji, ewentualny cel ułatwiania dostępu do kapitału zagrożonym spółkom nie jest immanentnie związany z systemem podatkowym.

167 To samo tyczy się podniesionego przez skarżącą argumentu, że w interesie niemieckiej administracji podatkowej leży umożliwienie przedsiębiorstwom, które mogą zostać poddane restrukturyzacji, naprawy ich sytuacji gospodarczej, tak aby ograniczyć ryzyko, że staną się one niewypłacalne i aby zwiększyć szanse na uzyskanie lub zwiększenie przychodów z opodatkowania przez władze podatkowe.

168 Argument ten stanowi powtórzenie argumentu podniesionego przez Republikę Federalną Niemiec w postępowaniu administracyjnym i oddalonego przez Komisję w motywach 57–63 zaskarżonej decyzji, w myśl którego klauzula restrukturyzacji jest zgodna z zasadą zwaną „zasadą wierzyciela prywatnego w gospodarce rynkowej" w zakresie, w jakim odpowiada ona zachowaniu rozważnego wierzyciela, z którym dłużnik pozostaje w trwałym stosunku umownym.

169 Należy jednak stwierdzić, że kwestionowana korzyść jest przyznawana automatycznie i bez żadnej analizy, która miałaby na celu ustalenie w sposób konkretny – co uczyniłby wierzyciel prywatny – po pierwsze, jakie jest ryzyko, że beneficjent nie będzie już w stanie kontynuować swej działalności gospodarczej, a wobec tego będzie musiał zaprzestać realizacji wszelkich płatności na rzecz swych wierzycieli, a po drugie, w jakim stopniu ów beneficjent będzie zdolny, po zredukowaniu jego długu podatkowego, do prowadzenia działalności w sposób rentowny, tak by mógł on wywiązywać się ze swych przyszłych zobowiązań. Jak słusznie podkreśliła Komisja w motywie 60 zaskarżonej decyzji, rezygnacja z wierzytelności podatkowej bez żadnej oceny perspektyw dłużnika i jego znaczenia strategicznego nie jest zachowaniem rozważnym.

170 Dlatego należy uznać, że ani skarżąca, ani Republika Federalna Niemiec nie przedstawiły dowodów, które pozwoliłyby uzasadnić sporny przepis w świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 152–154 powyżej.

171 Należy zatem oddalić trzecią część zarzutu pierwszego, a w związku z tym cały ten zarzut.

W przedmiocie zarzutu drugiego, dotyczącego braku wykorzystania zasobów państwowych

172 W ramach zarzutu drugiego skarżąca podnosi, że klauzula restrukturyzacji nie wywiera skutku w postaci przyznania korzyści finansowej przedsiębiorstwu, ale jedynie skutek w postaci rezygnacji ze zmiany istniejącej już sytuacji finansowej, w której przedsiębiorstwo to się znajduje. Ponieważ utrzymanie przenoszenia strat jest zgodne z utrwaloną w niemieckim prawie konstytucyjnym zasadą nieograniczonego przenoszenia strat, przeniesione straty stanowią zasadniczo aktywa należące do przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu.

173 Wobec tego Republika Federalna Niemiec w żadnym momencie nie dysponowała wpływami podatkowymi pochodzącymi z pozytywnych przychodów odpowiadających równoważącym je stratom pochodzącym z tego samego okresu podatkowego lub z wcześniejszych okresów podatkowych.

174 Należy przypomnieć, że w motywie 50 zaskarżonej decyzji Komisja uznała, iż przyznana niektórym przedsiębiorstwom przez niemiecki rząd możliwość zmniejszenia obciążeń podatkowych poprzez przenoszenie strat prowadzi do utraty przychodów publicznych i stanowi pomoc państwa.

175 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie pomocy państwa jest o wiele bardziej ogólne niż pojęcie subwencji, jako że zawiera w sobie nie tylko świadczenia pozytywne, tak jak w przypadku samych subwencji, ale także interwencje państwa, które w różny sposób zmniejszają ciężary normalnie obciążające budżet danego przedsiębiorstwa i które tym samym, nie będąc subwencjami w ścisłym rozumieniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki (ww. w pkt 101 wyrok Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, EU:C:2001:598, pkt 38; zob. także ww. w pkt 100 wyrok Paint Graphos i in., EU:C:2011:550, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

176 Wynika z tego, że środek, w drodze którego władze publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom zwolnienie podatkowe, które 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 TFUE. Natomiast korzyści wynikające z ogólnego przepisu mającego zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych nie stanowią pomocy państwa w rozumieniu art. 107 TFUE (zob. ww. w pkt 100 wyrok Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, EU:C:2011:732, pkt 72, 73 i przytoczone tam orzecznictwo).

177 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że korzyść przyznana przedsiębiorstwom objętym klauzulą arbitrażową ma swe źródło w rezygnacji przez państwo członkowskie z wpływów podatkowych, które normalnie państwo to by uzyskało, ponieważ to właśnie dzięki owej rezygnacji beneficjenci uzyskali możliwość szkodliwego nabycia udziałów na bardziej korzystnych pod względem podatkowym warunkach (zob. podobnie wyrok z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja, C-156/98, Rec, EU:C:2000:467, pkt 26).

178 Należy również oddalić argument skarżącej oparty zasadniczo na twierdzeniu, że skoro utrzymanie przenoszenia strat odpowiada konstytucyjnej zasadzie nieograniczonego przenoszenia strat, to wpływy, które nie zostały uzyskane, ze względu na zastosowanie reguły przenoszenia strat, stanowią aktywa, które nigdy nie należały do państwa.

179 W tym względzie należy przypomnieć utrwalone orzecznictwo, w myśl którego art. 107 ust. 1 TFUE nie wprowadza rozróżnienia pomiędzy interwencjami państwowymi w zależności od ich przyczyn lub celów, ale definiuje te interwencje na podstawie ich skutków (zob. podobnie ww. w pkt 100 wyrok Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, EU:C:2011:732, pkt 87 i przytoczone tam orzecznictwo).

180 Jak wskazano w ramach oceny selektywności spornego przepisu, Komisja słusznie stwierdziła bowiem, że reguła przepadku strat stanowi część układu odniesienia. Jest ona integralną częścią ustawodawstwa Republiki Federalnej Niemiec, a więc jest objęta domniemaniem zgodności z prawem. Zgodnie z tą regułą zasoby podatkowe uzyskane dzięki niezastosowaniu reguły przenoszenia strat są zasobami przeznaczonymi, co do zasady, dla budżetu państwa.

181 Ponadto reguła przepadku strat w chwili jej wprowadzenia nie przewidywała żadnych odstępstw. Klauzula restrukturyzacji, podobnie jak inne odstępstwa od reguły przepadku strat, została wprowadzona później niż ta reguła, mimo że klauzula restrukturyzacji ma zastosowanie wsteczne od tej samej daty wejścia w życie co reguła przepadku strat. Okoliczność ta świadczy o tym, że według niemieckiego ustawodawcy zgodność z konstytucją wprowadzenia reguły przepadku strat nie była uwarunkowana istnieniem jakiegokolwiek odstępstwa.

182 W każdym razie nawet gdyby zgodność z prawem reguły przepadku strat została podważona, sam fakt, że reguła ta była stosowana przez pewien okres, wystarczy do wykazania, że zasoby państwowe zostały wykorzystane z uwagi na fakt, że w tym samym okresie była stosowana klauzula restrukturyzacji. Pojęcie pomocy państwa jest bowiem pojęciem obiektywnym, które powinno być badane w świetle antykonkurencyjnych skutków spowodowanych przez dany środek pomocy, a nie w świetle innych elementów, takich jak zgodność z prawem przepisu, na podstawie którego pomoc została przyznana (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 grudnia 2008 r., British Aggregates/Komisja, C-487/06 P, Zb.Orz., EU:C:2008:757, pkt 85 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 7 października 2010 r., DHL Aviation i DHL Hub Leipzig/Komisja, T-452/08, EU:T:2010:427, pkt 40).

183 Należy zatem uznać, że stwierdzając w zaskarżonej decyzji, iż sporny środek pomocy został przyznany przy użyciu zasobów państwowych, gdyż mógł on doprowadzić do zmniejszenia wpływów z opodatkowania, Komisja w żaden sposób nie naruszyła prawa.

184 Należy zatem oddalić zarzut drugi.

W przedmiocie zarzutu czwartego, opartego na naruszeniu zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań

185 W zarzucie czwartym skarżąca powołuje się zasadniczo na istnienie uzasadnionych oczekiwań opartych z jednej strony na wiążącej informacji otrzymanej od krajowej administracji podatkowej, a z drugiej strony na istnieniu w okolicznościach niniejszej sprawy trudności, a wręcz niemożliwości postrzegania klauzuli restrukturyzacji jako pomocy państwa, jak też zbadania, czy procedura przewidziana w art. 108 TFUE została uszanowana lub czy powinna była zostać przeprowadzona, przy czym trudność tę wzmaga jeszcze okoliczność, że w innych państwach członkowskich istnieją podobne przepisy, które nie zostały zgłoszone ani zakwestionowane w kontekście art. 107 ust. 1 TFUE.

186 Zgodnie z art. 14 ust. 1 zdanie drugie rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 [WE] (Dz.U. L 83, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 8, t. 1, s. 339) Komisja nie wymaga odzyskania pomocy, jeżeli byłoby to sprzeczne z ogólną zasadą prawa Unii.

187 Zgodnie z orzecznictwem zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań ma zastosowanie do każdej osoby w sytuacji, w której instytucja Unii Europejskiej, udzielając tej osobie konkretnych zapewnień, wzbudziła jej uzasadnione oczekiwania. Zapewnieniami takimi są, niezależnie od formy, w jakiej zostały przekazane, dokładne, bezwarunkowe i spójne informacje (zob. wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r., Kahla Thüringen Porzellan/Komisja, C-537/08 P, Zb.Orz., EU:C:2010:769, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo).

188 Należy także przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przedsiębiorstwa będące beneficjentami pomocy mogą mieć uzasadnione oczekiwania co do legalności pomocy w zasadzie jedynie wtedy, gdy pomoc została przyznana z poszanowaniem procedury przewidzianej w traktacie FUE. Staranny uczestnik obrotu gospodarczego powinien bowiem być zazwyczaj w stanie upewnić się, że ta procedura została zachowana (zob. wyrok z dnia 20 marca 1997 r., Alcan Deutschland, C-24/95, Rec, EU:C:1997:163, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

189 W niniejszej sprawie należy przede wszystkim stwierdzić, że wobec braku zgłoszenia środka pomocy Komisji w rozumieniu art. 108 ust. 3 TFUE wątpliwości lub trudności interpretacyjne co do tego, czy sporny przepis ma charakter pomocy państwa, nie mogą same w sobie usprawiedliwiać powstania po stronie skarżącej uzasadnionych oczekiwań.

190 Następnie, jako że skarżąca twierdzi, iż źródłem jej uzasadnionych oczekiwań jest wiążąca informacja, należy przypomnieć, że nie można wykluczyć możliwości powołania się przez beneficjenta bezprawnie przyznanej pomocy na nadzwyczajne okoliczności, które słusznie mogły leżeć u podstaw uzasadnionych oczekiwań co do prawidłowości tej pomocy, a w konsekwencji możliwości sprzeciwienia się jej zwrotowi. Jednakże ów beneficjent powinien powołać się na te okoliczności przed władzami krajowymi lub sądem krajowym przy zaskarżaniu krajowej decyzji o odzyskaniu pomocy, którą to decyzją władze te dokonują transpozycji decyzji Komisji. W takim przypadku do sądu krajowego, do którego wpłynęła ewentualna skarga, należy ocena okoliczności danej sprawy, w razie konieczności po zadaniu Trybunałowi pytań prejudycjalnych dotyczących wykładni (zob. podobnie wyrok z dnia 7 marca 2002 r., Włochy/Komisja, C-310/99, Rec, EU:C:2002:143, pkt 103; wyrok z dnia 27 stycznia 1998 r., Ladbroke Racing/Komisja, T-67/94, Rec, EU:T:1998:7, pkt 182, 183; ww. w pkt 110 wyrok, Fleuren Compost/Komisja, EU:T:2004:4, pkt 136, 137). Na podstawie tego orzecznictwa skarżąca nie może zatem powoływać się na istnienie wiążącej informacji, podnosząc, że zaskarżona decyzja sprzeciwia się zasadzie ochrony uzasadnionych oczekiwań (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2014 r., Zweckverband Tierkörperbeseitigung/Komisja, T-309/12, EU:T:2014:676, pkt 237).

191 Należy również przypomnieć, że zachowanie krajowego organu władzy odpowiedzialnego za stosowanie prawa Unii, które to zachowanie jest niezgodne z tym prawem, nie może być podstawą powstania po stronie podmiotu gospodarczego uzasadnionych oczekiwań co do tego, że zostanie on potraktowany w sposób niezgodny z prawem Unii (zob. wyrok z dnia 4 października 2007 r., Komisja/Włochy, C-217/06, EU:C:2007:580, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo) i że ciążący na beneficjencie obowiązek upewnienia się, że procedura przewidziana w art. 108 ust. 3 TFUE została zachowana, nie może w istocie zależeć od zachowania władzy państwowej, nawet jeśli ta ostatnia ponosi odpowiedzialność za niezgodność z prawem decyzji w takim stopniu, że jej cofnięcie wydaje się sprzeczne z dobrą wiarą (zob. podobnie ww. w pkt 188 wyrok Alcan Deutschland, EU:C:1997:163, pkt 41).

192 Skarżąca nie może wreszcie wywodzić żadnych argumentów z okoliczności, że w innych państwach członkowskich istnieją rzekomo podobne przepisy. Należy stwierdzić przede wszystkim, że chodzi tu o przepisy funkcjonujące w różnych porządkach prawnych, następnie, że materiały zgromadzone w aktach sprawy nie uprawniają w żaden sposób twierdzenia, że Komisja udzieliła zapewnień co do legalności tych przepisów w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, a wreszcie, że skarżąca nie może skutecznie powoływać się na tę okoliczność, ponieważ zasada równego traktowania powinna w każdym razie pozostawać w zgodzie z zasadą legalności, w myśl której nikt nie może powoływać się dla własnej korzyści na naruszenie prawa, którego dopuszczono się na korzyść innego podmiotu (wyroki z dnia 14 maja 1998 r.: SCA Holding/Komisja, T-327/94, Rec, EU:T:1998:96, pkt 160; Mayr-Melnhof/Komisja, T-347/94, Rec, EU:T:1998:101, pkt 334; z dnia 20 marca 2002 r., LR AF 1998/Komisja, T-23/99, Rec, EU:T:2002:75, pkt 367).

193 To samo tyczy się powoływania się na dawną regułę przepadku strat, która przewidywała inny tryb i która nie została nigdy poddana kontroli Komisji w zakresie poszanowania postanowień traktatu dotyczących pomocy państwa.

194 Należy zatem oddalić zarzut czwarty, a w konsekwencji całą skargę.

W przedmiocie kosztów

195 Zgodnie z art. 134 § 1 regulaminu postępowania przed Sądem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Jednakże w myśl art. 134 § 3 regulaminu w razie częściowego tylko uwzględnienia żądań każdej ze stron, i jeżeli jest to uzasadnione okolicznościami sprawy, Sąd może orzec, że jedna ze stron pokrywa, oprócz własnych kosztów, część kosztów poniesionych przez stronę przeciwną.

196 W niniejszej sprawie trzeba stwierdzić, iż należy oddalić, po pierwsze zarzut niedopuszczalności podniesiony przez Komisję na podstawie art. 114 regulaminu postępowania z dnia 2 maja 1991 r., a po drugie, całą skargę jako bezzasadną.

197 W tym stanie rzeczy należy orzec, że skarżąca pokrywa, poza własnymi kosztami, dwie trzecie kosztów poniesionych przez Komisję oraz że Komisja pokrywa jedną trzecią własnych kosztów.

198 W myśl art. 138 § 1 regulaminu postępowania państwa członkowskie, które wstąpiły do sprawy w charakterze interwenienta, pokrywają własne koszty. Wobec tego Republika Federalna Niemiec pokrywa własne koszty.

Z powyższych względów

SĄD (dziewiąta izba)

orzeka, co następuje:

1) Zarzut niedopuszczalności zostaje oddalony.

2) Skarga zostaje oddalona jako bezzasadna.

3) GFKL Financial Services AG pokrywa własne koszty oraz dwie trzecie kosztów poniesionych przez Komisję Europejską. Komisja pokrywa jedną trzecią własnych kosztów.

4) Republika Federalna Niemiec pokrywa własne koszty.

Berardis Czúcz Popescu

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 4 lutego 2016 r.

Podpisy

Spis treści

Krajowe ramy prawne 2

Reguła przenoszenia strat 2

Reguła przepadku strat 2

Klauzula restrukturyzacji 3

Klauzule dotyczące cichych rezerw i grup przedsiębiorstw 4

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu 4

Procedura administracyjna 5

Zaskarżona decyzja 5

Przebieg postępowania i żądania stron 7

Co do prawa 8

W przedmiocie dopuszczalności skargi 8

W przedmiocie legitymacji procesowej w rozumieniu art. 263 akapit czwarty TFUE 8

W przedmiocie interesu prawnego 11

Co do istoty 12

W przedmiocie zarzutu trzeciego, dotyczącego braku uzasadnienia 12

W przedmiocie zarzutu pierwszego, dotyczącego braku selektywnego charakteru prima facie spornego przepisu 14

– W przedmiocie pierwszej części zarzutu, dotyczącej błędnego zdefiniowania układu odniesienia . 15

– W przedmiocie drugiej części zarzutu, dotyczącej błędu w ocenie sytuacji prawnej i faktycznej przedsiębiorstw wymagających restrukturyzacji oraz kwalifikacji klauzuli restrukturyzacji jako przepisu ogólnego 17

– W przedmiocie trzeciej części zarzutu, dotyczącej uzasadnienia spornego przepisu charakterem i strukturą niemieckiego systemu podatkowego 20

W przedmiocie zarzutu drugiego, dotyczącego braku wykorzystania zasobów państwowych 23

W przedmiocie zarzutu czwartego, opartego na naruszeniu zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań 25

W przedmiocie kosztów 26