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

W sprawie T-287/11

Heitkamp BauHolding GmbH, z siedzibą w Herne (Niemcy), reprezentowana początkowo przez adwokatów W. Niemanna, M. Kierę-Nöllen i S. Geringhoffa, a następnie przez adwokatów W. Niemanna, S. Geringhoffa i P. Dodosa,

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 R. Lyala, T. Maxiana Ruschego i M. Adama, a następnie przez R. Lyala, T. Maxiana Ruschego i C. Egerer, 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 8 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 niemiecki ustawodawca wprowadził w 1997 r. § 8 ust. 4 KStG (zwany dalej „dawną regułą przepadku strat"). 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 2/09 (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).

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 udziałów 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, Heitkamp BauHolding GmbH, jest spółką, której od 2008 r. zagrażała niewypłacalność i która wymagała przeprowadzenia restrukturyzacji.

16 W dniu 20 lutego 2009 r. spółka dominująca skarżącej, Heitkamp KG, odkupiła akcje skarżącej w celu połączenia dwóch spółek.

17 W dniu przeprowadzenia tej transakcji skarżąca spełniała przesłanki pozwalające na zastosowanie wobec niej klauzuli restrukturyzacji, jak wynika z wiążącej informacji przedstawionej przez Finanzamt Herne (urząd podatkowy w Herne) w dniu 11 listopada 2009 r. (zwanej dalej „wiążącą informacją").

18 Ponadto w dniu 29 kwietnia 2010 r. skarżąca otrzymała od urzędu podatkowego decyzję w sprawie zaliczki na poczet podatku od osób prawnych za rok obrotowy 2009, która uwzględniała straty przeniesione na podstawie klauzuli restrukturyzacji.

19 Po wydaniu przez Komisję decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego (zob. pkt 25 poniżej) niemiecki minister finansów nakazał organom podatkowym, w piśmie z dnia 30 kwietnia 2010 r., aby nie stosowały już klauzuli restrukturyzacji.

20 Z związku z tym w dniu 27 grudnia 2010 r. decyzja w sprawie zaliczki z dnia 29 kwietnia 2010 r. została zastąpiona nową decyzją w sprawie zaliczki na poczet podatku od spółek za rok 2009, która to decyzja nie uwzględniała klauzuli restrukturyzacji. W styczniu 2011 r. skarżąca otrzymała decyzje w sprawie zaliczki na poczet podatku od osób prawnych dotyczące kolejnych lat lub innych podatków i opłat, w których to decyzjach także nie zastosowano klauzuli restrukturyzacji.

21 W dniu 1 kwietnia 2011 r. skarżąca otrzymała decyzje podatkowe dotyczące podatku od osób prawnych oraz podstawowego podatku od działalności gospodarczej za rok 2009. W efekcie rezygnacji z zastosowania klauzuli restrukturyzacji skarżąca nie była w stanie przenieść strat istniejących według stanu na dzień 31 grudnia 2008 r.

22 W dniu 19 kwietnia 2011 r. urząd podatkowy wycofał wiążącą informację.

23 W dniu 22 lipca 2011 r. Republika Federalna Niemiec przedstawiła Komisji, zgodnie zaleceniami sformułowanymi w zaskarżonej decyzji (zob. pkt 34 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.

24 Skarżąca zaskarżyła wskazane wyżej decyzje w sprawie zaliczki i decyzje podatkowe w urzędzie podatkowym i przed właściwymi sądami podatkowymi. Postanowieniem z dnia 1 sierpnia 2011 r. Finanzgericht Münster (sąd podatkowy w Münsterze) zawiesił wykonanie owych decyzji.

Procedura administracyjna

25 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 dnia 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 5/2010).

26 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 na to wezwanie pismem z dnia 9 kwietnia 2010 r.

27 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

28 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").

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

30 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.

31 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.

32 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).

33 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.

34 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.

35 Rozstrzygnięcie zaskarżonej decyzji ma następujące brzmienie:

„Artykuł 1

Pomoc państwa przyznana w oparciu o § 8c ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [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 spełniane 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 dnia notyfikowania niniejszej decyzji Niemcy przedstawiają 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

36 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 6 czerwca 2011 r. skarżąca wniosła niniejszą skargę.

37 Odrębnym pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 16 września 2011 r. Komisja podniosła zarzut niedopuszczalności na mocy § 114 regulaminu postępowania przed Sądem z dnia 2 maja 1991 r. Skarżąca przedstawiła swoje uwagi w przedmiocie zarzutu niedopuszczalności w dniu 20 października 2011 r.

38 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 29 sierpnia 2011 r. Republika Federalna Niemiec wniosła o dopuszczenie jej do sprawy w charakterze interwenienta popierającego żądania skarżącej. Postanowieniem z dnia 5 października 2011 r. prezes drugiej 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.

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

40 Postanowieniem z dnia 30 stycznia 2012 r. prezes ósmej izby, na wniosek skarżącej, zawiesił postępowanie do dnia 4 września 2012 r.

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

42 Postanowieniem Trybunału (dziewiąta izba) z dnia 21 maja 2014 r. zarzut niedopuszczalności został pozostawiony do rozstrzygnięcia w wyroku, zgodnie z art. 114 ust. 4 regulaminu postępowania z dnia 2 maja 1991 r.

43 W dniu 3 lipca 2014 r. Komisja przedstawiła odpowiedź na skargę. Replika i duplika zostały złożone, odpowiednio, w dniach 15 sierpnia 2014 r. przez skarżącą i 13 grudnia 2014 r. przez Komisję.

44 W dniu 21 sierpnia 2014 r. Republika Federalna Niemiec przedstawiła uwagi interwenienta, a pozostałe strony przedstawiły swe uwagi w przedmiocie tego pisma w wyznaczonych terminach.

45 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.

46 Na rozprawie w dniu 8 lipca 2015 r. wysłuchano wystąpień stron i ich odpowiedzi na pytania Sądu.

47 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.

48 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

49 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

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

51 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.

52 W braku decyzji podatkowej, w której ustalono zobowiązanie podatkowe skarżącej na podstawie spornego przepisu, skarżąca nie mogłaby oprzeć twierdzenia, że zaskarżona decyzja dotyczy jej bezpośrednio, ani na decyzjach w sprawie zaliczki, ani na wiążących informacjach. Skarżąca nie może też powoływać się na status strony zainteresowanej w rozumieniu art. 108 ust. 2 TFUE. W tym względzie Komisja dokonuje rozróżnienia między powstaniem zobowiązania podatkowego a jego wymagalnością i podnosi, że tylko stwierdzenie w sposób prawnie wiążący redukcji zobowiązania podatkowego mocą decyzji podatkowej skutkuje powstaniem bezpośredniego oddziaływania zaskarżonej decyzji na skarżącą.

53 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. Decyzje podatkowe mogą być zaskarżane przed sądami krajowymi, co miało miejsce w niniejszej sprawie, w której Finanzgericht zawiesił wykonanie odnośnej decyzji podatkowej.

54 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.

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

56 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”.

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

58 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.

59 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.

60 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).

61 Tak więc przedsiębiorstwo nie ma w zasadzie 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 60 wyrok Telefónica/Komisja, EU:C:2013:852, pkt 47).

62 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 58 wyrok Komisja/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, pkt 54).

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

64 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).

65 Co się tyczy indywidualnego oddziaływania w rozumieniu ww. w pkt 60 wyroku Plaumann/Komisja (EU:C:1963:17), należy zaznaczyć, że sytuację faktyczną i prawną, w której znajduje się skarżąca, cechują wskazane poniżej elementy.

66 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.

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

68 Okoliczności te zostały potwierdzone przez niemiecką administrację podatkową w wiążącej informacji oraz w decyzji w sprawie zaliczki na poczet podatku od osób prawnych za rok 2009, w której uwzględniono straty przeniesione na podstawie klauzuli restrukturyzacji (zob. pkt 17 i 18 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.

69 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.

70 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 60 wyroku Plaumann/Komisja (EU:C:1963:17) (zob. także analogicznie ww. w pkt 62 wyrok Belgia i Forum 187/Komisja, EU:C:2006:416, pkt 63; ww. w pkt 58 wyrok Komisja/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, pkt 57; ww. w pkt 60 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).

71 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 21 powyżej).

72 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.

73 Wniosku tego nie może również podważyć orzecznictwo, na które Komisja powołała się w swych pismach i na rozprawie, a w szczególności ww. w pkt 60 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 61 wyrok Acegas/Komisja (EU:T:2009:192) i wyrok z dnia 8 marca 2012 r., Iberdrola/Komisja (T-221/10, Zb.Orz., EU:T:2012:112).

74 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 68 powyżej), przy czym okoliczność ta odróżnia skarżącą od innych podmiotów, które są jedynie potencjalnymi beneficjentami spornego przepisu (zob. podobnie ww. w pkt 58 wyrok Komisja/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, pkt 55).

75 Wniosku przedstawionego w pkt 69 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.

76 Należy bowiem przypomnieć, że elementy, które w świetle orzecznictwa uzasadniają istnienie indywidualnego oddziaływania w rozumieniu art. 263 akapit czwarty TFUE (zob. pkt 60–62 powyżej), nie muszą być tożsame z elementami świadczącymi o istnieniu pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (zob. analogicznie ww. w pkt 60 wyrok Comitato „Venezia vuole vivere" i in./Komisja, EU:C:2011:368, pkt 56, 63, 64). W rozumieniu ww. w pkt 60 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.

77 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 sama 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.

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

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

W przedmiocie interesu prawnego

80 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.

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

82 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 58 wyrok Komisja/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, pkt 63; ww. w pkt 70 wyroki: Stichting Woonpunt i in./Komisja, EU:C:2014:100, pkt 50–54; Stichting Woonlinie i in./Komisja, EU:C:2014:105, pkt 54).

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

84 W tym wypadku skarżąca spełniła przesłanki umożliwiające zastosowanie klauzuli restrukturyzacji i uzyskała płynącą z tej klauzuli korzyść, jak wynika z pkt 66–69 powyżej.

85 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.

86 Ponadto nawet zakładając – jak podnosi Komisja – że skarżąca nie będzie mogła osiągać korzyści w przyszłości ze względu na postawienie jej w stan likwidacji, to jednak wobec osiągnięcia korzyści przed wydaniem zaskarżonej decyzji, w wypadku stwierdzenia jej nieważności, będzie ona mieć prawo do domagania się, aby klauzula restrukturyzacji została zastosowana, przynajmniej w odniesieniu do opodatkowania dochodów z roku 2009.

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

88 Skarga jest zatem dopuszczalna.

Co do istoty sprawy

89 W uzasadnieniu skargi skarżąca podnosi dwa zarzuty dotyczące braku selektywnego charakteru spornego przepisu.

90 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.

91 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.

92 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 91 wyrok Paint Graphos i in., EU:C:2011:550, pkt 64). Po ukończeniu tego ewentualnego trzeciego etapu badania dany środek można uznać za selektywny.

93 Należy przypomnieć, że w celu udowodnienia, iż badany środek stosowany jest 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).

94 W świetle tej wynikającej z orzecznictwa trzyetapowej analizy należy zbadać dwa podniesione przez skarżącą zarzuty, z których pierwszy dotyczy zasadniczo braku selektywnego charakteru prima facie spornego przepisu, a drugi tego, że jest on uzasadniony charakterem i strukturą systemu podatkowego.

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

95 Zarzut pierwszy składa się z trzech części. Część pierwsza dotyczy błędnego zdefiniowania układu odniesienia. Część druga dotyczy błędu w ocenie sytuacji prawnej i faktycznej przedsiębiorstw wymagających restrukturyzacji oraz odmowy przez Komisję uznania klauzuli restrukturyzacji za środek ogólny, zaś część trzecia dotyczy naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań.

– W przedmiocie części pierwszej, dotyczącej błędnego zdefiniowania układu odniesienia

96 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.

97 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.

98 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.

99 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.

100 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 2010/13 dotyczącej ustawy MoRaKG, przy ani czym 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 – element faktyczny, na temat którego nie miała ona pełnej wiedzy w chwili przyjmowania zaskarżonej decyzji i którego nie miała obowiązku badać z urzędu.

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

102 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-74/00 P i C-75/00 P, Rec, EU:C:2002:524, pkt 168; z dnia 7 grudnia 2010 r., Frucona Košice/Komisja, T-11/07, Zb.Orz., EU:T:2010:498, pkt 49).

103 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.

104 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.

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

106 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 ogólna reguła przenoszenia strat oraz ograniczająca ją reguła 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 91 powyżej, przy czym kwestia ta została przedstawiona w ramach drugiej części zarzutu pierwszego.

107 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.

108 Wniosku tego nie podważają argumenty skarżącej odnoszące się do wątpliwości sądów krajowych co do zgodności z konstytucją reguły przepadku strat i konieczności dokonywania zawężającej wykładni tej reguły w świetle zasad konstytucyjnych. Argumenty te nie wykluczają bowiem wniosku, że reguła ta jest częścią prawa krajowego, skoro nie została uchylona, i że klauzula restrukturyzacji ma zastosowanie jedynie w kontekście stosowania rzeczonej reguły. Dlatego Komisja nie mogła pominąć tej reguły przy określaniu układu odniesienia, nawet jeśli w stosownym wypadku miałaby ona być interpretowana w sposób zawężający.

109 Podobnie argumenty zmierzające do wykazania, że reguła przepadku strat ma charakter odstępstwa w świetle zasad konstytucyjnych, również są bez znaczenia, ponieważ uznanie rzeczonej reguły za wyjątek od nadrzędnej reguły prawnej, takiej jak zasada opodatkowania według zdolności płatniczej, nie stoi na przeszkodzie temu, aby stanowiła ona część układu odniesienia, w który wpisuje się sporny przepis i w świetle którego winien być oceniany jego selektywny charakter.

110 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

111 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).

112 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.

113 Skarżąca podnosi w pierwszej kolejności, że przedsiębiorstwa objęte zakresem zastosowania klauzuli restrukturyzacji nie znajdują się – w świetle realizowanego przez ten przepis celu, jakim jest zwalczanie nadużyć – w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją innych przedsiębiorstw, do których zastosowanie ma reguła przepadku strat. Tak więc reguła przepadku strat nie ma zastosowania do przypadków restrukturyzacji przedsiębiorstw, z którymi nie wiąże się zagrożenie nadużyć.

114 W drugiej kolejności skarżąca, popierana przez Republikę Federalną Niemiec, podnosi, że klauzula restrukturyzacji jest przepisem ogólnym, gdyż mogą z niej korzystać wszystkie przedsiębiorstwa znajdujące się w trudnej sytuacji gospodarczej, bez względu na ich wielkość, sektor czy rozmiar działalności gospodarczej.

115 Komisja podnosi na wstępie, że podniesione w replice argumenty dotyczące sytuacji prawnej i faktycznej przedsiębiorstw wymagających restrukturyzacji oraz kwalifikacji klauzuli restrukturyzacji jako przepisu ogólnego stanowią zarzuty nowe, a więc są niedopuszczalne.

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

117 Jeżeli chodzi dopuszczalność argumentów przedstawionych przez skarżącą, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 48 § 2 regulaminu postępowania z dnia 2 maja 1991 r. nie można podnosić nowych zarzutów w toku postępowania, chyba że ich podstawą są okoliczności prawne lub faktyczne ujawnione dopiero w toku postępowania. Niemniej jednak zarzut, który stanowi rozszerzenie zarzutu podniesionego wcześniej, w sposób bezpośredni lub dorozumiany, i który jest ściśle z nim związany, powinien zostać uznany za dopuszczalny (wyrok z dnia 11 lipca 2013 r., Ziegler/Komisja, C-439/11 P, Zb.Orz., EU:C:2013:513, pkt 46). Analogiczne rozwiązanie należy zastosować do argumentu podniesionego na poparcie zarzutu (wyrok z dnia 21 marca 2002 r., Joynson/Komisja, T-231/99, Rec, EU:T:2002:84, pkt 156, potwierdzony postanowieniem z dnia 10 grudnia 2003 r., Joynson/Komisja, C-204/02 P, Rec, EU:C:2003:660).

118 W świetle przytoczonego wyżej orzecznictwa należy zatem zbadać, czy przedstawione przez skarżącą w replice argumenty dotyczące sytuacji prawnej i faktycznej przedsiębiorstw wymagających restrukturyzacji oraz kwalifikacji klauzuli restrukturyzacji jako przepisu ogólnego stanowią zarzuty nowe, czy raczej rozszerzenie pierwszej części zarzutu pierwszego.

119 Należy przypomnieć, że w ramach pierwszej części zarzutu pierwszego, dotyczącej błędnego określenia układu odniesienia, krytyka skarżącej odnosi się do braku jednego z konstytutywnych elementów pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, a mianowicie kryterium selektywności.

Tymczasem zastrzeżenia dotyczące z jednej strony nieporównywalności sytuacji prawnej i faktycznej przedsiębiorstw wymagających restrukturyzacji, a z drugiej strony kwalifikacji klauzuli restrukturyzacji jako przepisu ogólnego mają również na celu zakwestionowanie pod rożnymi względami kryterium selektywności.

120 W myśl utrwalonego orzecznictwa przytoczonego w pkt 91 powyżej uznanie przepisu podatkowego prima facie za selektywny wymaga, po pierwsze, zidentyfikowania i uprzedniego zbadania powszechnego lub „normalnego" systemu podatkowego obowiązującego w danym państwie członkowskim, a po drugie, wykazania, że ów przepis podatkowy wprowadza rozróżnienia między podmiotami znajdującymi się, w świetle realizowanego przez ten system celu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

121 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że w zarzucie pierwszym skarżąca kwestionuje zasadniczo ocenę Komisji odnoszącą się do selektywnego prima facie charakteru spornego przepisu, a mówiąc ściślej – określenia układu odniesienia.

122 Należy również zaznaczyć, że bardziej szczegółowe argumenty dotyczące sytuacji prawnej i faktycznej przedsiębiorstw wymagających restrukturyzacji oraz kwalifikacji klauzuli restrukturyzacji jako przepisu ogólnego zostały przedstawione w odpowiedzi na argumentację Komisji, która w odpowiedzi na skargę wskazała, że układ odniesienia nie powinien był zostać określony na podstawie systemu podatkowego w ogólności, ale raczej w oparciu o przedsiębiorstwa, które uważała ona za znajdujące się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją przedsiębiorstw korzystających z klauzuli restrukturyzacji. Tymczasem kwestia, czy identyfikacja przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej powinna zostać rozpatrzona na pierwszym, czy też na drugim etapie wspomnianego wyżej badania, jest przedmiotem dyskusji między stronami.

123 Należy zatem uznać, że – wbrew temu, co twierdzi Komisja – omawiane zastrzeżenie stanowi rozszerzenie pierwszej części zarzutu pierwszego, a nie nowy zarzut.

124 Drugą część zarzutu pierwszego należy zatem uznać za dopuszczalną.

125 Co się tyczy zasadności argumentów przedstawionych przez skarżącą, 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 93 powyżej.

126 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 prima facie selektywny, gdyż mogą z niego korzystać jedynie przedsiębiorstwa, które spełniają określone w nim kryteria.

127 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.

128 Jak wskazano w pkt 106 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.

129 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.

130 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”).

131 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.

132 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.

133 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.

134 Należy zatem uznać, że Komisja nie popełniła błędu, uznając, iż sporny przepis wprowadził rozróżnienia pomiędzy podmiotami znajdującymi się – z punktu widzenia celu przypisanego systemowi podatkowemu – w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 91 powyżej.

135 Wniosku tego nie podważa przywoływana przez skarżącą okoliczność, że inne odstępstwa, takie jak klauzula dotycząca grup przedsiębiorstw i klauzula dotycząca cichych rezerw, obejmują sytuacje, w których nie powstaje ryzyko nadużyć.

136 Nawet jeśli tego rodzaju wyjątki, podobnie jak klauzula restrukturyzacji, znajdują uzasadnienie w fakcie, że odnoszą się one do sytuacji, w których dane przedsiębiorstwa nie są w stanie nadużywać przenoszenia strat, to jednak omawiany system prawny rzeczywiście traktuje w odmienny sposób – z punktu widzenia celu odnośnego systemu podatkowego – podmioty znajdujące się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

137 Poza wspomnianymi wyżej wyjątkami przedsiębiorstwo nie może bowiem uniknąć przepadku strat, nawet jeśli nie istnieje jakiekolwiek ryzyko nadużyć. Ponadto Trybunał orzekł, że istnienie korzyści selektywnej po stronie przedsiębiorstw objętych zwolnieniem z normalnego opodatkowania nie może być kwestionowane na tej podstawie, że istnieją inne zwolnienia od tego samego podatku, z których

korzystają inne przedsiębiorstwa (zob. podobnie ww. w pkt 62 wyrok Forum 187/Komisja, EU:C:2006:416, pkt 120; wyrok z dnia 1 lipca 2010 r., BNP Paribas i BNL/Komisja, T-335/08, Zb.Orz., EU:T:2010:271, pkt 162).

138 W każdym razie, jak zostało to wyjaśnione w pkt 133 powyżej, w samej klauzuli restrukturyzacji, w celu jej stosowania, dokonano nieuzasadnionego właściwym celem systemu podatkowego, wskazanym w pkt 106 powyżej, rozróżnienia między przedsiębiorstwami, które spełniają jedynie kryteria określone w lit. c)–e) rzeczonej klauzuli, a przedsiębiorstwami, które spełniają również kryteria określone w lit. a) i b) tej klauzuli, czyli przedsiębiorstwami zagrożonymi.

139 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.

140 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.

141 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 prima facie selektywny.

142 Wreszcie należy także oddalić argument skarżącej, w myśl którego skoro Komisja przyznaje, że brak zastosowania reguły przepadku strat w wypadku zmiany struktury własności obejmującej mniej niż 25% kapitału nie stanowi pomocy państwa ze względu na to, że tego rodzaju zmiana nie umożliwia wywierania wpływu na politykę przedsiębiorstwa, to wniosek ten odnosi się także do zmian struktury własności w celu restrukturyzacji, które również nie stwarzają możliwości wywierania wpływu na politykę przedsiębiorstwa. Według skarżącej w przeciwnym razie rozumowanie Komisji prowadziłoby do uznania za pomoc państwa pozostawienia możliwości przenoszenia strat w wypadku nabycia udziałów w ilości mniejszej niż 25%.

143 W tym względzie należy stwierdzić, że stosowanie reguły przepadku strat jest oparte na ogólnych kryteriach, które mają zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw. W szczególności, jak słusznie podkreśla Komisja, wydaje się, że wynoszący 25% próg jest progiem wystarczającym, powyżej którego można domniemywać, że wywierany jest wpływ na przejęte przedsiębiorstwo i że wobec tego możliwe jest, iż nabywca odniesie korzyść z przeniesionych przez nie strat. Natomiast klauzula restrukturyzacji dotyczy jedynie określonej kategorii przedsiębiorstw, a mianowicie przedsiębiorstw zagrożonych.

144 W każdym razie argument ten jest bezskuteczny, gdyż zamiast podważać wniosek, że klauzula restrukturyzacji ma charakter selektywny, zmierza on zasadniczo do wykazania, że istnieją inne sytuacje, a mianowicie transakcje nabycia udziałów poniżej progu 25%, które, jako nieobjęte regułą przepadku strat, mogą prowadzić do powstania korzyści selektywnej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. W tym względzie należy stwierdzić, że skarżąca nie może powoływać się na istnienie innych przepisów, które mogłyby ewentualnie zostać uznane za pomoc państwa, w celu wykazania, że sporny przepis nie stanowi takiej pomocy.

145 Drugą część zarzutu pierwszego należy zatem oddalić.

– W przedmiocie trzeciej części zarzutu, dotyczącej naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań

146 W replice skarżąca podnosi, że zarówno praktyka Komisji, jak i wydany przez nią komunikat w sprawie stosowania reguł dotyczących pomocy państwa do środków należących do opodatkowania bezpośredniego przedsiębiorstw (Dz.U. 1998, C 384, s. 3) wzbudziły uzasadnione oczekiwania co do tego, że Komisja nie uzna klauzuli restrukturyzacji za przepis selektywny.

147 Komisja podnosi, że to oparte na naruszeniu zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań zastrzeżenie jest nowe, gdyż zostało podniesione na etapie repliki, wobec czego jest ono niedopuszczalne. Utrzymuje ona również, że w każdym razie zastrzeżenie to powinno zostać oddalone.

148 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że zastrzeżenie dotyczące naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań nie zostało przedstawione w skardze ani w sposób wyraźny, ani dorozumiany. Nie stanowi ono także rozwinięcia zarzutu przedstawionego w skardze.

149 Tak więc argument ten stanowi zastrzeżenie nowe, które zostało podniesione po raz pierwszy w replice i którego podstawą nie są okoliczności prawne lub faktyczne ujawnione w toku postępowania. Stanowi on zatem zastrzeżenie niedopuszczalne w myśl art. 48 § 2 regulaminu postępowania z dnia 2 maja 1991 r. w świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 117 powyżej.

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

W przedmiocie zarzutu drugiego, dotyczącego uzasadnienia spornego przepisu charakterem i strukturą systemu podatkowego

151 Skarżąca podnosi, że klauzula restrukturyzacji zasadniczo umożliwia zastosowanie zasady opodatkowania według zdolności płatniczej, co stanowi cel ściśle związany z systemem podatkowym. Klauzula ta jest zatem przepisem uzasadnionym charakterem lub wewnętrzną strukturą systemu podatkowego.

152 Klauzula restrukturyzacji jest poza tym proporcjonalna do realizowanego celu, zważywszy na fakt, po pierwsze, że poprzedni system, oparty na rozporządzeniu w sprawie restrukturyzacji, okazał się niewystarczający w obliczu światowego kryzysu gospodarczego, a po drugie, że nowy system nie przyznaje organom administracji podatkowej żadnych uprawnień dyskrecjonalnych w odniesieniu do stosowania klauzuli restrukturyzacji.

153 Przede wszystkim Komisja podnosi, że zarzut drugi jest niedopuszczalny, gdyż jest on oparty na nowych faktach, a mianowicie na argumentach dotyczących niemieckiego prawa konstytucyjnego i podatkowego, na które nie powołano się w postępowaniu administracyjnym.

154 Następnie podnosi ona, że zarzut drugi jest niezrozumiały. W szczególności skarżąca nie wyjaśniła, na jakiej podstawie twierdzi, że zasada opodatkowania według zdolności płatniczej stanowi uzasadnienie ze względu na charakter i strukturę systemu podatkowego, a nie uzasadnienie oparte na zewnętrznym i ogólnym celu słuszności podatkowej, ani też w jaki sposób ustawodawca naruszył swój bardzo szeroki zakres uznania przy stosowaniu tej zasady, przyjmując regułę przepadku strat, w taki sposób, że konieczne stało się zastosowanie klauzuli restrukturyzacji.

155 Komisja kwestionuje wreszcie zasadność argumentów skarżącej.

156 Na wstępie należy oddalić podniesiony przez Komisję zarzut niedopuszczalności badanego zarzutu, jak dokonano tego w pkt 102 powyżej. Z orzecznictwa, na które powołała się Komisja i które zostało przytoczone w tym punkcie, 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.

157 Ponadto, co się tyczy niezrozumiałości zarzutu, należy stwierdzić, że – jak podnosi skarżąca – Komisja była w stanie zbadać co do istoty argumenty skarżącej, w tym argument dotyczący zasady opodatkowania według zdolności płatniczej, który, jak wskazano, został wspomniany w zaskarżonej decyzji.

158 W odniesieniu do zasadności argumentów skarżącej należy przypomnieć, że w świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 92 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.

159 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 91 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 91 wyrok Paint Graphos i in., EU:C:2011:550, pkt 70).

160 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 91 wyrok Paint Graphos i in., EU:C:2011:550, pkt 73–75).

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

162 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).

163 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).

164 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.

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

166 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.

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

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

169 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.

170 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.

171 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.

172 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.

173 Dlatego należy uznać, że ani skarżąca, ani Republika Federalna Niemiec nie przedstawiły dowodów, które pozwoliłyby uzasadnić sporny środek w świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 158–160 powyżej.

174 Należy zatem oddalić zarzut drugi, a w konsekwencji całą skargę.

W przedmiocie kosztów

175 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.

176 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.

177 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.

178 W myśl art. 138 § 1 regulaminu postępowania państwa członkowskie, które przystąpiły do sprawy w charakterze interwenienta, pokrywają własne koszty. Wynika stąd, że 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) Heitkamp BauHolding GmbH 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 12

Co do istoty sprawy 13

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

– W przedmiocie części pierwszej, dotyczącej błędnego zdefiniowania układu odniesienia 14

– W przedmiocie drugiej części zarzutu, dotyczącej błędu w ocenie sytuacji prawnej i faktycznej przedsiębiorstw wymagających restrukturyzacji oraz kwalifikacji klauzuli restrukturyzacji jako przepisu ogólnego 15

– W przedmiocie trzeciej części zarzutu, dotyczącej naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań 20

W przedmiocie zarzutu drugiego, dotyczącego uzasadnienia spornego przepisu charakterem i strukturą systemu podatkowego 20

W przedmiocie kosztów 23