

WYROK SĄDU (dziewięć 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 aktu – 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 poczynkowo przez adwokatów W. Niemanna, M. Kierhöf-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 poczynkowo 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,

mającą za przedmiot podanie 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 (dziewięć izba),

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

sekretarz: K. Andová, administrator,

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

4 W celu pozbawienia 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 wznowiała 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 regułą 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 sędziowności, 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 odstąpienie od reguły przepadku strat.

9 Po zgłoszeniu wskazanego projektu ustawy na podstawie art. 108 ust. 3 TFUE Komisja Europejska zakazała wprowadzania przewidywanego odstąpienia, uznawszy je za niezgodne z rynkiem wewnętrznym pomocy 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 zamierzali 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 płaconego 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 wyjącznie w ramach grupy przedsiębiorstw, na czele której stoi jedna osoba lub jedna spółka, do której należą 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 kwoty stanowiące różnicę pomiędzy całkowitą 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 skarżcej, Heitkamp KG, odkupiła akcje skarżcej w celu połączenia dwóch spółek.

17 W dniu przeprowadzenia tej transakcji skarżąca spełniała przesłanki pozwalające na zastosowanie wobec niej klauzuli restrukturyzacji, jak wynika z wiarygodnej informacji przedstawionej przez Finanzamt Herne (urząd podatkowy w Herne) w dniu 11 listopada 2009 r. (zwanej dalej „wiarygodną 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 tak 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 wiarygodną 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 skarżcej figuruje wśród przedsiębiorstw, w odniesieniu do których wiarygodne informacje dotyczące zastosowania klauzuli restrukturyzacji

zostały wycofane.

24 Skarżca 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 sędziami 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 korzyści selektywnie przedsiębiorstwom, które spełniały przesłanki jej zastosowania, a korzyść ta nie byłaby 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 zewnętrznym 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

wi?cej, wszyscy potencjalni beneficjenci przepisu s? zagro?onymi przedsi?biorstwami w rozumieniu wytycznych wspólnotowych dotycz?cych pomocy pa?stwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagro?onych przedsi?biorstw (Dz.U. 2004, C 244, s. 2), przy czym ?adne z nich nie jest obj?te zakresem regulacji rozporz?dzenia 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 rz?dzie Komisja zbada?a, czy ów przepis mo?na uzna? za zgodny z rynkiem wewn?trznym, i dosz?a do wniosku, ?e pomoc na rzecz niektórych beneficjentów mo?e zosta? dopuszczona w postaci ograniczonej kwoty pomocy zgodnej z rynkiem wewn?trznym, je?eli spe?nia ona wszystkie warunki niemieckiego programu pomocy, które Komisja zatwierdzi?a w rozumieniu tymczasowych wspólnotowych ram prawnych w zakresie pomocy pa?stwa u?atwiaj?cej dost?p do finansowania w dobie kryzysu finansowego i gospodarczego (Dz.U. 2009, C 83, s. 1). Komisja uzna?a jednak, ?e klauzula restrukturyzacji nie mo?e by? zgodna z rynkiem wewn?trznym na podstawie wytycznych dotycz?cych pomocy pa?stwa na rzecz wspomagania i restrukturyzacji zagro?onych przedsi?biorstw, wytycznych w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007–2013 (Dz.U. 2006, C 54, s. 13) i wytycznych wspólnotowych w sprawie pomocy pa?stwa na ochron? ?rodowiska (Dz.U. C 2008, C 82, s. 1), ani te? w ?wietle art. 107 ust. 3 TFUE.

34 W trzecim rz?dzie Komisja wezwa?a Republik? Federaln? Niemiec do podj?cia wszelkich ?rodków niezb?dnych do odzyskania od beneficjentów pomocy przyznanej niezgodnie z prawem. Ponadto Republika Federalna Niemiec zosta?a zobowi?zana do sporz?dzenia wykazu przedsi?biorstw, które korzysta?y z pomocy od dnia 1 stycznia 2008 r. Komisja wyja?ni?a tak?, ?e coroczny dat? p?atno?ci podatku od osób prawnych nale?y uzna? za w?a?ciwy dat? przekazania pomocy do dyspozycji beneficjentów i ?e kwota pomocy podlegaj?ca odzyskaniu powinna zosta? obliczona na podstawie zezna? podatkowych poszczególnych przedsi?biorstw. Kwota pomocy odpowiada?a zdaniem Komisji ró?nicy pomi?dzy kwot? podatku, jaki by?by nale?ny w przypadku, gdyby klauzula restrukturyzacji nie zosta?a zastosowana, a kwot? podatku faktycznie op?aconego po jej zastosowaniu.

35 Rozstrzygni?cie zaskar?onej decyzji ma nast?puj?ce brzmienie:

„Artyku? 1

Pomoc pa?stwa 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 wewn?trznym.

Artyku? 2

Indywidualna pomoc przyznana w ramach programu pomocy, o którym mowa w art. 1, jest zgodna z rynkiem wewn?trznym w ?wietle art. 107 ust. 3 lit. b) [TFUE] w interpretacji tymczasowych ram prawnych, o ile kwota pomocy nie przekracza 500 000 EUR, beneficjent nie by? przedsi?biorstwem znajduj?cym si? w trudnej sytuacji w dniu 1 lipca 2008 r., i spe?niane s? wszystkie inne warunki okre?lone w pkt 4.2.2 tymczasowych ram prawnych [oraz w decyzji w sprawie zatwierdzenia niemieckiego programu pomocy].

Artyku? 3

Indywidualna pomoc przyznana w ramach programu pomocy, o którym mowa w art. 1, która w momencie przyznania spe?nia warunki okre?lone w jakimkolwiek programie pomocy zatwierdzonym przez Komisj? w oparciu o podstaw? prawn? inn? ni? [rozporz?dzenie Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznaj?ce niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 [WE] i 88 [WE] (ogólne rozporz?dzenie w sprawie

wyłączone 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 przedstawiania stron

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

37 Odrębnym pismem zlożonym 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 zlożonym w sekretariacie Sądu w dniu 29 sierpnia 2011 r. Republika Federalna Niemiec wniosła o dopuszczenie jej do sprawy w charakterze interwenienta popierającego przedstawiania skarżycy. 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 skarżycy, zawiesił postępowanie do dnia 4 września 2012 r.

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

42 Postanowieniem Trybunału (dziewięta 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 (dziewięta izba) zadał stronom pytania na piśmie, za które strony udzieliły odpowiedzi na te pytania w wyznaczonym terminie.

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

47 Strona skarżąca, popierana przez Republikę Federalną Niemiec, wniosła do Sądu o:

- oddalenie zarzutu niedopuszczalności podniesionego przez Komisję;
- stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;
- obciążenie Komisji kosztami postępowania.

48 Komisja wniosła 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 mogaby oprzeć twierdzenia, że zaskarżona decyzja dotyczy jej bezpośrednio, ani na decyzjach w sprawie zaliczki, ani na wiążących informacjach.

Skarżca 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 może decyzji podatkowej skutkuje powstaniem bezpośredniego oddziaływania zaskarżonej decyzji na skarżcę.

53 W tym stanie rzeczy zaskarżona decyzja nie nakazuje odzyskania pomocy, która została już przyznana skarżcej, 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, gdy zaskarżona decyzja wymaga przyjęcia środków wykonawczych, a mianowicie wydania decyzji podatkowej.

55 Skarżca, 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 skarżca 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 skarżcej. Dwa sformułowane w orzecznictwie kryteria bezpośredniego oddziaływania, a mianowicie, po pierwsze, wymóg, aby dany akt bezpośrednio wpływał na sytuację prawną skarżcej, 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 bezpośrednio oddziaływanie na skarżcę zostało wykazane, to należy zbadać, czy zaskarżona decyzja dotyczy skarżcej indywidualnie, przy czym jeżeli 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 należy 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 też, 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 za 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 sytuacja faktyczna i prawna, 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 byłyby przesłanki przewidziane w klauzuli restrukturyzacji.

67 Po drugie, w roku 2009 skarżąca osiągnęła podlegającą 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 oczywiście, że w chwili zamknięcia roku podatkowego 2009 skarżąca uzyskała korzyść podatkową, której wysokość była zresztą w stanie dokładnie określić. Ponieważ bowiem wadze 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 wadze 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 wadze podatkowe i przez Komisję.

70 Wobec tego skarżące 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 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, wadze niemieckie podjęły środki zmierzające do zaprzestania stosowania klauzuli restrukturyzacji, w tym w szczególności cofnięcie informacji 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 Wadze niemieckie postanowiły bowiem zawiesić stosowanie klauzuli restrukturyzacji bez jej uchylania i wydały decyzję podatkową bez stosowania tej klauzuli wadze nie 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 wadze 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 podważać 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 skarżących istnieje prawo nabyte do uzyskania korzyści podatkowej, potwierdzone przez niemieckie wadze podatkowe (zob. pkt 68 powyżej), przy czym okoliczność ta odróżnia skarżących od innych podmiotów, które są jedynie potencjalnymi beneficjentami spornego przepisu (zob. podobnie ww. w pkt 58 wyrok

75 Wniosku przedstawionego w pkt 69 powyżej nie podważa także argument Komisji, w myśl którego o indywidualnym oddziaływaniu na skarżycę 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 obciążenie 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 skarżycą posiadała potwierdzone przez niemieckie władze podatkowe prawo nabyte do uzyskania korzyści podatkowej w roku podatkowym 2009. W motywie 50 zaskarżonej decyzji Komisja sama wyjaśnia zresztą, że samo istnienie przyznanej przez rząd niemiecki niektórym przedsiębiorstwom możliwości zmniejszenia obciążenia 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 skarżycy bezpośrednio i indywidualnie.

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

W przedmiocie interesu prawnego

80 Komisja podnosi, że skarżycą 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 skarżycy i – niezależnie od ewentualnego stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji – władze niemieckie mogły w dowolnym momencie definitywnie uchylić sporny przepis.

81 Skarżycą, 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 skarżycą będzie mogła uzyskać jakichś korzyści (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 21 marca 2002 r., Shaw i Falla/Komisja, T-131/99, Rec, EU:T:2002:83, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

84 W tym wypadku skarżąca spełnia przesłanki umożliwiające zastosowanie klauzuli restrukturyzacji i uzyskałaประโยชน์ z tej klauzuli korzyści, 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 przedsięwzięć, w odniesieniu do których decyzja podatkowa nie stała się jeszcze ostateczna, w tym do skarżących, wobec czego ze stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji płynnie korzyści dla skarżących.

86 Ponadto nawet zakładając – jak podnosi Komisja – że skarżąca nie będzie mogła osiągnąć 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 miała 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 przedsięwzięciom lub produkcji niektórych towarów”, to znaczy pomocy selektywnej.

91 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w pierwszej kolejności, do uznania rodzaju 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 rodzaj podatkowy poprzez wykazanie, że stanowi on odstępstwo od owego powszechnego systemu, gdy 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 rodzaj może być uznany za selektywny prima facie.

92 Jednakże wskazane kryterium selektywności nie spełnia rodzaj, który – choć przynosi korzyści 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 ?rodek mo?na uzna? za selektywny.

93 Nale?y przypomnie?, ?e w celu udowodnienia, i? badany ?rodek stosowany jest w sposób selektywny wobec niektórych przedsi?biorstw lub produkcji niektórych towarów, Komisja powinna wykaza?, ?e wprowadza on rozró?nienie mi?dzy przedsi?biorstwami, które znajduj? si? – z punktu widzenia celu tego ?rodka – w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, podczas gdy do pa?stwa cz?onkowskiego, które ustanawia tego rodzaju rozró?nienie pomi?dzy przedsi?biorstwami w dziedzinie obci??e?, nale?y wykazanie, i? rozró?nienie to jest faktycznie uzasadnione charakterem i struktur? spornego systemu (zob. podobnie wyrok z dnia 8 wrze?nia 2011 r., Komisja/Niderlandy, C?279/08 P, Zb.Orz., EU:C:2011:551, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

94 W ?wietle tej wynikaj?cej z orzecznictwa trzyetapowej analizy nale?y zbada? dwa podniesione przez skar??c? zarzuty, z których pierwszy dotyczy zasadniczo braku selektywnego charakteru prima facie spornego przepisu, a drugi tego, ?e jest on uzasadniony charakterem i struktur? systemu podatkowego.

W przedmiocie zarzutu pierwszego, dotycz?cego braku selektywnego charakteru prima facie spornego przepisu

95 Zarzut pierwszy sk?ada si? z trzech cz??ci. Cz??? pierwsza dotyczy b??dnego zdefiniowania uk?adu odniesienia. Cz??? druga dotyczy b??du w ocenie sytuacji prawnej i faktycznej przedsi?biorstw wymagaj?cych restrukturyzacji oraz odmowy przez Komisj? uznania klauzuli restrukturyzacji za ?rodek ogólny, za? cz??? trzecia dotyczy naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwa?.

– W przedmiocie cz??ci pierwszej, dotycz?cej b??dnego zdefiniowania uk?adu odniesienia

96 W zaskar?onej decyzji, w celu dokonania oceny selektywnego charakteru spornego przepisu, Komisja wzi??a pod uwag?, po pierwsze, istnienie maj?cej powszechne zastosowanie regu?y dotycz?cej przenoszenia strat, po drugie, regu?? przypadku strat, która stanowi odst?pstwo od tej pierwszej regu?y w wypadkach szkodliwego nabycia udziałów, a po trzecie, klauzul? restrukturyzacyjn?, która zezwala na odst?pstwo od tej drugiej regu?y i na zastosowanie pierwszej z nich w okre?lonych sytuacjach szczególnych.

97 Na podstawie tych elementów w motywie 66 zaskar?onej decyzji Komisja uzna?a, ?e na gruncie niemieckiego systemu podatkowego dotycz?cego podatku od osób prawnych przepadek strat stanowi uk?ad odniesienia, czyli zasad? ogóln? maj?c? zastosowanie we wszystkich przypadkach zmiany struktury w?asno?ci przedsi?biorstwa, i ?e klauzula restrukturyzacji jest odst?pstwem od owej zasady.

98 Skar??ca, popierana przez Republik? Federaln? Niemiec, podnosi, ?e Komisja b??dnie okre?li?a uk?ad odniesienia w celu dokonania oceny, czy sporny przepis ma charakter selektywny. Jej zdaniem Komisja b??dnie uzna?a, ?e przepadek strat stanowi zasad? ogóln? i ?e klauzula restrukturyzacji jest odst?pstwem od tej zasady.

99 Wed?ug skar??cej uk?ad odniesienia stanowi tu zasada przenoszenia strat, b??d?ca emanacj? konstytucyjnej zasady opodatkowania z uwzgl?dnieniem zdolno?ci p?atniczej. Regu?a przypadku strat stanowi wyj?tek od owej zasady i nie mo?na jej uzna? za uk?ad odniesienia, podczas gdy klauzula restrukturyzacji, wprowadzaj?ca wyj?tek od tego wyj?tku, ogranicza si? do ustanowienia zasady ogólnej, a mianowicie zasady przenoszenia strat, podobnie jak inne wyj?tki, takie jak klauzula dotycz?ca grup przedsi?biorstw i klauzula dotycz?ca 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 przywołają 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 błędów, gdy uznała, 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 przypadku strat.

108 Wniosku tego nie podważają argumenty skarżące odnoszące się do wątpliwości sądów krajowych co do zgodności z konstytucją reguły przypadku strat i konieczności dokonywania zawłaszczającej wyładni tej reguły w świetle zasad konstytucyjnych. Argumenty te nie wykluczają bowiem wniosku, że reguła ta jest czystą prawą krajowego, skoro nie została uchylona, i że klauzula restrukturyzacji ma zastosowanie jedynie w kontekście stosowania rzeczzonej reguły. Dlatego Komisja nie mogła pominąć tej reguły przy określaniu układu odniesienia, nawet jeżeli w stosownym wypadku miałyby ona być interpretowana w sposób zawłaszczający.

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

110 Należy zatem oddalić pierwszy czysty zarzut pierwszego.

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

111 W zaskarżonej decyzji Komisja przyznała, że reguła przypadku 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 subsydiarności, 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 przypadku 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 Skarżący 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 przypadku strat. Tak więc

reguła przypadku strat nie ma zastosowania do przypadków restrukturyzacji przedsiębiorstw, z którymi nie wiąże się zagrożenie nadużycia.

114 W drugiej kolejności skarżąca, popierana przez Republikę Federalną Niemiec, podnosi, że klauzula restrukturyzacji jest przepisem ogólnym, gdy mogłoby 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 skarżących.

117 Jeżeli chodzi o 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 braku określania układu odniesienia, krytyka skarżących 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 różnymi względami kryterium selektywności.

120 W myśli utrwalonego orzecznictwa przytoczonego w pkt 91 powyżej uznanie przepisu podatkowego za selektywny *prima facie* 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 mówi o części – 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 być zostawiony

określony na podstawie systemu podatkowego w ogólności, ale raczej w oparciu o przedsiębiorstwa, które uważa 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 Druga 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 przypadku 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 przypadku strat, przy czym wykazanie tej okoliczności jest zadaniem Komisji w myśli orzecznictwa przytoczonego w pkt 93 powyżej.

126 Ponieważ według Komisji celem mającego zastosowanie w tym wypadku systemu podatkowego jest zasadniczo zapobieganie temu, aby przedsiębiorstwa, których struktura w zasadności ulega zmianie, przenosiły swe straty, wszystkie przedsiębiorstwa, których struktura w zasadności ulega 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 mogłoby 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 przypadku strat. Należy zatem stwierdzić, że – jak wynika z motywu 71 zaskarżonej decyzji – właściwym celem odnośnego systemu podatkowego jest zapobieganie temu, aby przedsiębiorstwa, których struktura w zasadności ulega zmianie, przenosiły swe straty. Innymi słowy, możliwość przenoszenia strat jest ograniczona lub wyeliminowana w wypadku, gdy przedsiębiorstwo notujące straty w istotny sposób zmieniło swoją strukturę w zasadności w wyniku nabycia co najmniej 25% jego udziałów.

129 Wynika stąd, że wszystkie przedsiębiorstwa, których struktura w zasadności 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 w zasadności ulega istotnej zmianie, ale ma on zastosowanie do ściśle określonej kategorii przedsiębiorstw, a mianowicie przedsiębiorstw, które – zgodnie z brzmieniem tej klauzuli – w chwili przejścia 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 jeżeli przyjąć – jak podnosi skarżąca – że wważanym celem systemu podatkowego jest zapobieganie nadużyciom przy przenoszeniu strat poprzez eliminowanie nabywania „spółek fasadowych”, to jednak sporny przepis ma zastosowanie jedynie do przedsięwzięć, które spełniają pewne kryteria, a w szczególności przedsięwzięć zagrożonych.

133 Zakładając, że w sytuacjach objętych zakresem zastosowania spornego przepisu nie istnieje ryzyko nadużycia, 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 przedsięwzięcia zagrożonego, nawet jeżeli wspomniana zmiana struktury własności nie polega na nabywaniu „spółek fasadowych”, a więc nie stwarza ryzyka nadużycia. Przenoszenie strat jest zabronione, nawet jeżeli 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 przedsięwzięciom.

134 Należy zatem uznać, że Komisja nie popełniła błędów, uznając, iż sporny przepis wprowadzi rozróżnienie 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 odstępowstwa, takie jak klauzula dotycząca grup przedsięwzięć i klauzula dotycząca cichych rezerw, obejmują sytuacje, w których nie powstaje ryzyko nadużycia.

136 Nawet jeżeli tego rodzaju wyjątki, podobnie jak klauzula restrukturyzacji, znajdują uzasadnienie w fakcie, że odnoszą się one do sytuacji, w których dane przedsięwzięcia nie są w stanie nadużyć 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 przedsięwzięcie nie może bowiem uniknąć przepadku strat, nawet jeżeli nie istnieje jakiejkolwiek ryzyko nadużycia. Ponadto Trybunał orzekł, że istnienie korzyści selektywnej po stronie przedsięwzięć objętych zwolnieniem z normalnego opodatkowania nie może być kwestionowane na tej podstawie, że istnieją inne zwolnienia od tego samego podatku, z których korzystają inne przedsięwzięcia (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 wważanym celem systemu podatkowego, wskazanym w pkt 106 powyżej, rozróżnienia między przedsięwzięciami, które spełniają jedynie kryteria określone w lit. c)–e) rzeczony klauzuli, a przedsięwzięciami, które spełniają również kryteria określone w lit. a) i b) tej klauzuli, czyli przedsięwzięciami zagrożonymi.

139 W drugiej kolejności należy stwierdzić, że argument skarżycielki oraz interwenienta, że sporny przepis jest przepisem ogólnym, gdy mogą z niego korzystać wszystkie zagrożone przedsięwzięcia, także nie zasługuje na uwzględnienie.

140 Z jednej bowiem strony udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy dany przepis ma charakter

ogólny, w kontekście badania selektywności rodzaju podatkowego, wiążąc się z rozstrzygnięciem kwestii, czy na tle powszechnego lub normalnego systemu podatkowego badany przepis wprowadza rozróżnienie 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 słuśnie 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 jeżeli celem tym jest – jak podnosi skarżący – 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 skarżących – 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*.

142 Wreszcie należy takżę oddalić argument skarżących, w myśl którego skoro Komisja przyznaje, że brak zastosowania reguły przypadku strat w wypadku zmiany struktury wiasności 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 takżę do zmian struktury wiasności w celu restrukturyzacji, które również nie stwarzają możliwości wywierania wpływu na politykę przedsiębiorstwa. Według skarżących 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 przypadku strat jest oparte na ogólnych kryteriach, które mają zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw. W szczególności, jak słuśnie podkreśla Komisja, wydaje się, że wynoszący 25% próg jest progiem wystarczającym, powyżej którego można domniemywać, że wywierany jest wpływ na przejście przedsiębiorstwa 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 podważyć 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 przypadku strat, mogą prowadzić do powstania korzyści selektywnej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. W tym względzie należy stwierdzić, że skarżący 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 Drugi cztery zarzutu pierwszego należy zatem oddalić.

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

146 W replice skarżący podnosi, że zarówno praktyka Komisji, jak i wydany przez nią komunikat

w sprawie stosowania regu? dotyczcych pomocy pa?stwa do ?rodków nale??cych do opodatkowania bezpo?redniego przedsi?biorstw (Dz.U. 1998, C 384, s. 3) wzbudzi?y uzasadnione oczekiwania co do tego, ?e Komisja nie uzna klauzuli restrukturyzacji za przepis selektywny.

147 Komisja podnosi, ?e to oparte na naruszeniu zasady ochrony uzasadnionych oczekiwa? zastrze?enie jest nowe, gdy? zosta?o podniesione na etapie repliki, wobec czego jest ono niedopuszczalne. Utrzymuje ona równie?, ?e w ka?dym razie zastrze?enie to powinno zosta? oddalone.

148 W niniejszej sprawie nale?y stwierdzi?, ?e zastrze?enie dotyczce naruszenia zasady ochrony uzasadnionych oczekiwa? nie zosta?o przedstawione w skardze ani w sposób wyra?ny, ani dorozumiany. Nie stanowi ono tak?e rozwini?cia zarzutu przedstawionego w skardze.

149 Tak wi?c argument ten stanowi zastrze?enie nowe, które zosta?o podniesione po raz pierwszy w replice i którego podstaw? nie s? okoliczno?ci prawne lub faktyczne ujawnione w toku post?powania. Stanowi on zatem zastrze?enie niedopuszczalne w my?l art. 48 § 2 regulaminu post?powania z dnia 2 maja 1991 r. w ?wietle orzecznictwa przytoczonego w pkt 117 powy?ej.

150 Nale?y zatem oddali? trzeci? cz??? zarzutu pierwszego, a w zwi?zku z tym ca?y ten zarzut.

W przedmiocie zarzutu drugiego, dotyczcego uzasadnienia spornego przepisu charakterem i struktur? systemu podatkowego

151 Skar??ca podnosi, ?e klauzula restrukturyzacji zasadniczo umo?liwia zastosowanie zasady opodatkowania wed?ug zdolno?ci p?atniczej, co stanowi cel ?ci?le zwi?zany z systemem podatkowym. Klauzula ta jest zatem przepisem uzasadnionym charakterem lub wewn?trzn? struktur? systemu podatkowego.

152 Klauzula restrukturyzacji jest poza tym proporcjonalna do realizowanego celu, zwa?ywszy na fakt, po pierwsze, ?e poprzedni system, oparty na rozporz?dzeniu w sprawie restrukturyzacji, okaza? si? niewystarczajcy w obliczu ?wiatowego kryzysu gospodarczego, a po drugie, ?e nowy system nie przyznaje organom administracji podatkowej ?adnych uprawnie? dyskrecjonalnych w odniesieniu do stosowania klauzuli restrukturyzacji.

153 Przede wszystkim Komisja podnosi, ?e zarzut drugi jest niedopuszczalny, gdy? jest on oparty na nowych faktach, a mianowicie na argumentach dotyczcych niemieckiego prawa konstytucyjnego i podatkowego, na które nie powo?ano si? w post?powaniu administracyjnym.

154 Nast?pnie podnosi ona, ?e zarzut drugi jest niezrozumia?y. W szczeg?lno?ci skar??ca nie wyja?ni?a, na jakiej podstawie twierdzi, ?e zasada opodatkowania wed?ug zdolno?ci p?atniczej stanowi uzasadnienie ze wzgl?du na charakter i struktur? systemu podatkowego, a nie uzasadnienie oparte na zewn?trznym i og?lnym celu s?uszno?ci podatkowej, ani te? w jaki sposób ustawodawca naruszy? swój bardzo szeroki zakres uznania przy stosowaniu tej zasady, przyjmujc regu?? przepadku strat, w taki sposób, ?e konieczne sta?o si? zastosowanie klauzuli restrukturyzacji.

155 Komisja kwestionuje wreszcie zasadno?? argumentów skar??cej.

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 niezrozumienia przez zarzutu, należy stwierdzić, że – jak podnosi skarżąca – Komisja była w stanie zbadać co do istoty argumenty skarżące, w tym argument dotyczący zasady opodatkowania według zdolności płatniczej, który, jak wskazano, został wspomniany w zaskarżonej decyzji.

158 W odniesieniu do zasadności argumentów skarżących 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 regulacji przepadku strat a celem klauzuli restrukturyzacji.

162 Jeżeli chodzi o cel regulacji 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 regulacji przepadku strat przez nową regulację – 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 zewnętrznym 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 pomoc 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 wewnętrznym, lecz zewnętrznym (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 wątpliwym 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 tym samym logiką, która leży u podstaw zastosowania reguły przepadku strat i ogranicza się do przywrócenia ogólnej zasady przenoszenia strat, bądźcej 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 możliwość takiej nie miałaby przedsiębiorstwo bądźce 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 dostępnoci 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 zarzutek w świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 158–160 powyżej.

174 Należy zatem oddalić zarzutek drugi, a w konsekwencji całość skargi.

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 żądania każdej ze stron, 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, zarzutek niedopuszczalności podniesiony przez Komisję na podstawie art. 114 regulaminu postępowania z dnia 2 maja 1991 r., a po drugie, całość skargi 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 (dziewięć izba)

orzeka, co następuje:

- 1) **Zarzutek 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

Reguła przenoszenia strat

Reguła przepadku strat

Klauzula restrukturyzacji

Klauzule dotyczące cichych rezerw i grup przedsiębiorstw

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu

Procedura administracyjna

Zaskarżona decyzja

Przebieg postępowania i udział stron

Co do prawa

W przedmiocie dopuszczalności skargi

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

W przedmiocie interesu prawnego

Co do istoty sprawy

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

– W przedmiocie czwartej pierwszej, dotyczącej błędnego zdefiniowania układu odniesienia

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

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

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

W przedmiocie kosztów

* Język postępowania: niemiecki.