



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
NILSA WAHLA
przedstawiona w dniu 20 grudnia 2017 r.¹

Sprawa C-203/16 P

Dirk Andres (zarządca w ramach restrukturyzacji spółki Heitkamp BauHolding GmbH), dawniej
Heitkamp BauHolding GmbH
przeciwko

Komisji Europejskiej

Odwołanie – Pomoc państwa – Niemieckie przepisy podatkowe dotyczące możliwości przenoszenia strat na przyszłe lata podatkowe – Decyzja uznająca pomoc za niezgodną z rynkiem wewnętrznym – Skarga o stwierdzenie nieważności – Dopuszczalność – Artykuł 263 akapit czwarty TFUE – Indywidualne oddziaływanie – Pojęcie pomocy państwa – Selektyny charakter – Układ odniesienia – Porównanie – Uzasadnienie

1. Poprzez swoje odwołanie zarządca w ramach restrukturyzacji spółki Heitkamp BauHolding GmbH (zwanej dalej „wnoszącą odwołanie” lub „HBH”) zwraca się do Trybunału o uchylenie wyroku Sądu w sprawie T-287/11². Wspomnianym wyrokiem Sąd oddalił skargę wnoszącej odwołanie o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji 2011/527/UE³ w sprawie pomocy państwa przyznanej przez Niemcy na podstawie uregulowania dopuszczającego przenoszenie strat w przypadku restrukturyzacji niewydolnych przedsiębiorstw.

2. W odwołaniu podniesiono dwie kwestie, które odnoszą się do samej istoty przepisów Unii dotyczących pomocy państwa.

3. Pierwsza kwestia ma charakter proceduralny. Dotyczy ona wymogów w zakresie legitymacji procesowej odnoszących się do skarżących będących podmiotami prywatnymi, które określono w art. 263 akapit czwarty TFUE: czy zaskarżona decyzja dotyczy wnoszącej odwołanie indywidualnie w rozumieniu orzecznictwa opartego na wyroku Plaumann⁴? W szczególności, czy w sytuacji gdy korzyść podatkowa powstała wskutek spornego przepisu krajowego nie została określona w ostatecznej decyzji podatkowej, przedsiębiorstwo mimo wszystko może spełniać kryterium indywidualnego oddziaływania? W tym względzie niniejsza sprawa stanowi dla Trybunału okazję do rozważenia, w kontekście przepisów podatkowych, niewątpliwie niejednoznacznego rozróżnienia pomiędzy przedsiębiorstwami posiadającymi legitymację procesową i tymi, które takowej nie posiadają.

¹ Język oryginału: angielski.

² Wyrok z dnia 4 lutego 2016 r., Heitkamp BauHolding/Komisja, T-287/11, EU:T:2016:60 (zwany dalej „zaskarżonym wyrokiem”).

³ Decyzja z dnia 26 stycznia 2011 r. 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. 2011, L 235, s. 26, zwana dalej „zaskarżoną decyzją”).

⁴ Wyrok z dnia 15 lipca 1963 r., Plaumann/Komisja (25/62, EU:C:1963:17).

4. Druga kwestia ma charakter materialny. Dotyczy ona jednego z konstytutywnych elementów pomocy państwa. Jak należy interpretować pojęcie selektywności w szczególnym kontekście przepisów w zakresie opodatkowania bezpośredniego? Tytułem uzupełnienia wyroku *World Duty Free*⁵ w niniejszej sprawie Trybunał ma możliwość przedstawienia wytycznych w przedmiocie parametrów, które powinny nadać kierunek definicji normalnego systemu podatkowego (układu odniesienia). Kwestia ta ma szczególne znaczenie, biorąc pod uwagę, że układ odniesienia stanowi wzorzec, który należy uwzględnić przy ocenie selektywnego charakteru przepisu podatkowego⁶.

I. Okoliczności powstania sporu

5. Co się tyczy okoliczności powstania sporu w niniejszej sprawie, z treści zaskarżonej decyzji oraz zaskarżonego wyroku można wysnuć następujące wnioski.

A. Krajowe ramy prawne

6. Opodatkowanie osób prawnych w Niemczech opiera się w głównej mierze na Einkommensteuergesetz (ustawie o podatku dochodowym) oraz na Körperschaftsteuergesetz (ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „KStG”).

7. Zgodnie z § 10d ust. 2 ustawy o podatku dochodowym straty poniesione w danym roku podatkowym mogą być przenoszone na lata kolejne. Oznacza to, że dochód podlegający opodatkowaniu w latach kolejnych może zostać zmniejszony poprzez rozliczenie strat („reguła przenoszenia strat”). W myśl § 8 ust. 1 KStG reguła przenoszenia strat ma zastosowanie również do przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych.

8. Możliwość przenoszenia strat doprowadziła do nabywania tzw. spółek fasadowych wyłącznie w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych. Przedsiębiorstwa te od pewnego czasu nie prowadzą już żadnej działalności handlowej, ale dysponują jeszcze przeniesionymi stratami.

9. Aby zapobiegać obrotowi tego rodzaju spółkami, w 1997 r. wprowadzono § 8 ust. 4 KStG. W myśl tego przepisu możliwość przeniesienia strat ograniczała się do przedsiębiorstw tożsamy pod względem prawnym i ekonomicznym z podmiotem, który poniósł straty („dawna reguła przepadku strat”). W regule tej nie zdefiniowano pojęcia „tożsamy pod względem ekonomicznym”, lecz podano jeden przykład negatywny i dwa przykłady pozytywne:

- „a) spółka kapitałowa nie jest tożsama pod względem ekonomicznym, jeżeli następuje zbycie ponad połowy jej udziałów/akcji, a ona sama kontynuuje lub wznawia następnie działalność gospodarczą w głównej mierze w oparciu o nowe aktywa;
- b) spółka kapitałowa jest natomiast tożsama pod względem ekonomicznym, jeżeli zastrzyk nowych aktywów ma na celu wyłącznie restrukturyzację podmiotu generującego straty i jeżeli działalność, której efektem jest nierozliczona przeniesiona strata, prowadzona jest na porównywalną skalę przez okres kolejnych 5 lat;
- c) spółka kapitałowa jest również tożsama pod względem ekonomicznym, jeżeli podmiot przejmujący nie dokonuje zastrzyku nowego kapitału, lecz pokrywa straty podmiotu generującego straty”.

5 Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981).

6 Wyroki: z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja (C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 56); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, pkt 55).

10. Odstępstwo od reguły przepadku strat [lit. b) i c)] zwane było ogólnie *Sanierungsklausel*, a więc klauzulą pozwalającą na restrukturyzację niewydolnych przedsiębiorstw.

11. W styczniu 2008 r. uchylono dawną regułę przepadku strat określoną w § 8 ust. 4 KStG. Do KStG dodano nowy § 8c ust. 1 (zwany dalej „regułą przepadku strat”). Przepis ten ograniczał możliwość przenoszenia strat w przypadku nabycia 25% lub większej ilości udziałów/akcji spółki (zwanego dalej „szkodliwym nabyciem udziałów”). Mówiąc ściślej, w przypadku przeniesienia 25–50% kapitału zakładowego, praw członkowskich, praw własności lub praw głosu w spółce niewykorzystane straty ulegają przepadkowi w sposób proporcjonalny do przeprowadzonej zmiany. W przypadku przekazania nabywcy ponad 50% kapitału zakładowego, praw członkowskich, praw własności lub praw głosu w spółce straty ulegają przepadkowi w całości.

12. W chwili wejścia w życie reguła przepadku strat nie przewidywała żadnych odstępstw. Organy podatkowe mogły jednak, w przypadku 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.

13. W czerwcu 2009 r. do KStG dodano kolejny przepis, mianowicie § 8c ust. 1a, zgodnie z którym ponownie możliwe było przeniesienie strat w przypadku przejęcia niewydolnego przedsiębiorstwa w celu restrukturyzacji (zwany dalej „klauzulą restrukturyzacji” lub „spornym przepisem”).

14. Ściśle rzecz biorąc, zgodnie z tą klauzulą, osoba prawna może przenieść straty również w przypadku szkodliwego nabycia udziałów, o ile są spełnione następujące warunki: (i) przejęcie ma na celu restrukturyzację danej osoby prawnej, (ii) przedsiębiorstwo w momencie przejęcia jest niewypłacalne lub nadmiernie zadłużone bądź zagrożone niewypłacalnością lub nadmiernym zadłużeniem, (iii) zachowane zostają podstawowe struktury przedsiębiorstwa, (iv) przedsiębiorstwo nie zmienia dziedziny działalności przez okres pięciu lat po przejęciu, oraz (v) w chwili przejęcia działalność przedsiębiorstwa nie była zawieszona.

15. Klauzula restrukturyzacji weszła w życie w dniu 10 lipca 2009 r. Ma ona zastosowanie z mocą wsteczną od dnia 1 stycznia 2008 r., czyli tego samego dnia, w którym weszła w życie reguła przepadku strat.

B. Zaskarżona decyzja

16. Zaskarżoną decyzję wydano w dniu 26 stycznia 2011 r. Zgodnie z jej art. 1 pomoc państwa przyznana w oparciu o § 8c ust. 1a KStG, bezprawnie przyznana przez Niemcy z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym.

17. Co się tyczy istnienia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 TFUE, Komisja uznała w szczególności, że klauzula restrukturyzacji wprowadza wyjątek od ogólnej reguły przepadku strat niewykorzystanych przez spółki, których struktura własności została zmieniona. Wskazana klauzula mogła zatem, zdaniem Komisji, przyznawać korzyść selektywną przedsiębiorstwom, które spełniały przesłanki jej zastosowania. Ta różnica w traktowaniu nie była uzasadniona charakterem ani ogólną strukturą systemu. Ponadto zgodnie z zaskarżoną decyzją klauzula restrukturyzacji miała na celu rozwiązywanie problemów związanych z kryzysem gospodarczym i finansowym, a cel ten jest zewnętrznym względem systemu podatkowego.

18. W art. 2 i 3 zaskarżonej decyzji ograniczoną indywidualną pomoc przyznaną określonym beneficjentom w ramach programu restrukturyzacji na podstawie § 8c ust. 1a uznano jednak za zgodną z rynkiem wewnętrznym, pod warunkiem spełnienia określonych warunków.

19. W art. 4 i 6 zaskarżonej decyzji Komisja zobowiązała Niemcy do odzyskania niezgodnej z rynkiem wewnętrznym pomocy przyznanej w ramach spornego przepisu oraz przedstawienia Komisji wykazu beneficjentów programu pomocy.

C. Okoliczności faktyczne leżące u podstaw odwołania

20. W chwili wydania zaskarżonej decyzji HBH była zagrożona niewypłacalnością. W dniu 20 lutego 2009 r. spółka dominująca HBH – Heitkamp KG, odkupiła akcje HBH w celu połączenia dwóch spółek. W dniu przeprowadzenia tej transakcji wnosząca odwołanie spełniała przesłanki pozwalające na zastosowanie wobec niej klauzuli restrukturyzacji. Wynika to z wiążącej informacji przedstawionej przez Finanzamt Herne (urząd podatkowy w Herne, Niemcy) z dnia 11 listopada 2009 r. (zwanej dalej „wiązącą informacją”). W dniu 29 kwietnia 2010 r. wnosząca odwołanie otrzymała również od organu podatkowego decyzję w sprawie zaliczki na poczet podatku od osób prawnych za rok obrotowy 2009, która uwzględniała straty przeniesione na podstawie klauzuli restrukturyzacji.

21. W dniu 24 lutego 2010 r. Komisja poinformowała Republikę Federalną Niemiec o swojej decyzji o wszczęciu postępowania przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE w odniesieniu do spornego przepisu. Pismem z dnia 30 kwietnia 2010 r. niemiecki minister finansów nakazał organom podatkowym, aby nie stosowały klauzuli restrukturyzacji.

22. W dniu 27 grudnia 2010 r. decyzję w sprawie zaliczki z dnia 29 kwietnia 2010 r. zastąpiono nową decyzją w sprawie zaliczki na poczet podatku od spółek za rok 2009. Owa decyzja nie uwzględniała klauzuli restrukturyzacji.

23. W dniu 1 kwietnia 2011 r. HBH otrzymała decyzje podatkowe dotyczące podatku od osób prawnych oraz podstawowego podatku od działalności gospodarczej za rok 2009. W efekcie rezygnacji z zastosowania klauzuli restrukturyzacji wnosząca odwołanie nie mogła przenieść strat istniejących według stanu na dzień 31 grudnia 2008 r.

24. W dniu 19 kwietnia 2011 r. organ podatkowy uchylił wiążącą informację.

25. W dniu 22 lipca 2011 r. Republika Federalna Niemiec przedstawiła Komisji, zgodnie z zaleceniami sformułowanymi w zaskarżonej decyzji, wykaz przedsiębiorstw, które skorzystały ze spornego przepisu. Państwo to przesłało także Komisji wykaz przedsiębiorstw, w odniesieniu do których wiążące informacje dotyczące zastosowania klauzuli restrukturyzacji zostały unieważnione. HBH figuruje w tym wykazie.

26. Wnosząca odwołanie zaskarżyła wskazane wyżej decyzje w sprawie zaliczki i decyzję podatkową do organu podatkowego i przed właściwymi sądami krajowymi. Postanowieniem z dnia 1 sierpnia 2011 r. Finanzgericht Münster (sąd do spraw podatkowych w Münster, Niemcy) zawiesił wykonanie owych decyzji.

II. Postępowanie przed Sądem i zaskarżony wyrok

27. Pismem złożonym w dniu 6 czerwca 2011 r. HBH wniosła do Sądu skargę o stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji.

28. Odrębnym pismem złożonym w dniu 16 września 2011 r. Komisja podniosła zarzut niedopuszczalności.

29. Pismem złożonym 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.

30. Postanowieniem z dnia 21 maja 2014 r. zarzut niedopuszczalności został pozostawiony do rozstrzygnięcia w wyroku kończącym postępowanie w sprawie.

31. W uzasadnieniu skargi HBH podniosła dwa zarzuty. Z jednej strony podniosła, że sporny przepis nie miał charakteru selektywnego, a z drugiej strony, że był on uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu.

32. Co się tyczy zarzutu niedopuszczalności, Komisja podniosła, iż HBH nie ma legitymacji procesowej w rozumieniu art. 263 akapit czwarty TFUE. W szczególności Komisja zarzuciła, że zaskarżona decyzja nie dotyczy HBH indywidualnie oraz że owa decyzja wymaga przyjęcia środków wykonawczych. Ponadto Komisja podniosła, że z uwagi na fakt, iż HBH nie jest beneficjentem pomocy, nie ma ona interesu prawnego.

33. W zaskarżonym wyroku Sąd w pierwszej kolejności oddalił zarzut niedopuszczalności. W tym względzie Sąd uznał, że zaskarżona decyzja dotyczy HBH bezpośrednio i indywidualnie. Następnie Sąd oddalił skargę wniesioną przez HBH jako bezzasadną.

III. Postępowanie przed Trybunałem i żądania stron

34. W odwołaniu HBH wnosi do Trybunału o:

- uchylenie zaskarżonego wyroku w zakresie, w jakim oddalono w nim skargę jako bezzasadną (pkt 2 i 3 sentencji wyroku) i stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji;
- posiłkowo, uchylenie zaskarżonego wyroku w zakresie, w jakim oddalono w nim skargę jako bezzasadną (pkt 2 i 3 sentencji wyroku), oraz przekazanie sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania;
- obciążenie Komisji kosztami postępowania.

35. Komisja wnosi do Trybunału o oddalenie odwołania i obciążenie HBH kosztami postępowania.

36. W swoim odwołaniu wzajemnym Komisja wnosi do Trybunału o:

- uchylenie pkt 1 sentencji zaskarżonego wyroku;
- oddalenie skargi wniesionej w pierwszej instancji jako niedopuszczalnej;
- oddalenie odwołania;
- uchylenie pkt 3 sentencji zaskarżonego wyroku w zakresie, w jakim obciąża się w nim Komisję jedną trzecią własnych kosztów;
- obciążenie HBH kosztami postępowania przed Sądem i Trybunałem.

37. HBH wnosi do Trybunału o oddalenie odwołania wzajemnego jako bezzasadnego i obciążenie Komisji kosztami postępowania.

38. HBH, Komisja i rząd niemiecki przedstawiły swoje stanowiska ustnie podczas rozprawy w dniu 19 października 2017 r.

IV. Analiza

39. Na poparcie swojego odwołania HBH podnosi dwa zarzuty. W ramach zarzutu pierwszego HBH podnosi, że w zaskarżonym wyroku Sąd uchybił obowiązkowi uzasadnienia. Zarzuca ona, iż zaskarżony wyrok jest obciążony błędami w postaci niewystarczającego lub wewnętrznie sprzecznego uzasadnienia. W ramach zarzutu drugiego HBH podnosi, że Sąd dokonał błędnej wykładni art. 107 ust. 1 TFUE. Stwierdzono w nim kilkakrotne naruszenie prawa przy ocenie selektywności środka.

40. Komisja wnosi o oddalenie obu zarzutów odwołania jako niedopuszczalnych albo bezzasadnych.

41. Ponadto Komisja wniosła odwołanie wzajemne od zaskarżonego wyroku. W ramach jedynego zarzutu odwołania podnosi ona, że Sąd naruszył prawo, dopuszczając skargę o stwierdzenie nieważności wniesioną przez HBH. Komisja argumentuje, że HBH rzekomo nie ma legitymacji procesowej: zaskarżona decyzja nie dotyczy jej indywidualnie. W związku z tym skargę wniesioną przez HBH w pierwszej instancji należało odrzucić jako niedopuszczalną.

42. HBH uważa, że odwołanie wzajemne należy oddalić jako bezzasadne.

43. Ze względów proceduralnych w pierwszej kolejności odniosę się do odwołania wzajemnego.

A. Odwołanie wzajemne: czy zaskarżona decyzja dotyczy wnoszącej odwołanie indywidualnie?

44. Komisja podnosi, że w zaskarżonym wyroku Sąd dokonał błędnej wykładni pojęcia indywidualnego oddziaływania w rozumieniu art. 263 akapit czwarty TFUE⁷. W szczególności, przyznając HBH legitymację procesową, zaskarżony wyrok odbiega od utrwalonego orzecznictwa Trybunału dotyczącego tego kryterium w szczególnym kontekście skarg o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji uznających systemy pomocy za niezgodne z rynkiem wewnętrznym.

45. Komisja twierdzi, że zaskarżony wyrok zaciera wyraźną granicę ustanowioną w orzecznictwie między rzeczywistymi beneficjentami pomocy, którzy mają legitymację procesową, a potencjalnymi przyszłymi beneficjentami, którzy takowej nie mają. W szczególności Komisja kwestionuje okoliczność, że w swojej ocenie w zakresie kryterium indywidualnego oddziaływania Sąd oparł się na fakcie, iż HBH posiada „nabyte prawo” do uzyskania korzyści podatkowej.

46. HBH nie zgadza się z tym twierdzeniem.

47. W celu wyjaśnienia powodów, dla których uważam, że HBH ma legitymację procesową, rozpocznę od kilku uwag wstępnych odnośnie do kryterium indywidualnego oddziaływania w szczególnym kontekście prawa dotyczącego pomocy państwa.

⁷ Punkty 50–79 zaskarżonego wyroku.

1. Uwagi wstępne odnośnie do kryterium indywidualnego oddziaływania w prawie dotyczącym pomocy państwa

48. Dostęp do sądów i – co za tym idzie – kontrola sądowa stanowią fundament systemu prawnego opartego na zasadzie odpowiedzialności i praworządności. Nie bez powodu zatem kwestia legitymacji procesowej skarżących będących podmiotami prywatnymi w prawie Unii poruszyła wyobraźnię środowisk prawniczych w Unii od czasu (jeśli nie wcześniej) przełomowego wyroku Trybunału w sprawie Plaumann⁸. Wyrok ten ustanowił podstawy, na których nadal opiera się wykładnia wymogów w zakresie legitymacji procesowej określonych w art. 263 akapit czwarty TFUE.

49. Co do zasady bowiem, w celu zaskarżenia aktu instytucji Unii skarżący będący podmiotem prywatnym, a niebędący adresatem danego aktu musi wykazać, że akt ten dotyczy go bezpośrednio i indywidualnie. Jest tak z wyjątkiem szczególnego przypadku aktu regulacyjnego, który nie wymaga środków wykonawczych, o którym mowa w art. 263 akapit czwarty TFUE. W przypadku tego rodzaju aktów regulacyjnych wystarczy stwierdzenie bezpośredniego oddziaływania.

50. Co się tyczy decyzji dotyczących pomocy państwa, bezpośrednie i indywidualne oddziaływanie należy jednak wykazać, jeżeli przedsiębiorstwo chce wnieść skargę o stwierdzenie nieważności decyzji wydanej przez Komisję i uznającej pomoc za niezgodną z rynkiem wewnętrznym⁹.

51. Trybunał przyjął ściśle podejście do wymogów w zakresie legitymacji procesowej odnoszących się do skarżących będących podmiotami prywatnymi. Spełnienie kryterium indywidualnego oddziaływania stwarza szczególne trudności.

52. W wyroku Plaumann Trybunał orzekł, że podmioty inne niż te, które są adresatami decyzji, mogą twierdzić, iż dotyczy ich ona indywidualnie tylko wtedy, gdy decyzja ta dotyczy ich indywidualnie ze względu na określone cechy, które są im właściwe, lub sytuację faktyczną, która wyodrębnia je spośród wszystkich innych osób i w ten sposób indywidualizuje je w sposób analogiczny do adresata tej decyzji¹⁰.

53. Trybunał pozostał niezachwiany w swoim podejściu, pomimo wezwań do ponownego rozważenia tego kryterium i propozycji przedstawiających podejścia alternatywne¹¹.

54. Kryterium to zostało również dostosowane do szczególnego kontekstu pomocy państwa, gdzie decyzje przyjęte przez Komisję są skierowane wyłącznie do danego państwa członkowskiego.

⁸ Wyrok z dnia 15 lipca 1963 r., Plaumann/Komisja (25/62, EU:C:1963:17).

⁹ Pragnę zauważyć, że Sąd stwierdził niedawno, iż decyzja przyjęta przez Komisję – decyzja w części stwierdzająca brak pomocy państwa, a w części uznająca pomoc za niezgodną z rynkiem wewnętrznym, ale nienakazująca jej odzyskania – stanowi akt regulacyjny niewymagający środków wykonawczych w rozumieniu art. 263 akapit czwarty TFUE. Zobacz wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Ferracci/Komisja (T-219/13, EU:T:2016:485, pkt 50–55); Scuola Elementare Maria Montessori/Komisja (T-220/13, niepublikowany, EU:T:2016:484). Trybunał nie rozstrzygnął jednak jeszcze tej kwestii w postępowaniu odwoławczym (Scuola Elementare Maria Montessori/Komisja, C-622/16; Komisja/Scuola Elementare Maria Montessori, C-623/16; Komisja/Ferracci, C-624/16, w toku).

¹⁰ Wyrok z dnia 15 lipca 1963 r., Plaumann/Komisja (25/62, EU:C:1963:17, s. 107).

¹¹ W szczególności opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Unión de Pequeños Agricultores/Rada (C-50/00 P, EU:C:2002:197, pkt 59 i nast.); wyrok z dnia 3 maja 2002 r., Jégo-Quéré/Komisja (T-177/01, EU:T:2002:112, pkt 49). Prawodawca natomiast był nieco bardziej otwarty na możliwość złagodzenia wymogów dotyczących legitymacji procesowej stawianych skarżącym będącym podmiotami prywatnymi. O otwartości tej świadczy wprowadzenie kategorii „aktów regulacyjnych” do art. 263 akapit czwarty traktatu z Lizbony.

55. W tym szczególnym kontekście przedsiębiorstwo, które chce wnieść skargę na decyzję Komisji zakazującą pomocy państwa, nie będzie spełniać kryterium indywidualnego oddziaływania wyłącznie z powodu jego przynależności do danego sektora oraz posiadanego przez nie statusu potencjalnego beneficjenta wspomnianego systemu pomocy¹². W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że możliwość bardziej lub mniej precyzyjnego określenia osób, do których dany akt ma zastosowanie, nie oznacza automatycznie, że akt ten dotyczy ich indywidualnie¹³.

56. Ściślej rzecz biorąc, indywidualne oddziaływanie wymaga przynależności do zamkniętej, określonej grupy, w chwili gdy przyjęto zaskarżoną decyzję¹⁴. Dotyczy to przede wszystkim rzeczywistych beneficjentów pomocy, to znaczy tych przedsiębiorstw, które uzyskały świadczenie pozytywne¹⁵. Ale nie tylko. W rzeczywistości Trybunał uwzględniał skargi, w pewnych szczególnych okolicznościach, również w zakresie pomocy państwa, wnoszone przez konkurentów beneficjentów¹⁶.

57. Podejście Trybunału do prawa dotyczącego pomocy państwa pokazuje bowiem, że kryterium indywidualnego oddziaływania określone w wyroku Plaumann jest spełnione, w sytuacji gdy skarżący będący podmiotem prywatnym może zostać zindywidualizowany na podstawie pewnych szczególnych cech. Cechy te mogą odnosić się między innymi do istotnego wpływu pomocy na pozycję konkurenta na rynku lub do okoliczności, iż przedsiębiorstwo faktycznie uzyskało świadczenie pozytywne z zasobów państwowych.

58. W zaskarżonym wyroku Sąd uznał, iż mając na względzie szczególną sytuację faktyczną i prawną HBH, zaskarżona decyzja dotyczyła tego przedsiębiorstwa indywidualnie w rozumieniu wyroku Plaumann. Sąd oparł ten wniosek na fakcie, że HBH skorzystałaby z klauzuli restrukturyzacji do końca roku podatkowego (2009). Organy niemieckie nie zachowały żadnej swobody w odniesieniu do zastosowania klauzuli. W tym względzie Sąd kładzie szczególny nacisk na okoliczność, iż HBH posiadała „prawo nabyte”, co zostało potwierdzone przez władze niemieckie w formie wiążącej informacji. To odróżnia ją od każdego innego przedsiębiorstwa, które spełniało warunki korzystania z klauzuli restrukturyzacji¹⁷.

59. Komisja uważa, że w ten sposób Sąd naruszył prawo. Jednakże wbrew temu, co sugeruje Komisja, ustalenie, czy decyzja Komisji w dziedzinie pomocy państwa dotyczy indywidualnie skarżącego będącego podmiotem prywatnym, nie jest w żadnym razie działaniem arytmetycznym: orzecznictwo nie opiera się na logice binarnej mającej za podstawę rozróżnienie między potencjalnymi i faktycznymi beneficjentami pomocy. Jak zilustruję poniżej, decydujące znaczenie w przypadku kryteriów z wyroku Plaumann – stosowanych w kontekście prawa dotyczącego pomocy państwa – ma to, że skarżącego można odróżnić od innych przedsiębiorstw na podstawie szczególnych cech. Cechy te mogą się różnić w zależności od przypadku.

12 Zobacz między innymi wyroki: z dnia 2 lutego 1988 r., Kwekerij van der Kooy i in./Komisja (67/85, 68/85 i 70/85, EU:C:1988:38, pkt 15); z dnia 19 października 2000 r., Włochy i Sardegna Lines/Komisja (C-15/98 i C-105/99, EU:C:2000:570, pkt 33); z dnia 19 grudnia 2013 r., Telefónica/Komisja (C-274/12 P, EU:C:2013:852, pkt 49).

13 Wyrok z dnia 22 listopada 2001 r., Antillean Rice Mills/Komisja (C-451/98, EU:C:2001:622, pkt 52).

14 Wyroki: z dnia 27 lutego 2014 r., Stichting Woonpunt i in./Komisja (C-132/12 P, EU:C:2014:100, pkt 59–62); z dnia 27 lutego 2014 r., Stichting Woonlinie i in./Komisja (C-133/12 P, EU:C:2014:105, pkt 46–49).

15 Wyrok 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, EU:C:2011:368, pkt 53).

16 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r., Cofaz i in./Komisja (169/84, EU:C:1986:42, pkt 25); z dnia 19 maja 1993 r., Cook/Komisja (C-198/91, EU:C:1993:197, pkt 23); z dnia 13 grudnia 2005 r., Komisja/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum (C-78/03 P, EU:C:2005:761, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 9 lipca 2009 r., 3F (C-319/07 P, EU:C:2009:435, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

17 Punkty 66–79 zaskarżonego wyroku.

2. Ustalanie indywidualnego oddziaływania w kontekście przepisów podatkowych: co do niniejszej sprawy

60. Jak pokazuje niniejsza sprawa, jest kwestią sporną, jak należy interpretować pojęcie rzeczywistego beneficjenta pomocy w konkretnym kontekście podatkowym. Wyraźne rozróżnienie między potencjalnymi i rzeczywistymi beneficjentami w tym kontekście może bowiem okazać się szczególnie trudne. Dzieje się tak dlatego, że przepisy podatkowe rzadko wiążą się z konkretną wypłatą pomocy.

61. Zasadniczo Komisja twierdzi, że rozróżnienie to ma kluczowe znaczenie, ponieważ tylko rzeczywisci beneficjenci, którzy faktycznie otrzymali pomoc, spełniają kryterium indywidualnego oddziaływania. Wyłącznie ci beneficjenci mogą wnieść skargę o stwierdzenie nieważności decyzji uznającej pomoc za niezgodną z rynkiem wewnętrznym.

62. Jak wyjaśnię poniżej, takie stanowisko Komisji nie znajduje poparcia w orzecznictwie. W rzeczywistości wydaje mi się, że Komisja próbuje sztucznie ekstrapolować z orzecznictwa Trybunału ogólną zasadę, która po prostu nie istnieje.

63. Na poparcie swojego stanowiska Komisja powołuje się zasadniczo na dwie linie orzecznicze. Swoją interpretację opiera na orzecznictwie wywodzącym się z wyroków Trybunału w sprawie Włochy i Sardegna Lines¹⁸ i Comitato „Venezia vuole vivere”¹⁹. W obu sprawach Trybunał uznał, że beneficjenci pomocy indywidualnej przyznanej w ramach programu pomocy, której zwrot nakazała Komisja, spełniają w związku z tym kryterium indywidualnego oddziaływania w rozumieniu art. 263 akapit czwarty TFUE. Ponadto z wyroku Włochy i Sardegna Lines wynika, że w przeciwieństwie do takich beneficjentów potencjalni beneficjenci, którzy po prostu należą do danego sektora, nie mają legitymacji procesowej²⁰.

64. Moim zdaniem wnioski, jakie można wyciągnąć z tych spraw, są ograniczone. Z jednej strony sprawy te potwierdzają, że należy umożliwić rzeczywistym beneficjentom pomocy (tj. tym, którzy faktycznie otrzymali pomoc, której odzyskanie nakazano) wniesienie skargi na decyzję uznającą pomoc za niezgodną z rynkiem wewnętrznym. Z drugiej strony prawo to nie obejmuje przedsiębiorstw, które są po prostu potencjalnymi przyszłymi beneficjentami programu pomocy.

65. Z natury rzeczy logika jest taka, że grupę rzeczywistych beneficjentów można odróżnić – w rozumieniu wyroku Plaumann – od przedsiębiorstw, które nie skorzystały z pomocy. Dla pewności rozróżnienie to jest szczególnie pomocne w kontekście programów pomocy, które wiążą się z przekazywaniem środków finansowych z państwa na rzecz zainteresowanych przedsiębiorstw.

66. Jednakże moim zdaniem nie można z tych spraw wyciągnąć ostatecznych wniosków w odniesieniu do innych przedsiębiorstw, których w szczególnych okolicznościach może indywidualnie dotyczyć decyzja uznająca pomoc za niezgodną z rynkiem wewnętrznym.

67. Zasadniczo rozróżnienie między rzeczywistymi i potencjalnymi beneficjentami jest po prostu narzędziem terminologicznym stosowanym w celu rozróżnienia, w ujęciu abstrakcyjnym, niektórych kategorii przedsiębiorstw, których decyzja taka dotyczy albo nie dotyczy indywidualnie.

68. W moim odczuciu właściwe kryterium prawne odpowiada temu, które określono w wyroku Plaumann: czy skarżący należy do zamkniętej grupy, którą można zidentyfikować w świetle szczególnych cech odróżniających go od innych?

18 Wyrok z dnia 19 października 2000 r., Włochy i Sardegna Lines/Komisja (C-15/98 i C-105/99, EU:C:2000:570).

19 Wyrok 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, EU:C:2011:368).

20 Wyroki: 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, EU:C:2011:368, pkt 53); z dnia 19 października 2000 r., Włochy i Sardegna Lines/Komisja (C-15/98 i C-105/99, EU:C:2000:570, pkt 33, 34).

69. Patrząc z tego punktu widzenia, jest jasne, że w ocenie tej istotne znaczenie mogą mieć inne cechy niż te, które dotyczą właściwości skarżącego jako skutecznego beneficjenta pomocy. Oczywiście kwestii sprecyzowania tych cech nie da się rozwiązać w sposób abstrakcyjny. Ocena ta jest raczej z definicji w dużym stopniu poszlakowa.

70. W tym kontekście mam trudności z zaakceptowaniem argumentu Komisji, że w obecnych okolicznościach nie można powołać wyroków Belgia i Forum 187²¹ oraz FrieslandCampina²². Sprawy te, których przedmiot dotyczył przepisów przejściowych w zakresie pomocy uznanej za niezgodną z rynkiem wewnętrznym, świadczą o gotowości Trybunału do zezwolenia na przyznanie legitymacji procesowej skarżącym, którzy podjęli niezbędne kroki w celu skorzystania ze spornego przepisu krajowego bez faktycznego uzyskania korzyści²³.

71. Wbrew temu, co twierdzi Komisja, nie rozumiem również, dlaczego wyroki Stichting Woonpunt²⁴ i Stichting Woonlinie²⁵ nie są tu istotne. W sprawach tych Trybunał uznał, że indywidualny charakter sprawy wynikał z faktu, iż przed wydaniem zaskarżonej decyzji skarżące nabyły prawo do uzyskania korzyści podatkowej, którą następnie uznano za niezgodną z rynkiem wewnętrznym²⁶.

72. Biorąc pod uwagę charakter spornego przepisu, logiczne wydaje się więc, że Sąd szukał inspiracji w wyżej wymienionych sprawach. W rzeczywistości w momencie wydania zaskarżonej decyzji HBH nie tylko spełniała ogólne warunki zastosowania klauzuli restrukturyzacji w ujęciu abstrakcyjnym. Otrzymała również wiążące informacje oraz decyzję w sprawie zaliczki na poczet podatku dochodowego od osób prawnych za rok podatkowy 2009, uwzględniające straty przeniesione zgodnie z klauzulą restrukturyzacji. Okoliczność tę Sąd określił mianem „prawa nabytego”.

73. Dokładnie ze względu na wiążące informacje i decyzję w sprawie zaliczki pozycja HBH zasadniczo różni się od przedsiębiorstw, które po prostu spełniają ogólne warunki zastosowania klauzuli restrukturyzacji²⁷. Wnosząca odwołanie spełnia zatem kryterium indywidualnego oddziaływania.

74. Z całą pewnością brzmienie, na jakie zdecydował się Sąd, nie jest najszcześliwsze. Jak pokazują argumenty Komisji, wybór ten może prowadzić do niezamierzonych podobieństw z zasadą uzasadnionych oczekiwań wynikającą z prawa Unii. Jednakże, jak rozumiem, odniesienie do „prawa nabytego” stanowi jedynie próbę opisanía okoliczności faktycznych i prawnych, które odróżniają HBH od innych przedsiębiorstw w kontekście indywidualnego oddziaływania w rozumieniu wyroku Plaumann w tej konkretnej sprawie.

21 Wyrok z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416).

22 Wyrok z dnia 17 września 2009 r., Komisja/Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556).

23 Wyroki: z dnia 22 czerwca 2006 r., Belgia i Forum 187/Komisja (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, pkt 60–63); z dnia 17 września 2009 r., Komisja/Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556, pkt 56–58). Zobacz także wyrok z dnia 17 stycznia 1985 r., Piraiki-Patraiki i in./Komisja (11/82, EU:C:1985:18, pkt 19).

24 Wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., Stichting Woonpunt i in./Komisja (C-132/12 P, EU:C:2014:100).

25 Wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., Stichting Woonlinie i in./Komisja (C-133/12 P, EU:C:2014:105).

26 Wyroki: z dnia 27 lutego 2014 r., Stichting Woonpunt i in./Komisja (C-132/12 P, EU:C:2014:100, pkt 59–62); z dnia 27 lutego 2014 r., Stichting Woonlinie i in./Komisja (C-133/12 P, EU:C:2014:105, pkt 46–49).

27 Aby zarysować szersze tło, należy także zauważyć, iż fakty leżące u podstaw wyroku z dnia 19 grudnia 2013 r., Telefónica/Komisja (C-274/12 P, EU:C:2013:852), również zasadniczo różnią się od tych w niniejszej sprawie. W owej sprawie skarżąca poczyniła inwestycje na podstawie środka krajowego, który został następnie uznany przez Komisję za niezgodny z rynkiem wewnętrznym. W ten sposób skorzystała ona ze spornego środka krajowego. Na tym jednak kończą się podobieństwa. Inwestycje poczynione przez skarżącą zostały zrealizowane przed odnośną datą graniczną: w decyzji Komisji wyraźnie zezwolono na to, aby sporny środek krajowy miał nadal zastosowanie do inwestycji zrealizowanych przed przyjęciem decyzji o wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego. Zobacz w tym względzie pkt 47–50. Zobacz także postanowienie z dnia 21 marca 2012 r., Telefónica/Komisja (T-228/10, niepublikowane, EU:T:2012:140, pkt 36–40).

75. Chciałbym zwrócić uwagę, że w kontekście opodatkowania szczególnie trudne może być określenie decydującego momentu, w którym przedsiębiorstwo faktycznie otrzymało pomoc. Wskazanie istotnego momentu w czasie jest do pewnego stopnia arbitralne. Czy jest to moment wydania wiążącej informacji lub otrzymania przez HBH decyzji w sprawie zaliczki? Czy też, jak twierdzi Komisja, jest to moment, w którym korzyść podatkowa została stwierdzona w ostatecznej decyzji podatkowej (uwzględniając fakt, iż taka decyzja może zostać wydana kilka lat po zakończeniu danego roku podatkowego)? Czy może jest to jakiś inny punkt w czasie?

76. Oczywiście jest, że w kontekście ustalenia, czy decyzja uznająca pomoc za niezgodną z rynkiem wewnętrznym dotyczy przedsiębiorstwa indywidualnie, wybór którejkolwiek z tych opcji lub wręcz innej alternatywy bezsprzecznie zawiera w sobie pierwiastek niepewności i arbitralności.

77. Biorąc pod uwagę te wątpliwości, pytanie, czy skarżąca faktycznie otrzymała pomoc, powinno mieć tutaj jedynie drugorzędne znaczenie. Jak wynika z orzecznictwa, kryterium indywidualnego oddziaływania jest raczej spełnione, gdy skarżącą można, na podstawie szczególnych cech, odróżnić od innych przedsiębiorstw²⁸. Tak właśnie jest w przypadku HBH.

78. Z tych względów nie widzę żadnej wady w zaskarżonym wyroku w odniesieniu do oceny indywidualnego oddziaływania w rozumieniu art. 263 akapit czwarty TFUE. W związku z tym odwołanie wzajemne wniesione przez Komisję należy oddalić jako bezzasadne.

B. Odwołanie: czy Sąd błędnie stwierdził, że sporny przepis przyznaje selektywną korzyść niewydolnym przedsiębiorstwom?

79. W odwołaniu HBH podniosła dwa zarzuty. Są one ściśle ze sobą związane.

80. W ramach zarzutu pierwszego wnosząca odwołanie podważa tok rozumowania Sądu. Twierdzi ona, że zaskarżony wyrok jest obciążony błędami proceduralnymi związanymi z obowiązkiem uzasadnienia, ponieważ uzasadnienie Sądu jest niewystarczające lub wewnętrznie sprzeczne w odniesieniu do: 1) określenia układu odniesienia, 2) oceny sytuacji prawnej i faktycznej przedsiębiorstw wymagających restrukturyzacji oraz klauzuli restrukturyzacji jako „przepisu ogólnego” i 3) uzasadnienia spornego przepisu.

81. Zarzut drugi dotyczy tych samych aspektów wyroku, lecz z materialnego punktu widzenia. W zarzucie tym HBH podnosi, iż zaskarżony wyrok narusza art. 107 ust. 1 TFUE z uwagi na błędy prawne lub przeinaczenie prawa krajowego w 1) określeniu układu odniesienia, 2) ocenie sytuacji prawnej i faktycznej przedsiębiorstw wymagających restrukturyzacji oraz klauzuli restrukturyzacji jako „przepisu ogólnego” oraz 3) uzasadnieniu spornego przepisu.

82. Komisja kwestionuje argumenty wnoszącej odwołanie. W odniesieniu do pierwszego zarzutu dotyczącego uzasadnienia instytucja ta uważa zasadniczo, że zarzut ten opiera się na błędnej interpretacji zaskarżonego wyroku. Natomiast w odniesieniu do drugiego zarzutu odwołania Komisja podnosi, iż zarzut ten jest niedopuszczalny. Tytułem ewentualnym Komisja podnosi, że drugi zarzut odwołania jest bezzasadny.

83. Biorąc pod uwagę pokrywanie się tych dwóch zarzutów odwołania, odniosę się do nich łącznie i etapami. Jest to konieczne w szczególności dlatego, że w pierwszym zarzucie odwołania pośrednio kwestionuje się ocenę co do istoty dokonaną przez Sąd, a przy tym nie zarzuca się braku uzasadnienia.

²⁸ Z tego względu nie ma tu znaczenia zarzut Komisji, że wnosząca odwołanie nie podniosła przed Sądem, iż otrzymała pomoc.

84. Po pierwsze, ocenę argumenty dotyczące określenia układu odniesienia. Z powodów przedstawionych poniżej uważam, że pierwsza część drugiego zarzutu odwołania jest zasadna. Z tego względu zaskarżony wyrok, jak również zaskarżona decyzja powinny zostać uchylone w zakresie, w jakim błędnie określono w nich układ odniesienia dla oceny selektywności spornego przepisu.

85. W przypadku gdyby Trybunał nie zgodził się z moją oceną pierwszej części drugiego zarzutu odwołania, zbadał również pokrótce pozostałe argumenty przedstawione przez wnoszącą odwołanie.

86. Po drugie, zbadał zatem argumenty dotyczące oceny sytuacji prawnej i faktycznej przedsiębiorstw wymagających restrukturyzacji oraz klauzuli restrukturyzacji jako „przepisu ogólnego”. Wreszcie, po trzecie, rozpatrzę argumenty przedstawione w przedmiocie uzasadnienia spornego przepisu.

87. Zanim to jednak nastąpi, należy przedstawić kilka uwag wstępnych dotyczących pojęcia selektywności w konkretnym kontekście opodatkowania.

1. Uwagi wstępne dotyczące selektywności w kontekście przepisów w zakresie opodatkowania bezpośredniego

a) Pojęcie selektywności – trzystopniowa ocena

88. Przede wszystkim warto poczynić pewne uwagi na temat zasadności pojęcia selektywności i celu, któremu służy. Należy również przypomnieć ramy analityczne, które stanowią podstawę oceny selektywności, i trudności w stosowaniu tych ram w kontekście przepisów w zakresie opodatkowania bezpośredniego.

89. Na mocy art. 107 ust. 1 TFUE wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi. W związku z tym, aby uregulowanie państwa członkowskiego było objęte zakresem tego przepisu, muszą zostać spełnione łącznie cztery kryteria. Po pierwsze, musi istnieć korzyść. Po drugie, korzyść ta musi być selektywna. Po trzecie, interwencja powinna być prowadzona przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych. Po czwarte, interwencja powinna mieć wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

90. W kontekście opodatkowania kwestia ustalenia, czym jest selektywna korzyść, jest prawdopodobnie kwestią najbardziej sporną.

91. Ogólnie rzecz biorąc, kryterium selektywności służy określeniu przepisów, które faworyzują niektóre przedsiębiorstwa (podatników) lub produkcję niektórych towarów w porównaniu z innymi.

92. Korzyść podatkowa wynikająca z „przepisu ogólnego” mającego zastosowanie bez rozróżnienia do wszystkich podmiotów gospodarczych nie stanowi pomocy państwa. Wynika to z faktu, że taki przepis nie jest selektywny. Natomiast przepis, który stawia beneficjentów w korzystniejszej sytuacji niż innych podatników, może przynieść selektywną korzyść beneficjentom i w konsekwencji stanowić pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE²⁹.

²⁹ Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

93. Dlatego też istotą oceny selektywności jest porównanie przedsiębiorstw. Jak orzekł Trybunał, należy ustalić, czy przepis sprzyja niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE *w porównaniu* z innymi przedsiębiorstwami, które znajdują się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej³⁰.

94. Zanim jednak będzie można ocenić, czy beneficjenci i inne przedsiębiorstwa znajdują się w porównywalnej sytuacji, należy ustanowić układ odniesienia.

95. W niedawnym wyroku w sprawie World Duty Free³¹ Trybunał określa parametry, na podstawie których należy ocenić selektywność przepisu podatkowego. W rzeczywistości Trybunał wyróżnił trzy etapy oceny selektywności przepisów podatkowych.

96. Zdaniem Trybunału w celu uznania przepisu podatkowego za selektywny Komisja musi najpierw zidentyfikować powszechny lub „normalny” system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim (krok pierwszy). Następnie Komisja musi wykazać, że dany przepis stanowi odstępstwo od owego powszechnego systemu, jako że wprowadza on zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego temu powszechnemu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (krok drugi)³². Jeżeli tak jest, należy wykazać, że zróżnicowanie to jest uzasadnione, gdyż wynika z charakteru lub ogólnej struktury systemu, w który przepis ten się wpisuje (krok trzeci)³³.

97. Trybunał wyjaśnił w szczególności, że warunek selektywności jest spełniony, jeżeli Komisji uda się wykazać, że sporny przepis stanowi odstępstwo od powszechnego lub „normalnego” systemu podatkowego obowiązującego w danym państwie członkowskim, wprowadza zatem – poprzez swoje konkretne skutki – zróżnicowane traktowanie wśród podmiotów gospodarczych, mimo że podmioty gospodarcze, które są beneficjentami korzyści podatkowej, i podmioty gospodarcze, które są wykluczone z zakresu zastosowania tej korzyści, znajdują się, w świetle celu przyświecającego wspomnianemu systemowi podatkowemu tego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej³⁴.

98. Niniejsze odwołanie ilustruje trudności związane z ustaleniem (materialnej) selektywności przepisu podatkowego na podstawie tych parametrów. W szczególności zwraca się w nim uwagę na trudności związane z określeniem, na podstawie obiektywnego zestawu kryteriów, układu odniesienia w ramach kroku pierwszego³⁵. Dlatego też przed bardziej szczegółową analizą odwołania użyteczne jest również przedstawienie pewnych uwag wstępnych na temat kryteriów, które powinny stanowić podstawę do określenia układu odniesienia.

30 W orzecznictwie istnieje pewna rozbieżność co do tego, czy porównywalność przedsiębiorstw powinna zostać ustalona w świetle celu systemu podatkowego jako całości, czy też spornego przepisu krajowego. Przykładowo w wyroku *Adria-Wien Pipeline* Trybunał orzekł, że przedsiębiorstwa należało porównać w świetle celu realizowanego przez *sporny przepis* (wyrok z dnia 8 listopada 2001 r., *Adria-Wien Pipeline* i *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo). Z kolei w niedawnym wyroku *World Duty Free* Trybunał orzekł, że przedsiębiorstwa należy porównywać w świetle celu przyświecającego układowi odniesienia (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group* i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group* i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981).

32 Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group* i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 19).

33 Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group* i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group* i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 57, 67).

35 W kontekście owych trudności zob. na przykład O. Peiffert, *Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État*, *Concurrences*, n 3, 2017, 52, 60.

b) Zasadnicze znaczenie układu odniesienia dla oceny selektywności oraz kryteriów, jakie należy stosować przy określaniu tego systemu

99. Kryterium selektywności ma na celu określenie przepisów, które pociągają za sobą nieuzasadnione zróżnicowane traktowanie przedsiębiorstw znajdujących się w sytuacji porównywalnej pod względem prawnym i faktycznym. Takie porównanie ma jednak sens jedynie względem punktu odniesienia. Dlatego też właściwa identyfikacja układu odniesienia ma kluczowe znaczenie dla oceny selektywności³⁶.

100. Niemniej jednak orzecznictwo Trybunału nie mówi o tym, *w jaki sposób* należy określić rzeczony układ odniesienia. Trybunał wyjaśnił po prostu, że układ odniesienia jest powszechnym lub „normalnym” systemem podatkowym stosowanym w danym państwie członkowskim³⁷. Jako kryterium oceny stwierdzenie to jest niezwykle nieprzydatne.

101. Nie dziwi jednak niechęć Trybunału do opracowania dokładnych kryteriów. Wynika to z faktu, iż określenie układu odniesienia pociąga za sobą konieczność określenia ogólnego poziomu opodatkowania, któremu podlegają przedsiębiorstwa w ramach krajowego systemu podatkowego. W odróżnieniu od innych rodzajów programów pomocy określenie z precyzją takiego wspólnego, powszechnie stosowanego systemu jest pełne niepewności w kontekście opodatkowania. Biorąc pod uwagę złożoność każdego systemu podatkowego i zmienne związane z określeniem obciążenia podatkowego przedsiębiorstw, wydaje się, że nie można z całą pewnością ustalić, czym jest „normalna sytuacja”.

102. Sytuacja rysuje się inaczej w przypadku świadczeń pozytywnych. Na przykład w przypadku korzystnych warunków pożyczki lub zezwoleń na wydobywanie, z których korzysta jedynie ograniczona liczba przedsiębiorstw, określenie „normalnej sytuacji” istniejącej przed przyjęciem spornego przepisu jest stosunkowo prostym zadaniem.

103. Symptomatyczne jest to, że Komisja opisuje układ odniesienia jako obejmujący spójny zbiór zasad, które zwykle mają zastosowanie – na podstawie obiektywnych kryteriów – do wszystkich przedsiębiorstw wchodzących w jego zakres, jak określa to cel tego systemu: zasady te definiują nie tylko zakres systemu, lecz także warunki, na jakich system ma zastosowanie, prawa i obowiązki przedsiębiorstw podlegających temu systemowi oraz aspekty techniczne dotyczące funkcjonowania systemu. Jeżeli chodzi o podatki, układ odniesienia opiera się na takich elementach, jak podstawa opodatkowania, podatnicy, zdarzenie podatkowe i stawki podatkowe³⁸.

104. Niewątpliwie jakikolwiek zbiór przepisów podatkowych lub ich kombinacja może odpowiadać temu opisowi.

105. W tym względzie podczas rozprawy do Komisji skierowano pytanie. Zapytana o kryteria, jakie należy stosować przy określaniu układu odniesienia, Komisja nie była w stanie wyjaśnić, na jakiej podstawie określa układ odniesienia. Opisała ten proces jako poszukiwanie logiki w systemie. Odpowiedź Komisji wydaje się potwierdzać co najwyżej, że określenie układu odniesienia w konkretnym przypadku nie opiera się na obiektywnym zestawie kryteriów.

36 Aby zapoznać się z odmiennym stanowiskiem dotyczącym znaczenia identyfikacji powszechnego systemu podatkowego, zob. opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, pkt 88).

37 Wyroki: z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 19); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 57).

38 Zawiadomienie Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, C/2016/2946 (Dz.U. 2016, C 262, s. 1), dostępne na stronie internetowej pod adresem: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_2016.262.01.0001.01.POL&toc=OJ:C:2016:262:TOC, pkt 133, 134.

106. Mając powyższe na uwadze, można wyciągnąć pewne wnioski z orzecznictwa Trybunału. W rzeczywistości na podstawie przeglądu owego orzecznictwa można wysnuć wniosek, że, jeśli w ogóle, przy określaniu układu odniesienia należy opowiadać się za szerokim podejściem. Takie podejście uwzględnia wszystkie istotne przepisy prawa jako całość lub oferuje możliwie najszerszy punkt odniesienia³⁹. Ponadto z orzecznictwa wynika, że określenie układu odniesienia nie powinno być działaniem formalistycznym⁴⁰.

107. Pragnę zauważyć, że przykładowo w wyroku *World Duty Free* Trybunał przychylił się do stanowiska Komisji, zgodnie z którym istotne ramy odniesienia to nie przepisy regulujące dokonywanie inwestycji za granicą, lecz raczej hiszpański system opodatkowania przedsiębiorstw w ujęciu ogólnym. W oparciu o te ramy odniesienia Komisja stwierdziła, że przyznano korzyść selektywną względem określonej kategorii przedsiębiorstw. W odniesieniu do opodatkowanych w Hiszpanii przedsiębiorstw, które nabyły co najmniej 5% udziałów w spółkach mających siedzibę za granicą, traktowanie podatkowe było bardziej korzystne od traktowania mającego zastosowanie do opodatkowanych w Hiszpanii przedsiębiorstw, które dokonują takich samych inwestycji w spółkach krajowych, chociaż te dwie kategorie przedsiębiorstw znajdują się w porównywalnych sytuacjach w świetle celu przyświecającego ogólnemu hiszpańskiemu systemowi podatku od osób prawnych⁴¹.

108. Z drugiej strony w wyroku *Gibraltar* Trybunał potwierdził, że układ odniesienia może składać się z szeregu różnych przepisów podatkowych. Właśnie na takiej podstawie Komisja uznała, iż określonym przedsiębiorstwom (spółkom typu offshore) były przysparzane korzyści selektywne. Sytuacja ta miała miejsce niezależnie od tego, że owe przedsiębiorstwa podlegały jednakowym obciążeniom podatkowym co inne przedsiębiorstwa. W tamtej sprawie Trybunał potwierdził ponadto, że technice legislacyjnej nie należy przypisywać znaczenia w kontekście określania układu odniesienia⁴².

109. Mówiąc wprost, z orzecznictwa można wywnioskować, iż Trybunał poparł podejście mające na celu określenie całości przepisów, które mają wpływ na obciążenia podatkowe przedsiębiorstw. Moim zdaniem takie podejście jest uzasadnione. Gwarantuje ono, że selektywność przepisu podatkowego oceniana jest w kontekście ram obejmujących wszystkie odpowiednie przepisy, a nie w świetle przepisów, które zostały sztucznie wyodrębnione z szerszych ram prawnych. Gwarantuje to również, że kroki pierwszy i drugi nie zostaną połączone w ramach oceny selektywności. Wynika to z faktu, iż węższe podejście wymagałoby określenia przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej. W rzeczywistości nie należy zapominać, że określenie układu odniesienia powinno poprzedzać porównanie przedsiębiorstw.

110. To właśnie w świetle powyższych rozważań przystąpię do analizy niniejszego odwołania.

39 Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 22 czerwca 2006 r., *Belgia i Forum 187/Komisja* (C-182/03 i C-217/03, EU:C:2006:416, pkt 95, 104, 107 i 122); z dnia 6 września 2006 r., *Portugalia/Komisja* (C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 56); z dnia 17 września 2009 r., *Komisja/Koninklijke FrieslandCampina* (C-519/07 P, EU:C:2009:556, pkt 2–7); z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group i in.* (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 68).

40 Wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 92, 93).

41 Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., *Komisja/World Duty Free Group i in.* (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 22, 67–69).

42 Wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., *Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo* (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 92–95).

2. Krok pierwszy: określenie układu odniesienia

a) Argumenty stron

111. W pierwszej części pierwszego zarzutu odwołania HBH podnosi, iż uzasadnienie Sądu jest niewystarczające lub sprzeczne w odniesieniu do określenia układu odniesienia⁴³. Wynika to ze stanowiska wnoszącej odwołanie, ponieważ ocena selektywności klauzuli restrukturyzacji jest dokonywana w stosunku do reguły przepadku strat, chociaż Sąd uznał, iż sporny przepis należy oceniać w świetle bardziej ogólnej zasady, a mianowicie reguły przenoszenia strat⁴⁴.

112. Komisja uważa, że rozumowanie Sądu jest słuszne i w żadnym wypadku nie jest wewnętrznie sprzeczne.

113. W pierwszej części drugiego zarzutu odwołania HBH twierdzi, iż Sąd dokonał błędnej wykładni art. 107 ust. 1 TFUE ze względu na nieprawidłowości związane z określeniem układu odniesienia⁴⁵. Wnosząca odwołanie podnosi również, że w zaskarżonym wyroku Sąd błędnie połączył pierwszy i drugi krok oceny selektywności⁴⁶.

114. Komisja podnosi przede wszystkim, że argumenty przedstawione przez wnoszącą odwołanie odnoszą się do ustaleń faktycznych i powinny zostać oddalone jako niedopuszczalne. Tytułem żądania ewentualnego Komisja podnosi, iż argumenty te są bezzasadne. Żadne okoliczności przedstawione w aktach sprawy nie uzasadniają stanowiska HBH, zgodnie z którym reguła przenoszenia strat powinna być zostać uznana za właściwą dla oceny selektywności klauzuli restrukturyzacji.

115. Zaczę od omówienia kwestii dopuszczalności.

b) Ocena

1) Określenie układu odniesienia stanowi kwestię prawną podlegającą kontroli w postępowaniu odwoławczym

116. Jak to zwyczajowo ma miejsce w postępowaniu odwoławczym przed Trybunałem, Komisja kwestionuje dopuszczalność argumentów wnoszącej odwołanie. Podnosi ona, że argumenty wnoszącej odwołanie w zakresie określenia układu odniesienia nie podlegają kontroli Trybunału. Jest to spowodowane tym, że dotyczą one ustaleń faktycznych.

117. Argumenty Komisji należy z gruntu oddalić.

118. Prawdą jest, że zgodnie z art. 58 statutu Trybunału Sprawiedliwości i art. 256 TFUE Sąd ma wyłączną jurysdykcję w zakresie ustalania faktów i ich oceny. Odwołania do Trybunału ograniczają się bowiem do kwestii prawnych. W tym względzie zgodnie z utrwalonym prawem ustalenie treści prawa krajowego stanowi część oceny okoliczności faktycznych niepodlegających kontroli w postępowaniu odwoławczym⁴⁷.

43 Punkty 103–106 zaskarżonego wyroku.

44 Punkty 107–109 zaskarżonego wyroku.

45 Punkty 103–106 zaskarżonego wyroku.

46 Punkt 104 zaskarżonego wyroku.

47 Zobacz na przykład wyroki: z dnia 24 października 2002 r., *Aéroports de Paris/Komisja* (C-82/01 P, EU:C:2002:617, pkt 63); z dnia 21 grudnia 2011 r., *A2A/Komisja* (C-318/09 P, niepublikowany, EU:C:2011:856, pkt 125); z dnia 3 kwietnia 2014 r., *Francja/Komisja* (C-559/12 P, EU:C:2014:217, pkt 78, 79 i przytoczone tam orzecznictwo).

119. Niemniej jednak Trybunał może dokonać kontroli kwalifikacji prawnej tych okoliczności i skutków prawnych, które wywiódł z nich Sąd⁴⁸. Może on też ustalić, czy doszło do przeinaczenia prawa krajowego w sytuacji, gdy zarzucane przeinaczenie można zauważyć bez konieczności dokonania nowej oceny faktów lub dowodów⁴⁹.

120. Argumenty przedstawione przez HBH dotyczące określenia układu odniesienia nie mogą zostać pominięte przy kontroli w postępowaniu odwoławczym.

121. W tym przypadku nie należy zapominać, że strony są zgodne co do treści prawa krajowego. Nie zgadzają się jednak co do celów tego prawa. Nadal utrzymują się również spory dotyczące *kwalifikacji prawnej* tego prawa w świetle prawa Unii dotyczącego pomocy państwa. W szczególności w odniesieniu do pierwszego kroku oceny selektywności sporna jest kwestia oceny prawnej selektywności dokonanej przez Sąd na podstawie istotnych okoliczności faktycznych.

122. Oczywiście jest, że właściwa wykładnia pojęcia selektywności stanowi kwestię prawną, a nie okoliczności faktyczne.

123. Przyjęcie sztywnego podejścia zalecanego przez Komisję oznaczałoby, że kwestia o fundamentalnym znaczeniu dla oceny selektywności systematycznie wykraczałaby poza kompetencje Trybunału. Biorąc pod uwagę, że określenie układu odniesienia ma decydujący wpływ na dwa kolejne kroki oceny selektywności, nie należy moim zdaniem popierać takiego podejścia. Jak już wyjaśniłem, układ odniesienia stanowi punkt odniesienia, względem którego należy ocenić selektywność przepisu podatkowego.

2) Sąd błędnie określił układ odniesienia

i) Ramy prawne, w których funkcjonuje sporny przepis i rozumowanie Sądu

124. Ramy prawne, w których funkcjonuje klauzula restrukturyzacji, obejmują trzy zbiory przepisów.

125. Po pierwsze, reguła przenoszenia strat ma zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw zgodnie z § 8 ust. 1 KStG. Odzwierciedla ona zasadę opodatkowania podatników na podstawie ich zdolności płatniczych. Po drugie, reguła przepadku strat, o której mowa w § 8c ust. 1 KStG, stanowi wyjątek od tej reguły. Wynika to z tego, że wyłącza ona z zakresu zastosowania ogólnej zasady szkodliwe nabycie udziałów (25% lub więcej). Po trzecie, klauzula restrukturyzacji, taka jak ustanowiona w § 8c ust. 1a KStG, wyłącza z zakresu wyjątku (tj. z reguły przepadku strat) pewne szczególne sytuacje. Zgodnie z tym przepisem określone w nim sytuacje (mianowicie restrukturyzacja niewydolnych przedsiębiorstw) nie są już objęte regułą przepadku strat. Podlegają one bardziej ogólnej zasadzie, która pozwala przedsiębiorstwu na przenoszenie strat.

126. Biorąc pod uwagę wybraną technikę legislacyjną, selektywność spornego przepisu w dużym stopniu zależy od perspektywy. W rzeczywistości w zależności od tego, czy ogólną regułą przenoszenia strat czy wyjątek od tej reguły, a mianowicie regułą przepadku strat, stosuje się jako punkt odniesienia dla oceny selektywności klauzuli restrukturyzacji, wniosek dotyczący selektywności będzie wyglądał zupełnie inaczej⁵⁰.

48 Zobacz między innymi wyroki: z dnia 17 grudnia 1998 r., Baustahlgewebe/Komisja (C-185/95 P, EU:C:1998:608, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 3 kwietnia 2014 r., Francja/Komisja (C-559/12 P, EU:C:2014:217, pkt 78 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 Wyrok z dnia 3 kwietnia 2014 r., Francja/Komisja (C-559/12 P, EU:C:2014:217, pkt 79, 80 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 Podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 13), w którym Trybunał parafrazuje stanowisko sądu odsyłającego odnośnie do dostępnych możliwości alternatywnych przy określaniu układu odniesienia.

127. W szczególności, jeżeli reguła przepadku strat wynika z szerszego kontekstu prawnego reguły przenoszenia strat, klauzula restrukturyzacji staje się wyjątkiem od tej reguły. Z kolei jeżeli reguła przenoszenia strat jest uwzględniona w układzie odniesienia, klauzula restrukturyzacji nie stanowi już oczywistego odstępstwa od układu odniesienia, które mogłoby przysporzyć selektywnej korzyści niektórym przedsiębiorstwom. Staje się raczej nieodłączną częścią samego układu odniesienia.

128. W tym względzie zaskarżony wyrok nie jest wzorcowy pod względem przejrzystości.

129. Źródłem niejasności może być w szczególności następujące stwierdzenie: „Należy [...] 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 [...]”⁵¹.

130. Rozważane odrębnie, stwierdzenie to można interpretować (jak czyni to wnosząca odwołanie) w ten sposób, że Sąd uznał, iż reguła przenoszenia strat i reguła przepadku strat łącznie stanowią układ odniesienia. Niemniej jednak moim zdaniem argumenty wnoszącej odwołanie dotyczące niewystarczającego lub sprzecznego uzasadnienia opierają się na błędnej interpretacji zaskarżonego wyroku.

131. Dokładniejsze przyjrzenie się zaskarżonemu wyrokowi pozwala stwierdzić, że Sąd przyjął za punkt wyjścia, iż reguła przepadku strat stanowi układ odniesienia.

132. Co prawda, Sąd uznał istnienie bardziej ogólnej zasady (reguły przenoszenia strat). Zauważył również, że ustanowiony przez Komisję układ odniesienia stanowi wyjątek od tej zasady ogólnej. Niemniej jednak Sąd wyjaśnił powody, dla których uznał, iż reguła przepadku strat stanowi właściwy układ odniesienia dla oceny selektywności klauzuli restrukturyzacji.

133. W szczególności Sąd wyjaśnił, że reguła przepadku strat ogranicza możliwość skorzystania z reguły przenoszenia strat w przypadku nabycia udziałów stanowiących co najmniej 25% kapitału i eliminuje ją w przypadku 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 przedsiębiorstw⁵². Sąd zauważył następnie, że klauzula restrukturyzacji została sformułowana jako wyjątek od reguły przepadku strat i ma zastosowanie jedynie w ściśle określonych sytuacjach, do których reguła ta się odnosi⁵³. Na tej podstawie Sąd uznał, że Komisja w sposób właściwy zdefiniowała układ odniesienia, który tworzy reguła przepadku strat⁵⁴.

134. W tym względzie nie jestem w stanie wskazać w zaskarżonym wyroku żadnego błędu proceduralnego dotyczącego obowiązku uzasadnienia. Uważam jednak, że zaskarżony wyrok jest obciążony błędem w postaci naruszenia prawa materialnego w odniesieniu do określenia układu odniesienia. Błąd ten wynika z niewłaściwego zastosowania art. 107 ust. 1 TFUE.

135. Aby zrozumieć dlaczego, należy przyrzeć się zatem uzasadnieniu zaskarżonej decyzji. Źródłem naruszenia jest okoliczność, że Sąd potwierdził dokonaną przez Komisję ocenę ram prawnych, w których funkcjonuje klauzula restrukturyzacji.

⁵¹ Punkt 106 zaskarżonego wyroku.

⁵² Punkt 104 zaskarżonego wyroku.

⁵³ Punkt 105 zaskarżonego wyroku.

⁵⁴ Punkt 107 zaskarżonego wyroku.

ii) Sąd określił układ odniesienia w świetle zastosowanej techniki legislacyjnej, przez co połączył kroki pierwszy i drugi

136. W zaskarżonej decyzji, po nakreśleniu krajowych ram prawnych i chronologicznym przedstawieniu wprowadzonych do nich zmian, Komisja wyjaśniła, że klauzula restrukturyzacji ustanowiona w § 8c ust. 1a KStG różni się od poprzedniego przepisu w jednym istotnym aspekcie. Aspekt ten, według Komisji, miał kluczowe znaczenie dla oceny pod kątem pomocy państwa⁵⁵.

137. Ściślej rzecz biorąc, Komisja wyjaśniła, że zgodnie z § 8c ust. 1 KStG przeniesiona strata przedsiębiorstwa ulega przepadkowi w przypadku zbycia ponad połowy akcji/udziałów, o ile nie ma zastosowania klauzula restrukturyzacji. Ogólną zasadą jest więc przepadek [przeniesionej] straty w przypadku istotnych zmian struktury własności, a klauzula restrukturyzacji ustanowiona w § 8c ust. 1a KStG stanowi wyjątek od zasady ogólnej⁵⁶.

138. Z kolei zgodnie z dawną regułą przepadku strat (określoną w uchylonym § 8 ust. 4 KStG) ogólną zasadą było utrzymanie przeniesionych strat w przypadku istotnych zmian struktury własności, o ile przedsiębiorstwo było tożsame pod względem ekonomicznym. Wyjątek ten miał na celu przeciwdziałanie nadużyciom, np. w formie obrotu spółkami fasadowymi⁵⁷.

139. Na pierwszy rzut oka wyjaśnienie, dlaczego regułę przepadku strat należy uznać za układ odniesienia, jest przekonujące. Po bliższym zbadaniu okazuje się jednak, że wyjaśnienie to jest oparte na rozróżnieniu pozbawionym znaczenia.

140. Powodem ku temu jest fakt, że jedyna różnica między starym a nowym systemem polega na *formie* przepisu. Domniemana różnica jest uwarunkowana techniką legislacyjną stosowaną przez dane państwo członkowskie. Mając na uwadze orzecznictwo Trybunału wywodzące się z wyroku Gibraltar, podejście takie jest dalekie od zadowalającego⁵⁸.

141. Nie należy zapominać, że w zaskarżonym wyroku reguła przepadku strat została uznana za właściwy układ odniesienia, ponieważ klauzula restrukturyzacji stanowi wyjątek od tej reguły. Sytuacja była zgoła inna w świetle dawnej reguły przepadku strat.

142. Porównanie dawnej reguły przepadku strat z nową ujawnia wady rozumowania opartego na technice legislacyjnej. Pokazuje ono, że te dwie reguły odzwierciedlają po prostu różny punkt widzenia w kwestii ograniczenia przenoszenia strat.

143. W ramach dawnej reguły przepadku strat nacisk kładziono na tożsamość przejmowanego przedsiębiorstwa pod względem ekonomicznym. Chociaż podmioty tożsame pod względem ekonomicznym miały możliwość przenoszenia strat, opcja ta nie była dostępna dla tych podmiotów, których tożsamość ekonomiczna uległa zmianie w wyniku zmiany struktury własności. Klauzula restrukturyzacji, mająca w założeniu wyjaśniać określenie „tożsamy pod względem ekonomicznym”, stanowiła nieodłączną część dawnej reguły przepadku straty⁵⁹.

⁵⁵ Motyw 21 zaskarżonej decyzji.

⁵⁶ Motyw 22 zaskarżonej decyzji.

⁵⁷ Motyw 23 zaskarżonej decyzji.

⁵⁸ Ocena selektywności nie powinna bowiem zależeć od formy. Zobacz podobnie wyrok z dnia 15 listopada 2011 r., Komisja i Hiszpania/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 92, 93).

⁵⁹ Zobacz pkt 9 powyżej.

144. Podczas gdy nowa reguła przepadku strat jest prawdopodobnie bardziej precyzyjna (podobnie jak klauzula restrukturyzacji), nie mogę dostrzec, w jaki sposób zmiana techniki legislacyjnej – i większa precyzja rozpatrywanych przepisów – mogłaby mieć kluczowe znaczenie dla celów pomocy państwa. W rzeczywistości, podobnie jak w przypadku dawnej reguły przepadku strat, (nowa) reguła przepadku strat ogranicza jedynie możliwość odliczenia wcześniej poniesionych strat w przyszłości w ściśle określonych sytuacjach dotyczących zmiany struktury własności. O ile nie zachodzi rzeczony wyjątek, przeniesienie strat nadal jest możliwe.

145. W ujęciu materialnym zatem klauzula restrukturyzacji ogranicza po prostu zakres reguły przepadku strat⁶⁰. W tym sensie klauzula restrukturyzacji stanowi nieodłączną część ogólnej zasady, a mianowicie reguły przenoszenia strat.

146. Poza zastosowaną techniką legislacyjną akta sprawy nie zawierają żadnych elementów, które pomogłyby wyjaśnić, dlaczego w ramach rozpatrywanego systemu reguła przenoszenia strat nie powinna stanowić części układu odniesienia.

147. W tym względzie, analizując zaskarżony wyrok, można wskazać kolejny problem, który się z nim wiąże. Przyjmując zawężone podejście oparte na technice legislacyjnej i stosując regułę przepadku strat w szerszych ramach prawnych, zaskarżony wyrok również łączy pierwszy i drugi krok przy ocenie selektywności. Sąd oparł się w istocie na porównywalności przedsiębiorstw, które przeszły zmianę struktury własności w celu określenia układu odniesienia. Bliższa analiza pokazuje, że Sąd wyprowadził swoje rozumowanie z założenia, iż wszystkie przedsiębiorstwa, które przeszły istotną zmianę struktury własności, znajdują się koniecznie w sytuacji porównywalnej pod względem prawnym i faktycznym, zamiast skupić się w pierwszej kolejności na określeniu układu odniesienia⁶¹. Faktycznie można jedynie stwierdzić, iż reguła przenoszenia strat nie stanowi części układu odniesienia, jeżeli zakłada się, że przedsiębiorstwa, które przechodzą zmianę struktury własności, znajdują się w porównywalnej sytuacji.

148. W związku z tym uważam, że Sąd błędnie określił układ odniesienia. W szczególności, opierając swój wniosek na zastosowanej technice legislacyjnej i porównywalności przedsiębiorstw, które przeszły istotną zmianę struktury własności, Sąd sztucznie ograniczył układ odniesienia, aby wykluczyć z niego regułę przenoszenia strat.

149. Na tej podstawie uważam, że pierwsza część drugiego zarzutu odwołania zasługuje na uwzględnienie.

150. Podsumowując tę kwestię, chciałbym zauważyć, że w zaskarżonym wyroku jako punkt odniesienia dla oceny selektywności spornego przepisu (kroki drugi i trzeci) zastosowano regułę przepadku strat. Jeżeli Trybunał podtrzymałby pierwszą część drugiego zarzutu odwołania, jak sugeruję, nie ma potrzeby rozpatrywania pozostałej części argumentów dotyczących oceny selektywności w odniesieniu do kroków drugiego i trzeciego. Wynika to z faktu, iż los spornego przepisu zależy w ostatecznym rozrachunku od definicji układu odniesienia.

151. Gdyby jednak Trybunał nie przychylił się do mojego stanowiska, poniżej przedstawię uwagi odnośnie do tej oceny.

⁶⁰ W tym miejscu należy również zauważyć, że klauzula restrukturyzacji nie jest jedynym przepisem ograniczającym zakres reguły przepadku strat. W grudniu 2009 r. wprowadzono dwa nowe wyjątki od tej reguły. Z jednej strony w odniesieniu do wszystkich restrukturyzacji prowadzonych wyłącznie w ramach grupy przedsiębiorstw, na której czele stoi osoba fizyczna lub spółka posiadająca 100% udziałów, należało utrzymać możliwość przeniesienia strat. Z drugiej strony było tak również wtedy, gdy w momencie szkodliwego nabycia udziałów straty odpowiadały ukrytym rezerwom aktywów spółki.

⁶¹ Zobacz pkt 133 powyżej dotyczący rozumowania Sądu.

3. Krok drugi: porównanie sytuacji prawnej i faktycznej przedsiębiorstw

a) Argumenty stron

152. W drugiej części pierwszego zarzutu odwołania HBH podnosi, że uzasadnienie Sądu jest niewystarczające lub sprzeczne. W pierwszym członie drugiej części zarzutu pierwszego wnosząca odwołanie podnosi w szczególności, że – mając na uwadze sposób, w jaki układ odniesienia został zdefiniowany w zaskarżonym wyroku – Sąd nie wyjaśnił wystarczająco, dlaczego możliwe było porównanie sytuacji prawnej i faktycznej przedsiębiorstw wymagających restrukturyzacji z sytuacją prawną i faktyczną przedsiębiorstw pozostających w dobrej kondycji⁶². W drugim członie wnosząca odwołanie kwestionuje uzasadnienie przedstawione w zaskarżonym wyroku, aby wyjaśnić, dlaczego klauzuli restrukturyzacji nie można uznać za „zasadę ogólną”, która potencjalnie byłaby dostępna dla wszystkich przedsiębiorstw⁶³.

153. Komisja utrzymuje, że rozumowanie Sądu jest słuszne i wystarczające.

154. W drugiej części drugiego zarzutu odwołania HBH podnosi naruszenie art. 107 ust. 1 TFUE. Twierdzi ona, że Sąd błędnie ocenił selektywny (prima facie) charakter spornego przepisu. Uznając, że niewydolne przedsiębiorstwa wymagające restrukturyzacji i przedsiębiorstwa w dobrej kondycji znajdują się w porównywalnej sytuacji w świetle celu systemu podatkowego, Sąd naruszył prawo⁶⁴.

155. W szczególności HBH twierdzi, że Sąd błędnie określił cel reguły przepadku strat (pierwszy człon)⁶⁵. Ponadto wnosząca odwołanie podnosi, że Sąd naruszył prawo, uznając, iż sporny przepis był prima facie selektywny i nie stanowił „przepisu ogólnego” potencjalnie dostępnego dla wszystkich przedsiębiorstw (drugi człon)⁶⁶. Powodem tego jest fakt, iż zaskarżony wyrok odbiegał od linii orzeczniczej opierającej się na wyroku Sądu w sprawie Autogrill⁶⁷.

156. Komisja nie stwierdza żadnego uchybienia w zaskarżonym wyroku w zakresie oceny selektywności.

157. Komisja podnosi jednak przede wszystkim, że druga część drugiego zarzutu odwołania jest niedopuszczalna. Z jednej strony argumenty wysunięte w pierwszym członie dotyczą ustalenia i oceny faktów. Z drugiej strony drugi człon dotyczy kwestii, która nie była przedmiotem sporu w pierwszej instancji. W związku z tym Sąd, dopuszczając argumenty wnoszącej odwołanie dotyczące kwestii zakwalifikowania spornego przepisu jako przepisu ogólnego, orzekł ultra petita⁶⁸.

62 Punkty 133, 134 zaskarżonego wyroku.

63 Punkt 141 zaskarżonego wyroku.

64 Punkty 126–133 zaskarżonego wyroku.

65 Punkty 128–131 zaskarżonego wyroku.

66 Punkt 141 zaskarżonego wyroku.

67 Wyrok z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, EU:T:2014:939).

68 Punkt 122 zaskarżonego wyroku.

b) Ocena

1) Argumenty wnoszącej odwołanie dotyczące definicji celu układu odniesienia

158. Z jednej strony argumenty HBH dotyczące niewystarczającego lub sprzecznego uzasadnienia w pierwszym członie drugiej części pierwszego zarzutu odwołania dotyczą kwestii zbadanej przez Sąd dla pełności wyводу. Opierają się one również na tej samej (niekompletnej) przesłance, co pierwsza część pierwszego zarzutu odwołania, a mianowicie, że Sąd uznał zarówno regułę przenoszenia strat, jak i regułę przepadku strat za układ odniesienia. Jak wykazano powyżej, Sąd stwierdził w zaskarżonym wyroku, że reguła przepadku strat stanowi właściwy układ odniesienia⁶⁹. W związku z tym argumenty te należy oddalić.

159. Z drugiej strony argumenty wnoszącej odwołanie dotyczące naruszenia art. 107 ust. 1 TFUE w pierwszym członie drugiej części drugiego zarzutu odwołania również nie zasługują na uwzględnienie. Argumenty te są częściowo niedopuszczalne i częściowo nieskuteczne.

160. Po pierwsze, argumenty te powtarzają (błędne) stanowisko, zgodnie z którym Sąd uznał, że reguła przenoszenia strat i reguła przepadku strat łącznie stanowią układ odniesienia. Jak już wyjaśniono, stanowisko to opiera się na błędnej interpretacji zaskarżonego wyroku.

161. Po drugie, podnosząc swoje argumenty, wnosząca odwołanie podważa stwierdzenie Sądu, zgodnie z którym reguła przepadku strat ma na celu zagwarantowanie, że straty nie zostaną przeniesione w przypadku istotnej zmiany w strukturze własności przedsiębiorstwa, które poniosło straty⁷⁰. Zdaniem wnoszącej odwołanie przepis ten ma po prostu na celu zwalczanie nadużyć poprzez zapobieganie obrotowi spółkami fasadowymi.

162. Oczywiście każdy system podatkowy może realizować bardzo wiele różnych celów. Cele te obejmują między innymi generowanie dochodów dla budżetu państwa, kierowanie zachowaniami konsumentów i przedsiębiorstw oraz zwalczanie nadużyć, takich jak unikanie opodatkowania. System podatkowy może również służyć złagodzeniu skutków pogorszenia koniunktury gospodarczej.

163. Podobnie jak w przypadku określenia układu odniesienia, porównywalność podatników w świetle celu realizowanego przez system podatkowy w ramach drugiego kroku oceny selektywności stanowi moim zdaniem kwestię prawną. Kwestia ta dotyczy kwalifikacji prawnej odpowiednich przepisów krajowych zgodnie z przepisami prawa Unii dotyczącymi pomocy państwa⁷¹.

164. W niniejszej sprawie wnosząca odwołanie zwraca się jednak do Trybunału o ponowne ustalenie celu reguły przepadku strat. Trybunał nie jest właściwy do rozpatrywania tej kwestii w postępowaniu odwoławczym. Zgadzam się z Komisją, że kompetencje Trybunału nie obejmują ponownej oceny *celu* układu odniesienia. Jest to kwestia czysto faktyczna dotycząca oceny treści prawa krajowego. Kwestie te nie podlegają kontroli, z wyjątkiem przypadków, w których z akt sprawy wynika wyraźnie przeinaczenie prawa krajowego. Taka sytuacja nie ma miejsca w niniejszej sprawie.

⁶⁹ Zobacz pkt 131 i nast. powyżej.

⁷⁰ Punkt 128 zaskarżonego wyroku.

⁷¹ Zobacz pkt 118 powyżej.

165. Wreszcie, po trzecie, w pierwszym członie drugiej części drugiego zarzutu odwołania HBH podaje w wątpliwość także kwestię, którą Sąd zbadał dla pełności wyводу. Sąd zbadał bowiem również hipotezę przedstawioną przez HBH, zgodnie z którą właściwym celem układu odniesienia jest zapobieganie nadużyciom reguły przenoszenia strat poprzez eliminowanie nabywania spółek fasadowych. Komisja doszła do wniosku, że nawet przy tej hipotezie przedsiębiorstwa będące w dobrej kondycji i niewydolne przedsiębiorstwa, które przeszły istotną zmianę struktury własności, znajdowały się w porównywalnej sytuacji⁷².

166. Ponieważ wnosząca odwołanie nie wykazała, że Sąd naruszył prawo przy dokonywaniu pierwotnej oceny, argumentacja podniesiona w ramach tej alternatywnej oceny pozostaje nieskuteczna.

2) Argumenty wnoszącej odwołanie dotyczące ustalenia Sądu, zgodnie z którym klauzula restrukturyzacji nie stanowi przepisu ogólnego

167. Argumenty wnoszącej odwołanie odnoszące się do wniosku Sądu, zgodnie z którym klauzula restrukturyzacji nie stanowi „przepisu ogólnego” potencjalnie dostępnego dla wszystkich przedsiębiorstw, należy do gruntu oddalić.

168. Po pierwsze, w odniesieniu do drugiego członu drugiej części pierwszego zarzutu odwołania (kwestia uzasadnienia) zaskarżony wyrok w sposób zwięzły i jasny przedstawia powody, dla których sporny przepis nie jest przepisem ogólnym, który potencjalnie mógłby być dostępny dla wszystkich przedsiębiorstw: obejmuje on tylko jedną kategorię przedsiębiorstw znajdujących się w szczególnej sytuacji, a mianowicie przedsiębiorstwa znajdujące się w trudnej sytuacji⁷³.

169. Co jeszcze bardziej istotne, w odniesieniu do drugiego członu drugiej części drugiego zarzutu odwołania Sąd prawidłowo zastosował istotne orzecznictwo.

170. Po zamknięciu procedury pisemnej w niniejszej sprawie wyrok Sądu, na który powołuje się wnosząca odwołanie, został uchylony w postępowaniu odwoławczym⁷⁴. Wbrew temu, co twierdzi HBH, z orzecznictwa nie wynika, że selektywność wymaga, aby sporny przepis był dostępny jedynie dla określonej kategorii przedsiębiorstw.

171. W wyroku World Duty Free Trybunał potwierdził to stanowisko. Trybunał orzekł, że aby przepis podatkowy był selektywny, nie musi on konieczności wpływać na określoną kategorię przedsiębiorstw, które można odróżnić ze względu na ich szczególne, wspólne i swoiste cechy. Określenie selektywności środka zasadniczo polega raczej na ustaleniu, czy wykluczenie niektórych podmiotów gospodarczych z możliwości skorzystania z korzyści podatkowej wynikającej z przepisu stanowiącego odstępstwo od powszechnego systemu podatkowego stanowi dyskryminacyjne traktowanie w stosunku do tych podmiotów⁷⁵.

172. Taką właśnie metodę analityczną zastosował Sąd w zaskarżonym wyroku⁷⁶. W związku z tym nie można zarzucić, że w zaskarżonym wyroku błędnie zastosowano istotną linię orzeczniczą w odniesieniu do oceny selektywnego (prima facie) charakteru.

⁷² Punkty 132–134 zaskarżonego wyroku.

⁷³ Punkt 141 zaskarżonego wyroku.

⁷⁴ Wyroki: z dnia 7 listopada 2014 r., Autogrill España/Komisja (T-219/10, EU:T:2014:939); z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981).

⁷⁵ Wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group i in. (C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 69–71 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁷⁶ Punkty 140, 141 zaskarżonego wyroku.

173. W związku z powyższym stwierdzam, że drugą część pierwszego i drugiego zarzutu odwołania należy oddalić jako częściowo niedopuszczalną i częściowo bezzasadną⁷⁷.

4. Krok trzeci: ocena istnienia uzasadnienia nieodłącznie związanego z systemem podatkowym

a) Argumenty stron

174. W trzeciej części pierwszego zarzutu odwołania wnosząca odwołanie podnosi, że Sąd nie wyjaśnił w wystarczający sposób powodów oddalenia argumentu podniesionego przez nią w pierwszej instancji w odniesieniu do uzasadnienia klauzuli restrukturyzacji, a mianowicie, że sporny przepis zapewnia poszanowanie zasady opodatkowania z uwzględnieniem zdolności płatniczej⁷⁸.

175. Komisja nie stwierdza żadnego uchybienia w rozumowaniu Sądu.

176. W trzeciej części drugiego zarzutu odwołania HBH podnosi, że Sąd dokonał błędnej wykładni art. 107 ust. 1 TFUE, stwierdzając, iż klauzula restrukturyzacji ma na celu wspieranie restrukturyzacji przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji, a więc realizuje cel zewnętrzny wobec systemu podatkowego⁷⁹.

177. Komisja uważa, że Sąd prawidłowo określił cel spornego przepisu na podstawie swojej wyłącznej kompetencji do rozstrzygania w przedmiocie okoliczności faktycznych. Argumenty dotyczące zasady opodatkowania z uwzględnieniem zdolności płatniczej są zdaniem Komisji bezskuteczne lub ewentualnie bezpodstawne.

b) Ocena

178. W trzeciej części pierwszego i drugiego zarzutu odwołania wnosząca odwołanie kwestionuje w szczególności stwierdzenie Sądu, że cel klauzuli restrukturyzacji nie jest nieodłącznie związany z systemem podatkowym, czyli celem w postaci zapewnienia opodatkowania według zdolności płatniczej podatnika.

179. Po pierwsze, argument, że Sąd naruszył prawo, błędnie określając cel spornego przepisu, należy oddalić jako niedopuszczalny. Podobnie jak w przypadku określenia celu układu odniesienia, określenie celu klauzuli restrukturyzacji jest kwestią okoliczności faktycznych⁸⁰. Z wyjątkiem oczywistych przeinaczeń Trybunał nie jest właściwy do kontroli tego rodzaju okoliczności. W niniejszym przypadku z akt sprawy nie wynika, że doszło do przeinaczenia.

180. Po drugie, pozostałe argumenty wnoszącej odwołanie są bezskuteczne. W rzeczywistości argumenty dotyczące rzekomych błędów w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku oraz te, które dotyczyły błędów w ocenie argumentu HBH, zgodnie z którym klauzula restrukturyzacji ma na celu zapewnienie opodatkowania według zdolności płatniczej podatnika, odnoszą się do kwestii zbadanej przez Sąd dla pełności wyводу.

181. Innymi słowy, zgadzam się z Komisją, że argumenty wnoszącej odwołanie zawarte w trzeciej części pierwszego i drugiego zarzutu odwołania są częściowo niedopuszczalne, a częściowo bezskuteczne.

⁷⁷ Biorąc pod uwagę, że drugi człon drugiej części drugiego zarzutu odwołania jest bezzasadny, nie ma konieczności rozpatrywania argumentu Komisji, jakoby Sąd orzekł ultra petita.

⁷⁸ Punkty 165, 166 zaskarżonego wyroku.

⁷⁹ Punkty 158–160 i 164–170 zaskarżonego wyroku.

⁸⁰ Zobacz pkt 164 powyżej.

182. Podsumowując, pragnę zauważyć, że szczególnie trudne może być uzasadnienie przepisu podatkowego w ramach tego trzeciego kroku oceny selektywności.

183. Trybunał przyjął bowiem restrykcyjne podejście do uzasadnienia. Dopuszczalne jest wyłącznie uzasadnienie wynikające bezpośrednio z zasad leżących u podstaw systemu podatkowego. Oznacza to, że przepis uznany za a priori selektywny można uzasadnić wyłącznie charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego. W tym względzie Trybunał dokonał rozróżnienia pomiędzy celami przypisanymi szczególnemu systemowi podatkowemu, będącymi celami względem niego zewnętrznymi – z jednej strony, a mechanizmami stanowiącymi nieodłączną część samego systemu podatkowego, które są niezbędne dla osiągnięcia tych celów – z drugiej⁸¹.

184. Jakkolwiek jednoznaczne może się to rozróżnienie wydawać w teorii, rzeczywistość jest w tej kwestii o wiele bardziej złożona.

185. Po pierwsze, rozróżnienie to opiera się na założeniu, że jedynie na powody związane z utrzymaniem podstawy opodatkowania (tzn. konieczność zapewnienia dochodów budżetu państwa) można się skutecznie powoływać. Ilustrują to przykłady przedstawione przez Komisję: na przykład potrzeba zwalczania uchylania się od opodatkowania, konieczność uwzględnienia szczególnych wymogów w zakresie rachunkowości, łatwość administrowania i zasada neutralności podatkowej, a także potrzeba unikania podwójnego opodatkowania mogą stanowić podstawę do ewentualnego uzasadnienia przepisów podatkowych⁸². Nie jestem jednak przekonany, że przyczyny te można wyraźnie oddzielić od innych celów, które państwo realizuje w ramach opodatkowania. Nie należy zapominać, że w dzisiejszym świecie opodatkowanie jest również narzędziem stosowanym przez państwo do kierowania zachowaniami. Innymi słowy, powody, dla których taksonomia Trybunału jest nierozdzielnie związana z systemem podatkowym, są nieodłącznie powiązane z celami, które mają szersze podłoże społeczne. Mam na myśli w szczególności takie cele, jak konieczność utrzymania zatrudnienia, ochrony środowiska naturalnego oraz zapewnienia rozwoju regionalnego i równego traktowania podatników.

186. Po drugie, co ważniejsze, każdy system podatkowy, który okazał się przysparzać (a priori) selektywną korzyść dla niektórych przedsiębiorstw, prowadzi do erozji podstawy opodatkowania. Wynika to z faktu, że selektywna korzyść podatkowa zmniejsza obciążenie podatkowe niektórych przedsiębiorstw.

187. Nie jest zatem zaskakujące, że według mojej wiedzy Trybunał nie zaakceptował jeszcze powodów, na które powołują się państwa członkowskie w ramach trzeciego kroku oceny selektywności. Można z tego wywnioskować, że mamy do czynienia z de facto niepodważalnym założeniem, iż przepisy podatkowe uznane za a priori selektywne, są w rzeczywistości selektywne.

C. Skutki przeprowadzonej oceny

188. Zgodnie z art. 61 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Trybunał uchyła orzeczenie Sądu, jeśli odwołanie jest zasadne. Może on wydać orzeczenie ostateczne w sprawie, jeśli stan postępowania na to pozwala. Może też skierować sprawę do ponownego rozpoznania przez Sąd.

⁸¹ Zobacz na przykład wyroki: z dnia 6 września 2006 r., Portugalia/Komisja (C-88/03, EU:C:2006:511, pkt 81, 82); z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 69); z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 42); z dnia 18 lipca 2013 r., P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 29).

⁸² Aby zapoznać się z tymi i innymi przykładami, zob. zawiadomienie Komisji, op.cit., pkt 138. Z wyroku Paint Graphos można ponadto wywnioskować, że unikanie podwójnego opodatkowania można uznać za przyczynę nieodłącznie związaną z systemem podatkowym (wyrok z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 71).

189. W moich rozważaniach doszedłem do wniosku, że pierwszą część drugiego zarzutu odwołania należy uwzględnić. Jeżeli Trybunał przychyli się do mojej oceny, zalecałbym Trybunałowi wydanie orzeczenia ostatecznego w sprawie.

190. Błąd prawny stwierdzony przy określaniu układu odniesienia pociąga za sobą uchylenie zaskarżonego wyroku w zakresie, w jakim oddalił on skargę wnoszącą odwołanie jako bezzasadną. Wynika to z tego, iż ocena selektywności spornego przepisu jest zniekształcona przez ten błąd prawny. Ponadto rzeczony błąd prawny doprowadził Sąd do potwierdzenia, że Komisja prawidłowo określiła układ odniesienia w zaskarżonej decyzji. Selektywność klauzuli restrukturyzacji oceniono zatem względem punktu odniesienia (reguły przepadku strat), który uznałem za błędny pod względem prawnym. Innymi słowy, zaskarżona decyzja rozpoczyna ocenę selektywności na podstawie błędnej przesłanki. Dlatego też należy również stwierdzić nieważność tej decyzji.

191. Jeżeli jednak Trybunał nie przychyli się do mojej oceny w tej kwestii, odwołanie należy wówczas oddalić w całości.

D. W przedmiocie kosztów

192. Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę.

193. Jeżeli Trybunał przychyli się do mojej oceny odwołania, wówczas zgodnie z art. 137, 138 i 184 regulaminu postępowania Komisja powinna zostać obciążona kosztami niniejszego postępowania poniesionymi zarówno w pierwszej instancji, jak i w postępowaniu odwoławczym.

V. Wnioski

194. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał:

- oddalił odwołanie wzajemne wniesione przez Komisję;
- uchylił wyrok Sądu z dnia 4 lutego 2016 r. w sprawie T-287/11, Heitkamp BauHolding/Komisja w zakresie, w jakim oddala on skargę jako bezzasadną;
- stwierdził nieważność decyzji 2011/52/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 – Program pomocy dotyczący przeniesienia strat podatkowych w przypadku restrukturyzacji przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji („Sanierungsklausel”);
- obciążył Komisję kosztami postępowania.