

DECYZJA KOMISJI

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”)

(notyfikowana jako dokument nr C(2011) 275)

(Jedynie tekst w języku niemieckim jest autentyczny)

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

(2011/527/UE)

KOMISJA EUROPEJSKA,

2. OPIS ŚRODKA POMOCY

2.1. Kontekst

uwzględniając Traktat o Unii Europejskiej i Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 108 ust. 2 akapit pierwszy ⁽¹⁾,

uwzględniając Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym, w szczególności jego art. 62 ust. 1 lit. a),

po wezwaniu zainteresowanych stron do przedstawienia uwag zgodnie z przywołanymi artykułami ⁽²⁾,

a także mając na uwadze, co następuje:

1. PROCEDURA

- (1) Pismami z dnia 5 sierpnia 2009 r. i 30 września 2009 r. Komisja zwróciła się do Niemiec z prośbą o przekazanie informacji na temat § 8c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (*Körperschaftsteuergesetz*, dalej: KStG). Władze niemieckie odpowiedziały na te wnioski pismami z dnia 20 sierpnia 2009 r. i 5 listopada 2009 r. Decyzją z dnia 24 lutego 2010 r. Komisja wszczęła formalne postępowanie wyjaśniające w sprawie pomocy, o której mowa w art. 108 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE).
- (2) Decyzja Komisji w sprawie wszczęcia postępowania została opublikowana w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* ⁽³⁾. Komisja wezwała zainteresowane strony do przedstawienia uwag.
- (3) Władze niemieckie udzieliły odpowiedzi pismem z dnia 9 kwietnia 2010 r.
- (4) Dwukrotnie, w dniach 9 kwietnia 2010 r. i 3 czerwca 2010 r., odbyły się w Brukseli spotkania z władzami niemieckimi. W dniu 2 lipca 2010 r. Niemcy przekazały dodatkowe informacje. Komisja nie otrzymała uwag od zainteresowanych stron.

- (5) Opodatkowanie osób prawnych w Niemczech opiera się w głównej mierze na ustawie o podatku dochodowym (*Einkommensteuergesetz*, dalej: EStG) i KStG. Paragraf 10d ust. 2 EStG zezwala na przeniesienie strat poniesionych w danym roku podatkowym na lata kolejne, tj. zgodnie z zasadą zdolności płatniczej, dochód polegający opodatkowaniu w latach kolejnych może zostać zmniejszony poprzez rozliczenie strat do maksymalnej wysokości 1 mln EUR rocznie. Zgodnie z § 8 ust. 1 KStG możliwość przeniesienia strat obejmuje również podmioty podlegające opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych.

- (6) Możliwość przeniesienia strat spowodowała obrót tzw. spółkami fasadowymi (*Mantelgesellschaften*), które, choć od dawna nie prowadzą żadnej działalności gospodarczej, zachowują przeniesione uprzednio straty.

- (7) W celu przeciwdziałania obrotowi spółkami fasadowymi w roku 1997 ustawodawca niemiecki ograniczył możliwość przenoszenia strat, wprowadzając w § 8 ust. 4 KStG zapis dotyczący nabywania udziałów spółek fasadowych (*Mantelkaufregelung*). Możliwość przeniesienia strat ograniczył on do spółek kapitałowych tożsamych pod względem prawnym i ekonomicznym z podmiotem, który poniósł straty. Zapis nie definiuje pojęcia „tożsamy pod względem ekonomicznym”, lecz podaje 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 wznowia 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;

⁽¹⁾ Ze skutkiem od dnia 1 grudnia 2009 r. art. 87 i 88 Traktatu WE stały się odpowiednio art. 107 i 108 TFUE. Treść tych dwóch grup postanowień jest zasadniczo identyczna. Dla celów niniejszej decyzji odniesienia do art. 107 i 108 TFUE należy rozumieć, tam gdzie to stosowne, jako odniesienia odpowiednio do art. 87 i 88 Traktatu WE.

⁽²⁾ Dz.U. C 90 z 8.4.2010, s. 8.

⁽³⁾ Porównaj: przypis 2.

- c) spółka kapitałowa jest również tożsama pod względem ekonomicznym, jeżeli podmiot przejmujący nie dokonuje zastrzyku nowego kapitału, lecz pokrywa straty podmiotu generującego straty.
- (8) Dwa ostatnie przykłady to tzw. „Sanierungsklausel” (klauszula pozwalająca na restrukturyzację przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji).
- (9) Z dniem 1 stycznia 2008 r. § 8 ust. 4 KStG został uchylony przez ustawę o reformie podatku dochodowego od osób prawnych z 2008 r. (*Unternehmenssteuerreformgesetz*).
- (10) Tą samą ustawą wprowadzono nowy § 8c ust. 1 KStG, który nakłada wyższe niż w przypadku § 8 ust. 4 KStG ograniczenia w zakresie przenoszenia strat w przypadku zmian w strukturze własności spółki kapitałowej. Zgodnie z nowym przepisem:
- a) niewykorzystane straty ulegają przepadkowi w całości, jeżeli inwestorowi przekazane zostaje więcej niż 50 % kapitału zakładowego, praw członkowskich, praw własności lub praw głosu;
- b) jeżeli w ciągu okresu pięciu lat przekazane zostaje więcej niż 25 %, lecz nie więcej niż 50 % kapitału zakładowego, praw członkowskich, praw własności lub praw głosu, niewykorzystane straty ulegają przepadkowi w sposób proporcjonalny.
- (11) Początkowo nowy przepis nie przewidywał wyjątków w przypadku przedsiębiorstw będących w trakcie restrukturyzacji, a jednocześnie podlegających istotnym zmianom struktury własności.
- (12) Zgodnie z uzasadnieniem przyjętym przez parlament niemiecki w ustawie o reformie podatku dochodowego od osób prawnych z 2008 r. zastąpienie § 8 ust. 4 KStG nowym § 8c ust. 1 KStG miało na celu uproszczenie przepisów (w uzasadnieniu stwierdza się, że zastosowanie § 8 ust. 4 KStG w praktyce było źródłem wielu złożonych problemów prawnych) oraz bardziej precyzyjne zwalczanie nadużyć⁽⁴⁾. Ustawodawca zdawał sobie sprawę z faktu, że w przypadku restrukturyzacji przedsiębiorstwa znajdującego się w trudnej sytuacji i związanej z nią zmiany struktury własności nowelizacja powoduje utratę możliwości przeniesienia strat. Uznano to jednak za dopuszczalne, ponieważ w takiej sytuacji organy podatkowe mogą umorzyć należności podatkowe ze względu na zasadę słuszności, nawet przy braku wyraźnej regulacji ustawowej⁽⁵⁾.

2.2. Środek pomocy

- (13) W czerwcu 2009 r. w drodze nowelizacji § 8c KStG wprowadzono § 8c ust. 1a KStG, który dopuszcza przeniesienie straty również w przypadku gdy przedsiębiorstwo znajdujące się w trudnej sytuacji zostaje przejęte w celu restrukturyzacji. Nowelizacja stanowiła część ustawy o ulgach społecznych – ubezpieczenia zdrowotne (*Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung*)⁽⁶⁾. Nowy przepis również określany jest jako *Sanierungsklausel* lub nowa *Sanierungsklausel*, dla odróżnienia od poprzedniego przepisu – § 8 ust. 4 KStG. Wprowadza on wyjątek od ograniczenia możliwości przeniesienia strat obowiązującego od dnia 1 stycznia 2008 r. na mocy § 8c ust. 1 KStG.
- (14) Zgodnie z § 8c ust. 1a KStG osoba prawna może przenieść straty również w przypadku zmiany struktury własności podlegającej § 8c ust. 1, o ile spełniane są następujące warunki:
- a) przejęcie ma na celu restrukturyzację danej osoby prawnej⁽⁷⁾;
- b) spółka w momencie przejęcia jest niewypłacalna lub nadmiernie zadłużona bądź zagrożona niewypłacalnością lub nadmiernym zadłużeniem;⁽⁸⁾
- c) zachowane zostają podstawowe struktury przedsiębiorstwa spółki, w związku z czym wymagane jest:
- uznanie przez spółkę kapitałową porozumienia pomiędzy zarządem i radą zakładową (*Betriebsvereinbarung*) w sprawie zachowania miejsc pracy, lub
 - zachowanie 80 % miejsc pracy (w ujęciu wg średniej rocznej wartości funduszu płac) przez okres pierwszych pięciu lat po przejęciu, lub

⁽⁶⁾ *Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung)* z dnia 16 czerwca 2009 r., BGBl. I nr 43, s. 1959.

⁽⁷⁾ Restrukturyzacja (*Sanierung*) jest środkiem podejmowanym w celu uniknięcia bądź eliminacji niewypłacalności (*Zahlungsunfähigkeit*) lub nadmiernego zadłużenia (*Überschuldung*). Stosownie do tego, kwalifikowalność ogranicza się do spółek, które są niewypłacalne lub nadmiernie zadłużone bądź są zagrożone niewypłacalnością lub nadmiernym zadłużeniem w momencie zmiany struktury własności.

⁽⁸⁾ Pojęcia „niewypłacalność”, „ryzyko niewypłacalności” i „nadmierne zadłużenie” definiuje niemieckie ustawodawstwo dotyczące niewypłacalności (*Insolvenzordnung*, dalej: InsO). W szczególności, niewypłacalność (§ 17 InsO): dłużnik zostaje uznany za niezdolnego do regulowania należnych zobowiązań finansowych. Dłużnik z zasady zostaje uznany za niewypłacalnego w przypadku zaprzestania płatności. Ryzyko niewypłacalności (§ 18 InsO): dłużnik zostaje uznany za zagrożonego niewypłacalnością w przypadku niezdolności do regulowania w terminie istniejących zobowiązań finansowych. Nadmierne zadłużenie (§ 19 InsO): dłużnik jest nadmiernie zadłużony, jeżeli jego aktywa nie są wystarczające do pokrycia istniejących zobowiązań, o ile nie występuje wysokie prawdopodobieństwo, że w danych okolicznościach spółka będzie nadal istnieć.

⁽⁴⁾ *Bundestagsdrucksache* 16/4841, s. 74.

⁽⁵⁾ *Bundestagsdrucksache* 16/4841, s. 76, dot. okólnika Federalnego Ministerstwa Finansów z dnia 27 marca 2003 r.; BStBl I, s. 240.

- wniesienie 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;
- e) w chwili przejęcia działalność spółki nie była zawieszona.
- (15) Paragraf 8c ust. 1a KStG wszedł w życie w dniu 10 lipca 2009 r. i ma zastosowanie z mocą wsteczną od dnia 1 stycznia 2008 r.
- (16) Początkowo przepis § 8c ust. 1a KStG został wprowadzony jedynie na czas określony, do dnia 31 grudnia 2009 r. W dniu 22 grudnia 2009 r., w ramach ustawy o przyspieszeniu wzrostu gospodarczego z 2009 r. (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*)⁽⁹⁾, parlament niemiecki uchwalił przepis uchylający określoną w KStG klauzulę wygaśnięcia.
- (17) Należy podkreślić, że przenoszone straty mogą być pokrywane wyłącznie z zysków spółki będącej przedmiotem restrukturyzacji. Spółka przejmująca nie może pokryć strat z własnych zysków.
- (18) Dotyczy to również sytuacji, gdy spółka przejmująca konsoliduje własne należności podatkowe na poziomie grupy, ponieważ w § 15 zdanie pierwsze pkt 1 KStG zabrania się przenoszenia strat w przypadku gdy przedsiębiorstwo podporządkowane (*Organgesellschaft*) stanowi część zintegrowanej grupy (*Organshaft*)⁽¹⁰⁾.
- (19) Zgodnie z przepisami prawa niemieckiego dotyczącymi opodatkowania osób prawnych straty tego rodzaju nie ulegają przepadkowi; zostają one jednie „zamrożone” na poziomie podmiotu i mogą zostać wykorzystane dopiero wówczas, gdy przedsiębiorstwo przestaje być skonsolidowane. Możliwość przeniesienia „zamrożonych” strat nie podlega ograniczeniu czasowemu.
- (20) W sposób pośredni korzyści z zapisów § 8c ust. 1a KStG czerpie przedsiębiorstwo przejmujące, ponieważ po przeprowadzeniu procesu restrukturyzacji obciążenia podatkowe zrestrukturyzowanego podmiotu ulegają zmniejszeniu. Ponadto przedsiębiorstwo przejmujące może oczywiście przenieść część lub całość swojej działalności

do przejętego przedsiębiorstwa, i dzięki temu wykorzystać przeniesione straty.

2.3. Porównanie § 8c ust. 1a KStG z § 8 ust. 4 KStG

- (21) Nowy przepis zawarty w § 8c ust. 1a KStG różni się od poprzedniego przepisu, uchylonego § 8 ust. 4 KStG, w jednym istotnym aspekcie, który ma kluczowe znaczenie dla oceny pod kątem pomocy państwa.
- (22) Zgodnie z § 8c ust. 1 KStG przeniesiona strata przedsiębiorstwa ulega przepadkowi w przypadku zbycia więcej niż połowy akcji/udziałów, o ile nie ma zastosowania *Sanierungsklausel*. Ogólną zasadą jest więc przepadek przeniesionej straty w przypadku istotnych zmian struktury własności. Z tego względu *Sanierungsklausel* jest wyjątkiem od zasady ogólnej.
- (23) Zgodnie z wcześniejszym przepisem § 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 fasadowymi.
- ### 3. DECYZJA W SPRAWIE WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA
- (24) Pismem z dnia 24 lutego 2010 r. Komisja poinformowała Niemcy, iż w związku z omawianym środkiem pomocy podjęła decyzję w sprawie wszczęcia postępowania określonego w art. 108 ust. 2 TFUE.
- (25) W decyzji w sprawie wszczęcia postępowania Komisja wyraziła pogląd, iż § 8c ust. 1a KStG różnicuje przedsiębiorstwa generujące straty, które są w dobrej sytuacji finansowej, i przedsiębiorstwa (potencjalnie) niewypłacalne lub nadmiernie zadłużone, na korzyść wyłącznie tych ostatnich. Tym samym, jak się wydaje, § 8c ust. 1a KStG oddala się od układu odniesienia, w którym obydwa rodzaje przedsiębiorstw nie kwalifikowałyby się do przeniesienia strat. Z tego względu we wstępnej konkluzji Komisja uznała, że środek ma charakter selektywny i stanowi pomoc państwa, ponieważ wydaje się, iż spełnione zostały warunki wstępne określone w art. 107 ust. 1 TFUE. Ponadto Komisja wyraziła wątpliwości co do zgodności środka z art. 107 ust. 3 lit. b) TFUE według interpretacji zawartej w tymczasowych ramach prawnych⁽¹¹⁾ oraz z art. 107 ust. 3 lit. c) według interpretacji zawartej w wytycznych w sprawie ratowania i restrukturyzacji⁽¹²⁾ oraz w wytycznych w sprawie pomocy regionalnej⁽¹³⁾.

⁽⁹⁾ Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*) z dnia 22 grudnia 2009 r. (BGBl I, s. 3950), art. 2 ust. 3 lit. b).

⁽¹⁰⁾ Straty na poziomie niższym niż grupa – por. § 15 pkt 1 KStG.

⁽¹¹⁾ Komunikat Komisji – Tymczasowe wspólnotowe ramy prawne w zakresie pomocy państwa ułatwiające dostęp do finansowania w dobie kryzysu finansowego i gospodarczego (Dz.U. C 83 z 7.4.2009, s. 1).

⁽¹²⁾ Wytyczne wspólnotowe dotyczące pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw (Dz.U. C 244 z 1.10.2004, s. 2).

⁽¹³⁾ Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007–2013 (Dz.U. C 54 z 4.3.2006, s. 13).

- (26) Decyzja w sprawie wszczęcia postępowania została opublikowana w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* ⁽¹⁴⁾. Komisja wezwała Niemcy i zainteresowane strony do przedstawienia uwag.
- (27) Po wszczęciu formalnego postępowania wyjaśniającego niemieckie Federalne Ministerstwo Finansów poleciło organom podatkowym odpowiedzialnym za pobór podatków wstrzymać stosowanie § 8c ust. 1a KStG do chwili przyjęcia przez Komisję ostatecznej decyzji w sprawie oraz poinformować zainteresowane podmioty, iż w przypadku negatywnej decyzji Komisji pomoc państwa podlegać będzie odzyskaniu ⁽¹⁵⁾.

4. UWAGI NIEMIEC

- (28) W opinii Niemiec przepis § 8c ust. 1a KStG nie stanowi pomocy państwa, co wynika z trzech powodów:
- jest on zgodny z zasadą wierzyciela prywatnego (zob. pkt 4.1);
 - nie jest on selektywny (zob. pkt 4.2);
 - jest on uzasadniony charakterem i ogólną strukturą niemieckiego systemu podatkowego (zob. 4.3)
- (29) Ponadto Niemcy argumentują, że nowa *Sanierungsklausel* w § 8c ust. 1a KStG jest zasadniczo zgodna ze starą *Sanierungsklausel* w § 8 ust. 4, która nigdy nie była przedmiotem krytyki ze strony Komisji (zob. pkt 4.4), oraz że pewna liczba innych państw członkowskich posiada podobne przepisy podatkowe (zob. pkt 4.5).

4.1. Zgodność z zasadą wierzyciela prywatnego

- (30) Argument ten został podniesiony przez władze niemieckie po raz pierwszy w piśmie z dnia 2 lipca 2010 r. Niemcy twierdzą, że do zasady wierzyciela prywatnego można odwołać się również w przypadku wiarygodności podatkowych i parapodatkowych ⁽¹⁶⁾. Wskazano, że relacja pomiędzy państwem niemieckim a podatnikami jest porównywalna do relacji pomiędzy wierzycielem prywatnym a dłużnikiem, których łączy umowa długoterminowa, np. umowa najmu lub umowa o pracę. W opinii władz niemieckich wierzyciel prywatny będący stroną umowy długoterminowej zrzekłby się części przyszłych roszczeń, gdyby pozwoliło to na przejęcie dłużnika przez inne przedsiębiorstwo, a tym samym zachowanie ciągłości umowy długoterminowej.

4.2. Brak charakteru selektywnego

- (31) Zdaniem Niemiec § 8c ust. 1a KStG jest środkiem o charakterze ogólnym, ponieważ może być stosowany przez wszystkie przedsiębiorstwa niezależnie od regionu, sektora i rozmiarów. Niemcy wskazują, iż każde przedsiębiorstwo może potencjalnie znaleźć się w trudnej sytuacji finansowej, na którą nie ma wpływu, i stać się kandydatem do zastosowania omawianego przepisu.
- (32) Władze niemieckie podkreślają, że sama Komisja w obwieszczeniu w sprawie opodatkowania działalności gospodarczej z 1998 r. wyraża pogląd, iż środki podatkowe o charakterze czysto technicznym, takie jak przepisy dotyczące przeniesienia strat, nie mają charakteru selektywnego, „pod warunkiem że mają takie samo zastosowanie do wszystkich firm i do produkcji wszystkich towarów”, oraz iż „fakt, że niektóre firmy albo sektory odnoszą korzyści większe niż inne z tytułu niektórych z tych środków podatkowych, niekoniecznie oznacza, że wchodzą one w zakres reguł konkurencji rządzących pomocą publiczną” ⁽¹⁷⁾.
- (33) Zdaniem Niemiec powyższe aspekty miały szczególne znaczenie dla zachęt podatkowych w obszarze działalności badawczo-rozwojowej, a także ochrony środowiska, szkoleń i zatrudnienia. W opinii władz niemieckich przepisy podatkowe sprzyjające przedsiębiorstwom podejmującym szczególne starania w tych obszarach nie mają charakteru selektywnego, ponieważ są one otwarte na wszystkie przedsiębiorstwa, nawet jeśli *de facto* dla przedsiębiorstw działających w niektórych sektorach są one bardziej korzystne niż dla innych. W opinii Niemiec takie samo uzasadnienie należy przyjąć również w przypadku przepisów podatkowych sprzyjających przedsiębiorstwom znajdującym się w trudnej sytuacji, które zostają przejęte w celu restrukturyzacji.
- (34) Niemcy argumentują, że Trybunał i Sąd uznały fakt, iż środek przynoszący korzyści wyłącznie przedsiębiorstwom znajdującym się w trudnej sytuacji może, co do zasady, stanowić środek ogólny, który nie ma charakteru selektywnego. W tym kontekście Niemcy powołują się w pierwszej kolejności na sprawę DMT, w której, w związku z belgijskim ułatwieniem płatniczym na rzecz przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji, Sąd uznał, że ⁽¹⁸⁾:

„Rząd francuski podnosi, że ułatwienia w płatnościach składek na ubezpieczenia społeczne nie stanowią pomocy państwa, kiedy są przyznane na tożsamych warunkach każdemu przedsiębiorstwu, które przeżywa kłopoty w zakresie przepływu gotówki. Wszystko wskazuje na to, że z takim przypadkiem mamy do czynienia w systemie wprowadzonym przez ustawodawcę belgijskiego. Komisja uważa przeciwnie, że ONSS dysponuje uprawnieniami dyskrecjonalnymi w zakresie wyrażania zgody na zastosowanie ułatwień w płatnościach.

⁽¹⁴⁾ Zob. przypis 2.

⁽¹⁵⁾ Okólnik Federalnego Ministerstwa Finansów z dnia 30 kwietnia 2010 r. przeznaczony dla organów podatkowych krajów związkowych (odpowiedzialnych za pobór podatków): http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Veroffentlichungen_zu_Steuerarten/koerperschaftsteuer_umwandlungsteuerrecht/009.html.

⁽¹⁶⁾ Niemcy powołują się na następujące orzecznictwo: wyrok z dnia 14 września 2004 r. w sprawie C-276/02 Hiszpania przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-8091, pkt 15 i 26, oraz wyrok z dnia 29 czerwca 1999 r. w sprawie C-256/97 Déménagements-Manutention Transport SA (DMT), Rec. s. I-3913, pkt 22 i 25.

⁽¹⁷⁾ Obwieszczenie Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej (Dz.U. C 384 z 10.12.1998, s. 3, pkt 13 i 14).

⁽¹⁸⁾ Wyrok w sprawie Déménagements-Manutention Transport SA (DMT), cyt. powyżej przypisie 16, pkt 26–28.

Ze sformułowania art. 92 ust. 1 Traktatu wynika, że działania o charakterze ogólnym, które nie sprzyjają niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów nie są objęte zakresem zastosowania tego przepisu. Natomiast, kiedy instytucja, która przyznaje korzyści finansowe dysponuje uprawnieniami dyskrecjonalnymi, które pozwalają jej określić beneficjentów lub warunki przyznanej pomocy, wówczas pomoc taka nie może być uznana jako pomoc o charakterze ogólnym (zob. w tym zakresie sprawa C-241/94 Francja przeciwko Komisji, Rec. s. I-4551, pkt 23 i 24).

Do sądu krajowego, orzekającego w postępowaniu głównym, należy decyzja czy uprawnienia ONSS do przyznania ulatwień w płatnościach należą, czy też nie należą do uprawnień dyskrecjonalnych, a w przypadku odpowiedzi negatywnej, ustalić, czy ulatwienia w płatnościach przyznane przez ONSS mają charakter ogólny czy też faworyzują wybrane przedsiębiorstwa.”

- (35) Niemcy powołują się również na sprawę HAMSA, w której władze hiszpańskie utrzymywały, że środek nie ma charakteru selektywnego, ponieważ dotyczy wszystkich przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji. Sąd uznał wówczas, że ⁽¹⁹⁾:

„W obecnej sprawie argument podnoszony przez skarżącego i Królestwo Hiszpanii, iż hiszpańska ustawa z dnia 26 lipca 1922 r. dotycząca zawieszenia płatności wprowadza procedurę ogólną, dotyczącą wszystkich przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji, nie może zostać uznany. Choć prawdą jest, że ustawa nie ma mocy pozwalającej na jej selektywne stosowanie w sposób sprzyjający niektórym kategoriom przedsiębiorstw lub sektorom działalności, to należy pamiętać, że krytykowane przez Komisję umarzenie wierzytelności nie wynika w sposób automatyczny z zastosowania ustawy, ale z uznaniowych decyzji podejmowanych przez właściwe organy publiczne. Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w sytuacji, gdy organ przyznający pomoc finansową posiada pewien poziom swobody, który pozwala mu na wybór beneficjentów lub warunków udzielenia pomocy finansowej, pomocy takiej nie można uznać za pomoc o charakterze ogólnym (wyrok z dnia 29 czerwca 1999 r. w sprawie C-256/97 DM Transport, Rec. s. I-3913, pkt 27).”

- (36) Władze niemieckie argumentują, że w przeciwieństwie do środków, których dotyczyły sprawy DMT i HAMSA, §8c ust. 1a KStG nie przewiduje uznaniowych decyzji organów publicznych, lecz określa, że jego zastosowanie następuje w sposób automatyczny z mocy prawa. Wobec tego, na zasadzie argumentu *a contrario*, § 8c ust. 1a KStG nie jest selektywny.
- (37) Niemcy wyrażają również pogląd, że § 8c ust. 1a KStG stanowi część zbioru przepisów w ramach niemieckiego prawa upadłościowego. Kwalifikowalność danego przedsiębiorstwa wiąże się w szczególności z pojęciami niewypłacalności, ryzyka niewypłacalności i nadmiernego zadłużenia, które zostały zdefiniowane w InsO, i które

stanowią podstawę do wszczęcia postępowania upadłościowego.

- (38) W kwestii selektywności Niemcy stwierdzają, iż przyjęcie punktu widzenia Komisji oznaczałoby, że każde obniżenie podatku stanowi pomoc państwa, nawet gdyby miało ono zastosowanie ogólne, oraz że stanowisko takie jest niezgodne z TFUE.

4.3. Uzasadnienie na podstawie charakterem i ogólnej struktury systemu podatkowego

- (39) Niemcy zapewniają, że wyjątek ustanowiony przez § 8c ust. 1a KStG jest uzasadniony charakterem i ogólną strukturą niemieckiego systemu podatku dochodowego od osób prawnych. Stwierdzają, iż istnieje obiektywna różnica pomiędzy przedsiębiorstwami znajdującymi się w trudnej sytuacji, które wymagają restrukturyzacji, a innymi przedsiębiorstwami oraz że ta obiektywna różnica uzasadnia różne traktowanie przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji, które są przejmowane z myślą o restrukturyzacji. Na poparcie swojej argumentacji władze niemieckie wskazują na trzy czynniki.

- (40) Po pierwsze, o ile przedsiębiorstwa w dobrej kondycji finansowej mają wybór pomiędzy pozyskiwaniem środków na rynkach kapitałowych a poszukiwaniem nabywcy, o tyle przedsiębiorstwa znajdujące się w trudnej sytuacji mają do dyspozycji tylko tę ostatnią opcję, ponieważ nie byłyby w stanie zwiększyć zadłużenia na rynku kapitałowym ani zaciągnąć kredytu bankowego. W rezultacie przedsiębiorstwa znajdujące się w trudnej sytuacji systematycznie tracą możliwość przeniesienia strat, podczas gdy przedsiębiorstwa w dobrej kondycji zawsze mają wybór pomiędzy finansowaniem zadłużenia a poszukiwaniem nabywcy.

- (41) Po drugie, *ratio legis* § 8c ust. 1 KStG, tj. przeciwdziałanie obrotowi spółkami fasadowymi posiadającymi skumulowane straty, nie wymaga wyłączenia przeniesionych strat w sytuacjach, gdzie przejęcie nie ma na celu prostej optymalizacji podatkowej, lecz restrukturyzację. Bez ograniczenia § 8c ust. 1a KStG do przypadków przejęcia przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji w celu restrukturyzacji, tj. gdyby uwzględniono również inne przypadki przejęcia, ustałoby powyższe *ratio legis*.

- (42) Po trzecie, § 8c ust. 1 KStG ma zapewnić, iż ceny sprzedaży udziałów w przedsiębiorstwach ustalane będą wyłącznie w oparciu o wartość gospodarczą przedsiębiorstwa, a wartość skumulowanych strat dla celów optymalizacji podatkowej nie będzie miała wpływu na wysokość ceny sprzedaży. W przypadku przejęcia przedsiębiorstwa znajdującego się w trudnej sytuacji w celu restrukturyzacji ewentualna wartość skumulowanych strat nie odgrywa jednak istotnej roli. Dla uzasadnienia tego stwierdzenia Niemcy wskazują na fakt, iż w kontekście sprawozdawczości grup kapitałowych biegli rewidenci nie przypisują żadnej wartości ewentualnym przeniesionym stratom przedsiębiorstwa będącego w złej kondycji finansowej.

⁽¹⁹⁾ Wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie T-152/99 Hijos de Andrés Molina, SA (HAMSA), Rec. s. II-3049, pkt 157.

- (43) Powyższe trzy czynniki w ujęciu łącznym pozwalają Niemcom sądzić, że nawet gdyby § 8c ust. 1a KStG był *prima facie* selektywny, to i tak jest on uzasadniony charakterem i ogólną strukturą niemieckiego systemu opodatkowania osób prawnych.

4.4. Związek pomiędzy nową a starą *Sanierungsklausel*

- (44) Niemcy wskazują, iż z dniem 1 stycznia 2008 r. § 8c KStG zastąpił podobny przepis, który został uchylony w tym samym czasie, tj. § 8 ust. 4 KStG. Obydwa przepisy mają ten sam cel, tj. przeciwdziałanie obrotowi spółkami fasadowymi posiadającymi skumulowane straty.

- (45) Niemcy podkreślają, iż Komisja nigdy nie zgłaszała zastrzeżeń w związku z przepisem § 8 ust. 4 KStG, a tym samym, jak się wydaje, przepis ten nie stanowił pomocy państwa.

- (46) Wobec powyższego Niemcy uważają stanowisko Komisji w omawianej kwestii za niespójne.

4.5. Podobne przepisy w innych systemach podatkowych

- (47) Niemcy wskazały, że wiele innych państw członkowskich posiada przepisy porównywalne do § 8c ust. 1a KStG. Są to np. Austria, Belgia, Finlandia, Luksemburg, Niemcy, Niderlandy i Włochy. Niemcy zwracają uwagę na fakt, że wobec tych państw członkowskich Komisja nie podjęła żadnych działań wynikających z przepisów o pomocy państwa, pomimo dużych podobieństw pomiędzy systemami.

- (48) W nawiązaniu do pkt 34 decyzji o wszczęciu postępowania, w którym określono działania podjęte przez Komisję w związku z systemem francuskim, Niemcy podkreślają, iż system niemiecki różni się od systemu francuskiego, który ogranicza się do niektórych sektorów gospodarki i przewiduje całkowite zwolnienie od opodatkowania osób prawnych.

5. OCENA ŚRODKA

- (49) Artykuł 107 ust. 1 TFUE stanowi, iż wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów i wpływa na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym.

5.1. Zasoby państwowe i możliwość przypisania państwu

- (50) Dany środek musi być finansowany przy użyciu zasobów państwowych i możliwe musi być przypisanie użycia

zasobów państwowych państwu. Uszczuplenie dochodów podatkowych jest równorzędne ze skumulowaniem zasobów państwowych w formie wydatków budżetowych. Pozwalając przedsiębiorstwom na zmniejszenie obciążeń w związku z opodatkowaniem osób prawnych poprzez przenoszenie strat, Niemcy rezygnują z dochodu, co stanowi pomoc państwa. Niemcy powiadomiły Komisję, że wprowadzenie środka w życie mogłoby prowadzić do deficytu dochodów podatkowych w wysokości 900 mln EUR rocznie. Środek zakłada uszczuplenie zasobów państwowych, a tym samym jego przyznanie następuje przy użyciu zasobów państwowych. Pomoc przyznana zostaje w drodze ustawowej, a tym samym możliwe jest przypisanie jej państwu.

5.2. Korzyść selektywna

- (51) Ponadto środek musi zapewniać beneficjentowi selektywną korzyść. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, pojęcie pomocy obejmuje nie tylko świadczenia pozytywne, ale także działania które, w różnej formie, zmniejszają zwykle obciążenia budżetu przedsiębiorstwa⁽²⁰⁾.

- (52) Zgodnie z § 8c ust. 1 KStG niektóre zmiany w strukturze własności przedsiębiorstwa oznaczają częściową lub całkowitą utratę możliwości przeniesienia strat z lat ubiegłych dla celów podatkowych.

- (53) Paragraf 8c ust. 1a KStG ustanawia wyjątek od tej zasady w sytuacji, gdy zmiana struktury własności dotyczy przedsiębiorstwa znajdującego się w trudnej sytuacji i ma na celu restrukturyzację.

- (54) Paragraf 8c ust. 1a KStG może zatem udzielać przedsiębiorstwom spełniającym te warunki korzyści selektywnej, ponieważ pozwala im na pokrycie strat z lat ubiegłych przyszłymi zyskami dla celów obliczenia dochodu podlegającego opodatkowaniu.

- (55) Jak wyjaśniono w motywie 28, Niemcy twierdzą, iż § 8c ust. 1a KStG nie stanowi takiej korzyści selektywnej, co wynika z trzech przyczyn

a) § 8c ust. 1a KStG jest zgodny z zasadą wierzyciela prywatnego (5.2.1);

b) § 8c ust. 1a KStG nie jest *prima facie* selektywny (5.2.2);

c) § 8c ust. 1a KStG jest uzasadniony charakterem i ogólną strukturą niemieckiego systemu podatkowego (5.2.3).

- (56) Niemcy wskazują również na podobieństwa pomiędzy § 8c ust. 1a KStG a poprzednim przepisem, § 8 ust. 4 KStG (zob. 5.2.4), a także na fakt, że inne państwa członkowskie posiadają podobne przepisy (zob. 5.2.5).

⁽²⁰⁾ Wyrok z dnia 22 czerwca 2006 r. w sprawach połączonych C-182/03 i C-217/03 Belgia (C-182/03) i Forum 187 ASBL (C-217/03) przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-5479, pkt 86–87.

5.2.1. Ewentualne zastosowanie zasady wierzyciela prywatnego

- (57) Niemcy argumentują, że § 8c ust. 1a KStG jest zgodny z zasadą wierzyciela prywatnego, ponieważ odpowiada on zachowaniu wierzyciela prywatnego związanego z dłużnikiem umową długoterminową.
- (58) Komisja uznaje to stwierdzenie za bezzasadne z szeregu przyczyn. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału i Sądu zasada wierzyciela prywatnego ma zastosowanie wyłącznie jeśli państwo występuje w charakterze podmiotu gospodarczego, nie zaś wykonuje swoje prerogatywy organu publicznego⁽²¹⁾. W tym przypadku państwo wykonuje swój monopol podatkowy w ramach zakresu kompetencji organu publicznego.
- (59) Komisja uważa, że orzecznictwo, na które powołują się Niemcy, nie zmienia tej oceny. Paragraf 8c ust. 1a KStG dotyczy powstania zobowiązania podatkowego, natomiast stan faktyczny, na podstawie którego Trybunał wydał wyroki w sprawie Hiszpania przeciwko Komisji⁽²²⁾ i DMT⁽²³⁾, dotyczył sytuacji, w których administracja miała możliwość umorzenia istniejących zobowiązań podatkowych. Z tych względów w niniejszym przypadku zasada wierzyciela prywatnego nie ma zastosowania.
- (60) Po drugie, nawet gdyby zasada ta miała zastosowanie, co jest kwestionowane przez Komisję, Komisja zwraca uwagę na fakt, że korzyść podatkowa przyznawana jest w sposób automatyczny, bez uprzedniej oceny łącznych strat (które określają maksymalną kwotę obniżenia opodatkowania w przyszłości), perspektyw beneficjenta na powrót do prawidłowego funkcjonowania oraz tego, czy dłużnik jest podmiotem o znaczeniu strategicznym. Wierzyciel prywatny nie udzieliłby tego rodzaju automatycznego umorzenia przyszłych zobowiązań na warunkach ogólnych bez uprzedniej znajomości ewentualnej kwoty umorzenia, perspektyw finansowych dłużnika oraz jego znaczenia strategicznego.
- (61) Po trzecie, Komisja zwraca uwagę na fakt, że w przeciwieństwie do długoterminowego stosunku umownego, § 8c ust. 1a KStG nie dotyczy umorzenia istniejących zobowiązań, ale ograniczenia ewentualnych zobowiązań w przyszłości, które mogłyby powstać po odzyskaniu przez dłużnika dobrej kondycji finansowej. Innymi słowy, zgoda państwa na przeniesienie strat oznacza brak zobowiązań pozostających do zapłaty.
- (62) Po czwarte, Komisja wskazuje, że zazwyczaj w przypadku niewypłacalności przedsiębiorstwo dłużnika zostaje przejęte przez inną spółkę. Ponieważ państwo ma monopol na opodatkowanie, będzie ono w stanie pobrać podatki od tej spółki. Tym samym dłużnik opuszczający rynek zostaje zastąpiony przez innego dłużnika. W odróżnieniu od wierzyciela prywatnego, państwo nie kieruje się w swojej decyzji pojęciem lojalności dotychczasowego klienta.
- (63) Komisja uznaje, że zasada wierzyciela prywatnego nie ma zastosowania w niniejszym przypadku, ponieważ państwo występowało wykonując swoje prerogatywy w ramach sprawowania polityki publicznej, nie zaś jako podmiot gospodarczy. Nawet gdyby zasada wierzyciela prywatnego miała zastosowanie w niniejszym przypadku, Komisja wykazała, że wierzyciel prywatny związany długoterminowym stosunkiem umownym, znalazłszy się w tej samej sytuacji, co państwo, nie podjąłby środka porównywalnego do § 8c ust. 1a KStG.

5.2.2. Selektywność *prima facie*

- (64) Zgodnie z orzecznictwem ETS dotyczącym selektywności środka podatkowego, art. 107 ust. 1 TFUE wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego środek krajowy jest w stanie sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu do innych, które znajdują się, w świetle celu tego systemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej⁽²⁴⁾.
- (65) Wobec powyższego, w ramach oceny selektywności danego przepisu podatkowego, Komisja musi w pierwszej kolejności ustalić ogólne lub „zwykłe” przepisy mające zastosowanie do danego obszaru opodatkowania w ramach istniejącego systemu podatkowego („układ odniesienia”). Następnie musi ustalić, czy dany środek jest wyjątkiem od układu odniesienia poprzez różnicowanie podmiotów gospodarczych, które, w świetle celu systemu podatkowego danego państwa członkowskiego, znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

5.2.2.1. Układ odniesienia

- (66) Zdaniem Komisji układem odniesienia jest niemiecki system podatku dochodowego od osób prawnych w jego obecnej formie, a w szczególności zawarte w § 8c ust. 1 KStG przepisy dotyczące przenoszenia strat

⁽²¹⁾ Wyroki: z dnia 17 grudnia 2008 r. w sprawie T-196/04 Ryanair przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. II-3643, pkt 84–85; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-334/99 Niemcy przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-1139, pkt 133–134.

⁽²²⁾ Cytowany powyżej w przypisie 16.

⁽²³⁾ Cytowany powyżej w przypisie 16.

⁽²⁴⁾ Wyroki: z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 Adria-Wien Pipeline, Rec. s. I-8365, pkt 41; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-308/01 GIL Insurance i in., Zb.Orz. s. I-4777, pkt 68; z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-172/03 Heiser, Zb.Orz. s. I-1627, pkt 40; zob. również obwieszczenie Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej.

podatkowych przez przedsiębiorstwa podlegające zmianom struktury własności. Jak wspomniano powyżej w motywie 10, na mocy tego przepisu niewykorzystane straty ulegają w całości przepadkowi w przypadku gdy nabywcy przekazanych zostaje więcej niż 50 % praw własności; przepadkowi w stopniu proporcjonalnym ulegają one w przypadku gdy w ciągu pięciu lat przekazanych zostaje więcej niż 25 % i mniej niż 50 % praw własności. Komisja uznaje zatem, iż przepadek strat jest zasadą ogólną, tj. układem odniesienia, w przypadku zmiany struktury własności przedsiębiorstwa.

- (67) Komisja zwraca uwagę na fakt, iż przyjęła § 8c ust. 1 KStG jako układ odniesienia już w jednym z wcześniejszych przypadków⁽²⁵⁾. Wówczas uznała za niezgodny z rynkiem wewnętrznym wyjątek od § 8c ust. 1 KStG zezwalający przedsiębiorstwom przejętym przez przedsiębiorstwa typu venture capital na przeniesienie strat pomimo zmiany struktury własności. Uzasadnienie przedstawione w ramach ówczesnej decyzji ma zastosowanie również w obecnym przypadku.

5.2.2.2. Różnicowanie przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celu systemu podatkowego

- (68) W drodze odstępstwa od scenariusza odniesienia, § 8c ust. 1a KStG pozwala przedsiębiorstwom, które są niewypłacalne lub nadmiernie zadłużone bądź zagrożone niewypłacalnością lub nadmiernym zadłużeniem w chwili ich przejścia w celu restrukturyzacji, na przeniesienie strat, o ile spełnione są określone warunki (zob. motyw 14).
- (69) Niemcy twierdzą, że § 8c ust. 1a KStG ma na celu usunięcie przeszkody podatkowej dla restrukturyzacji przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji. W świetle celu systemu podatkowego, jedynie przedsiębiorstwa znajdujące się w trudnej sytuacji są w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Ponieważ § 8c ust. 1a KStG ma zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji, nie ma on charakteru selektywnego.
- (70) Zdaniem Niemiec wyroki w sprawach DMT⁽²⁶⁾ i HAMS⁽²⁷⁾ świadczą o słuszności takiego stanowiska. Niemcy utrzymują, że Trybunał i Sąd uznały środki, których dotyczyły te sprawy, za selektywne, ponieważ wymagały one uznaniowych decyzji organów publicznych. *A contrario*, z wyroków tych wynika, że środek mający zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji i niepozostawiający swobody uznania organom publicznym nie ma charakteru selektywnego.

- (71) Komisja pragnie wskazać w pierwszej kolejności, iż cel systemu podatkowego musi być ustalony na poziomie układu odniesienia, nie zaś na poziomie wyjątku⁽²⁸⁾. Celem systemu podatku dochodowego od osób prawnych jest generowanie dochodów budżetowych. Powstaje pytanie, czy cel ten jest brany pod uwagę w sytuacji, gdy przedsiębiorstwa w nienależyty sposób obniżają swoją podstawę wymiaru podatku, wykorzystując przeniesione straty spółek fasadowych. Paragraf 8c ust. 1 KStG ma w zamierzeniu zapobiegać przenoszeniu strat przez przedsiębiorstwa zmieniające swoją strukturę własności. Wynika to jednoznacznie z uzasadnienia ustawy wprowadzającej § 8c ust. 1 KStG i uchylającej § 8 ust. 4 KStG⁽²⁹⁾. Z tego względu wszystkie przedsiębiorstwa zmieniające strukturę własności znajdują się, w świetle celu systemu podatkowego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

- (72) Komisja wskazuje, że do zastosowania wyjątku przewidzianego w § 8c ust. 1a KStG kwalifikują się wyłącznie przedsiębiorstwa znajdujące się w trudnej sytuacji. Przedsiębiorstwa, które nie są niewypłacalne lub nadmiernie zadłużone bądź zagrożone niewypłacalnością lub nadmiernym zadłużeniem, mogą również generować straty, lecz nie kwalifikują się do ich przeniesienia.

- (73) Komisja uznaje zatem, że § 8c ust. 1a KStG różnicuje pomiędzy generującymi straty przedsiębiorstwami, które poza tym są w dobrej kondycji, a takimi, które są niewypłacalne lub nadmiernie zadłużone bądź zagrożone niewypłacalnością lub nadmiernym zadłużeniem, sprzyjając tym ostatnim. Paragraf 8c ust. 1a KStG różnicuje zatem przedsiębiorstwa, które, w świetle celu systemu podatkowego, znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

- (74) Po drugie, Komisja podkreśla, że, wbrew opinii Niemiec, w orzecznictwie Trybunału i Sądu środek mający zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji i niepozostawiający swobody uznania organom publicznym nigdy nie został uznany za z definicji nieselektywny.

- (75) W związku ze sprawą DMT należy zwrócić uwagę na fakt, że w odpowiedzi na uwagę rządu francuskiego, która jest zgodna z opinią Niemiec wyrażoną w niniejszym przypadku, Trybunał uznaje w pkt 28, iż – nawet gdyby organy krajowe nie miały swobody uznania – ustalenie, czy dany środek krajowy ma charakter ogólny, czy selektywny, należy do sądu krajowego. Tym samym Trybunał uznaje *implicit*, że środek krajowy otwarty dla wszystkich przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji i niepozostawiający swobody uznania organom publicznym może, mimo to, być selektywny.

⁽²⁵⁾ Sprawa C 2/09 MoRaKG, warunki udziałów kapitałowych (Dz.U. L 6 z 9.1.2010, s. 32).

⁽²⁶⁾ Cytowany powyżej w przypisie 18.

⁽²⁷⁾ Cytowany powyżej w przypisie 19.

⁽²⁸⁾ Wyrok z dnia 29 września 2000 r. w sprawie T-55/99 CETM, Rec. s. II-3207, pkt 53.

⁽²⁹⁾ Zob. Bundestagdrucksache 16/4841, s. 75 i nast. oraz opis powyżej.

- (76) W związku ze sprawą HAMSA Komisja zauważa, że *obiter dictum* w pkt 157 odnosi się do ogólnego ustawodawstwa hiszpańskiego dotyczącego niewypłacalności. Środek, którego dotyczy sprawa HAMSA, nie był jednak środkiem wynikającym z przepisów prawa dotyczącego niewypłacalności, ale umorzeniem zobowiązania udzielonym przez władze hiszpańskie na zasadzie dobrowolnej, bez jakiegokolwiek wymogu prawnego, w kwocie znacznie przewyższającej kwotę umorzeń uzgadnianych przez inwestorów prywatnych. Sprawa ta nie ma zatem znaczenia dla oceny omawianego środka.
- (77) Rzecznik generalny Fennelly w swojej opinii wydanej w sprawie Ecotrade potwierdza, że przepisy mające zastosowanie do wszystkich przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji mogą być selektywne i stanowią pomoc państwa⁽³⁰⁾.
- (78) Wobec powyższego, wbrew stanowisku Niemiec, dokonana przez Komisję analiza omawianego środka jest zgodna z orzecznictwem Trybunału i Sądu.
- (79) W związku z powyższym Komisja uznaje przepis § 8c ust. 1a KStG za *prima facie* selektywny.
- 5.2.3. *Uzasadnienie charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego, którego środek jest częścią*
- (80) Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, środek, który – choć przynosi korzyść odbiorcy – jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą systemu, którego jest częścią, nie spełnia tego kryterium selektywności⁽³¹⁾.
- (81) Wobec powyższego, w sytuacji gdy, jak w obecnym przypadku, Komisja dochodzi do wniosku, że omawiany środek wydaje się *prima facie* selektywny, musi ona ocenić, czy różnicowanie jest uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego, którego środek jest częścią.
- (82) Komisja zwraca uwagę na fakt, że w świetle utrwalonego orzecznictwa za przedstawienie takiego uzasadnienia odpowiada państwo członkowskie⁽³²⁾.
- (83) Trybunał wyjaśnia również, że należy dokonać rozróżnienia pomiędzy celami przypisanymi szczególnemu systemowi podatkowemu, które są względem niego zewnętrzne – z jednej strony, a mechanizmami stanowiącymi nieodłączną część samego systemu podatkowego, które są niezbędne dla osiągnięcia tych celów – z drugiej. Tylko te ostatnie mechanizmy kwalifikują się do uzasadnienia charakterem lub ogólną strukturą systemu podatkowego, którego środek jest częścią.
- (84) W obecnym przypadku Komisja uważa za konieczne dokonanie rozróżnienia pomiędzy celem § 8c ust. 1 KStG a celem § 8c ust. 1a KStG.
- (85) W składanych pismach Niemcy przyznają, że § 8c ust. 1 KStG ma na celu zapobieganie nadużyciom w formie nabywania spółek fasadowych w związku z dopuszczeniem przez niemiecki system podatkowy przeniesienia strat.
- (86) W tej kwestii Komisja zwraca uwagę na fakt, że § 8c ust. 1 KStG ma znacznie szerszy zakres niż poprzedni przepis § 8 ust. 4 KStG. O ile ten ostatni wykluczał przeniesienie strat tylko w przypadkach, gdy spełniane były dwa warunki łączne, tj. przejście przez inną osobę prawną i nowa działalność gospodarcza, o tyle nowy przepis nie zawiera już tego drugiego warunku. Przejście przez inną osobę prawną jest zatem wystarczające dla utraty możliwości przeniesienia strat. Ustawodawca zdawał sobie sprawę z tej różnicy zakresów, ponieważ zmiana ustawodawstwa miała wyraźnie na celu sfinansowanie zmniejszenia stawki podatku dochodowego od osób prawnych z 25 % do 15 %⁽³³⁾.
- (87) Dla odróżnienia, § 8c ust. 1a KStG nie ma na celu zapobiegania nadużyciom. Wynika to jasno z uzasadnienia opublikowanego przez parlament niemiecki w związku z wprowadzeniem nowej *Sanierungsklausel*. W uzasadnieniu stwierdza się, że § 8c ust. 1a KStG wprowadzono z myślą o ogólnościowym kryzysie finansowym i gospodarczym⁽³⁴⁾. Ograniczenia w zakresie przenoszenia strat uważane były w czasie kryzysu za szczególnie istotną przeszkodę dla restrukturyzacji przedsiębiorstw.
- (88) Komisja zwraca uwagę na fakt, że w swoich uwagach do decyzji w sprawie wszczęcia postępowania Niemcy podkreślają, iż przepis § 8c ust. 1a KStG nie jest środkiem przeciwdziałającym nadużyciom, lecz został wprowadzony w celu udzielenia wsparcia niewydolnym przedsiębiorstwom w czasie kryzysu finansowego i gospodarczego.
- (89) Komisja uznaje, iż cel realizowany przez ten środek podatkowy jest zewnętrzny względem systemu podatkowego. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału realizacja takiego zewnętrznego celu nie jest przesłanką do uzasadnienia danego środka charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego⁽³⁵⁾. Może ona być analizowana wyłącznie w ramach oceny zgodności z rynkiem wewnętrznym.

⁽³⁰⁾ Opinia z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-200/97, pkt 26–32.

⁽³¹⁾ Wyroki: z dnia 2 lipca 1974 r. w sprawie 173/73 Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. 709, pkt 33; z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-75/97 Belgia przeciwko Komisji, Rec. s. I-3671, pkt 33; w sprawie Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, cytowany powyżej w przypisie 24, pkt 42; w sprawie GIL Insurance, cytowany powyżej w przypisie 24, pkt 72; w sprawie Heiser, cytowany powyżej w przypisie 24, pkt 43; z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-148/04 Unicredito Italiano, Zb.Orz. s. I-11137, pkt 51; z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Portugalia przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-7115, pkt 52.

⁽³²⁾ Wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, cytowany powyżej w przypisie 31, pkt 81.

⁽³³⁾ Bundestagdrucksache 16/4841, s. 30 i nast.

⁽³⁴⁾ Bundestagdrucksache. 16/13429, s. 50 i Bundestagdrucksache 16/12674, s. 10.

⁽³⁵⁾ Wyrok w sprawie Portugalia przeciwko Komisji, cytowany powyżej w przypisie 31, pkt 82, w którym „spójność” i „rozwój regionalny” uznane zostały za cele zewnętrzne.

- (90) Trzy argumenty przedstawione przez Niemcy nie mogą zmienić powyższej oceny.
- (91) W związku z argumentem Niemiec, iż przedsiębiorstwo znajdujące się w trudnej sytuacji nie ma innego wyboru niż pozyskanie środków finansowych poprzez inwestora – podczas gdy spółka w dobrej kondycji, czasowo generująca straty, ma wybór pomiędzy pozyskaniem środków finansowych na rynku kapitałowym a przejęciem przez inwestora w połączeniu, w dalszej kolejności, z refinansowaniem – Komisja wyraża pogląd, że sposób, w jaki przedsiębiorstwo finansuje swoją działalność jest, w świetle celu systemu podatkowego, nieistotne. System podatku dochodowego od osób prawnych opiera się na opodatkowaniu zysków i wykazywaniu strat. Jak można było zaobserwować w czasie kryzysu finansowego i gospodarczego, również spółki w dobrej kondycji finansowej czasowo odnotowywały straty. Spółki w dobrej kondycji finansowej nie kwalifikują się jednak do przeniesienia strat przy zastosowaniu *Sanierungsklausel*, a tym samym, w przypadku zmiany struktury własności i następującego w dalszej kolejności refinansowania przez nowych udziałowców/akcjonariuszy, są one dyskryminowane w stosunku do generujących straty przedsiębiorstw niewydolnych. Ponadto Komisja zwraca również uwagę na fakt, iż w czasie kryzysu finansowego i gospodarczego spółki w dobrej kondycji, które czasowo generowały straty, miały znaczne trudności w uzyskaniu dostępu do rynków kapitałowych. Tym samym nawet założenia faktyczne, na których oparto pierwszy argument, są błędne. W związku z tym Komisja odrzuca pierwszy argument Niemiec.
- (92) W związku z drugim argumentem Niemiec, iż przewidziany w § 8c ust. 1a KStG wyjątek od określonego w § 8c ust. 1 KStG ogólnego zakazu przenoszenia strat w przypadku zmiany struktury własności był uzasadniony przez *ratio legis* § 8c ust. 1 KStG ze względu na brak ryzyka nadużyć w przypadku restrukturyzacji przedsiębiorstwa znajdującego się w trudnej sytuacji, Komisja zauważa, że argument ten nie uzasadnia ograniczenia § 8c ust. 1a KStG do przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji. Komisja wskazuje, że ryzyko nadużyć nie występuje również w sytuacji, gdy przejęcie dotyczy przedsiębiorstwa w dobrej kondycji finansowej. Ryzyko nadużyć występuje wyłącznie w odniesieniu do spółek fasadowych. Jak wskazano powyżej, *ratio legis* § 8c ust. 1 KStG wykracza poza zwalczanie nadużyć. Jego celem jest również zwiększenie podstawy opodatkowania niemieckich osób prawnych i zrównoważenie zmniejszenia stawki podatku dochodowego od osób prawnych z 25 % do 15 %. To wyjaśnia, dlaczego § 8c ust. 1 KStG obejmuje również szereg przypadków nabycia akcji/udziałów w sytuacji, gdy nie występuje ryzyko nadużyć. W związku z tym Komisja odrzuca argument Niemiec, iż wyjątek przewidziany przez § 8c ust. 1a KStG odpowiada *ratio legis* § 8c ust. 1 KStG.
- (93) W związku z trzecim argumentem Niemiec, iż stratom ponoszonym przez niewydolne przedsiębiorstwa audytorzy nie przypisują zwykle żadnej wartości przy obliczaniu kwoty odroczonego podatku dochodowego w ramach skonsolidowanych sprawozdań finansowych, a tym samym iż możliwość przeniesienia strat nie ma wpływu na cenę sprzedaży danego niewydolnego przedsiębiorstwa, Komisja zwraca uwagę na fakt, że, po pierwsze, argument opiera się na kryteriach rachunkowości, a tym samym jest nieistotny z podatkowego punktu widzenia. Po drugie, Komisja zwraca uwagę na fakt, iż argument ten jest sprzeczny ze stanowiskiem Niemiec, iż niemożność przeniesienia strat stanowi przeszkodę dla restrukturyzacji. Odpowiada to prawdzie wyłącznie w sytuacji, gdy przedsiębiorstwo przejmujące przypisuje możliwości przeniesienia strat określoną wartość pieniężną. W związku z tym Komisja odrzuca również trzeci argument Niemiec.
- (94) Ponadto Niemcy twierdzą, że również inne państwa członkowskie udzielają ulg podatkowych na potrzeby restrukturyzacji przedsiębiorstw, takich jak francuski program pomocy na rzecz przejmowania przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji. Komisja nie może uznać argumentu Niemiec, który opiera się na porównaniu. Po pierwsze, w celu uzasadnienia danego środka, państwa członkowskie mogą jedynie odwołać się do zasad stanowiących nieodłączną część ich systemu podatkowego jako układu odniesienia, w oparciu o który można ocenić, czy danemu przedsiębiorstwu udzielona zostaje korzyść w rozumieniu przepisów o pomocy państwa. Fakt, iż w innych państwach członkowskich mogą istnieć porównywalne środki podatkowe, nie rodzi żadnych następstw, ponieważ każdy z takich środków może podlegać postanowieniom Traktatu. Po drugie, warunki, jakim podlegają środki w ramach programu francuskiego, są różne niż w przypadku § 8c ust. 1a KStG. Program francuski przewiduje zwolnienie z opodatkowania nowo utworzonych przedsiębiorstw, które przejmują firmę znajdującą się w trudnej sytuacji. Po uznaniu programu przez Komisję za niezgodny z rynkiem wewnętrznym w 2004 r. ⁽³⁶⁾ został on przez Francję zmieniony w celu dostosowania do przepisów o pomocy państwa. Obecnie część świadczeń ma charakter pomocy *de minimis*. Pozostała część pomocy jest zgodna z rynkiem wewnętrznym jako pomoc regionalna lub pomoc dla MŚP ⁽³⁷⁾.
- (95) W związku z powyższym Komisja uznaje, iż omawiany środek nie wynika bezpośrednio z podstawowych zasad systemu oraz nie jest uzasadniony charakterem i ogólną strukturą systemu podatkowego.
- 5.2.4. Związek pomiędzy starą i nową *Sanierungsklausel*
- (96) Niemcy argumentują, iż przepis § 8c ust. 1a KStG jest zasadniczo zgodny ze starym przepisem § 8 ust. 4 KStG, oraz że Komisja nigdy nie uznała § 8 ust. 4 KStG za pomoc państwa.

⁽³⁶⁾ Sprawa C 57/02 Zwolnienie podatkowe na rzecz przejęć firm znajdujących się w trudnej sytuacji (Dz.U. L 108 z 16.4.2004, s. 38).

⁽³⁷⁾ Sprawa N 553/04 Zwolnienie podatkowe na rzecz przejęć firm znajdujących się w trudnej sytuacji (Dz.U. C 242 z 1.10.2005, s. 5).

- (97) Komisja wskazuje, iż przepis § 8 ust. 4 KStG nigdy nie był przez Niemcy notyfikowany. W związku z tym Komisja nie zajęła jeszcze stanowiska w kwestii tego, czy stanowi on pomocą państwa.
- (98) Niniejsze postępowanie dotyczy wyłącznie § 8c ust. 1a KStG, ponieważ wszczęcie formalnego postępowania wyjaśniającego zostało ograniczone do tego właśnie przepisu. Chcąc uzasadnić § 8c ust. 1a KStG, Niemcy nie mogą posługiwać się argumentem, iż Komisja nigdy formalnie nie zakwestionowała § 8 ust. 4 KStG, ponieważ § 8 ust. 4 KStG nigdy nie był przez władze niemieckie notyfikowany.
- (99) Komisja zastrzega sobie prawo do zbadania § 8 ust. 4 KStG w świetle przepisów o pomocy państwa na wypadek, gdyby okazało się, że przepis ten mógł udzielać przedsiębiorstwom korzyści selektywnej.

5.2.5. Podobne systemy podatkowe w innych państwach członkowskich

- (100) Fakt, iż w innych państwach członkowskich funkcjonują podobne lub identyczne programy podatkowe, które nie były dotychczas notyfikowane Komisji, nie ma znaczenia dla analizy kwestii, czy dany środek stanowi pomoc państwa.
- (101) Komisja zbada informację przedstawioną przez Niemcy w trybie art. 10 rozporządzenia proceduralnego⁽³⁸⁾.

5.2.6. Wniosek w sprawie istnienia korzyści selektywnej

- (102) Wobec powyższego Komisja uznaje, iż § 8c ust. 1a KStG udziela korzyści selektywnej przedsiębiorstwom, do których ma zastosowanie.

5.3. Skutki dla handlu wewnętrznego

- (103) Środek musi być w stanie wpłynąć na handel wewnątrzniemcy i zakłócić konkurencję bądź zagrozić jej zakłóceniem. Paragraf 8c ust. 1 a KStG nie ma charakteru sektorowego, tj. korzystają z niego wszystkie sektory. Praktycznie wszystkie sektory niemieckiej gospodarki uczestniczą aktywnie w rynkach otwartych dla konkurencji i handlu wewnątrzniemcy. Wynika z tego, że środek jest w stanie wpłynąć na handel wewnątrzniemcy i zakłócić konkurencję bądź zagrozić jej zakłóceniem.

⁽³⁸⁾ Rozporządzenie Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiające szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE (Dz.U. L 83 z 27.3.1999, s. 1).

- (104) Komisja zauważa, że zgodnie z informacją przedstawioną przez Niemcy, wszystkie przedsiębiorstwa kwalifikujące się do zastosowania środka kwalifikują się w świetle niemieckiego prawa dotyczącego niewypłacalności do objęcia postępowaniem upadłościowym (zob. motywy 14 i przypis 7). Z tego względu wszyscy potencjalni beneficjenci środka są zagrożonymi przedsiębiorstwami w rozumieniu pkt 10 lit. c) wytycznych wspólnotowych dotyczących pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw (dalej: wytyczne w sprawie ratowania i restrukturyzacji). W następstwie tego żaden beneficjent nie kwalifikuje się do pomocy *de minimis* w świetle rozporządzenia Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*⁽³⁹⁾, ponieważ art. 1 lit. h) tego rozporządzenia wyklucza ze swego zakresu pomoc przyznawaną podmiotom gospodarczym znajdującym się w trudnej sytuacji.

5.4. Konkluzja

- (105) Wobec powyższego, ze względu na spełnienie wszystkich wymogów określonych w art. 107 ust. 1 TFUE, Komisja uznaje, iż program pomocy dotyczący przeniesienia strat podatkowych w przypadku restrukturyzacji przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji stanowi pomoc państwa w rozumieniu tego artykułu.

6. OCENA ZGODNOŚCI ŚRODKA Z RYNKIEM WEWNĘTRZNYM

- (106) Komisja może uznać pomoc państwa za zgodną z rynkiem wewnętrznym w świetle art. 107 ust. 3 TFUE. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ciężar dowodu dotyczący wykazania zgodności środka spoczywa na państwie członkowskim⁽⁴⁰⁾. W tej kwestii Komisja zwraca uwagę na fakt, że Niemcy, pomimo wyraźnego wezwania w decyzji w sprawie wszczęcia postępowania, nie przedstawiły Komisji żadnych informacji na ten temat. Tylko z tego powodu, Komisja nie może uznać środka pomocy za zgodny z rynkiem wewnętrznym.
- (107) Niezależnie od powyższego, Komisja zbadała, czy środek można uznać za zgodny z rynkiem wewnętrznym. Komisja posiada szeroką władzę dyskrecjonalną w przypadkach dotyczących pomocy podlegającej art. 107 ust. 3 TFUE⁽⁴¹⁾. Wykonując tę władzę, Komisja wydaje wytyczne i zawiadomienia określające kryteria, w

⁽³⁹⁾ Dz.U. L 379 z 28.12.2006, s. 5.

⁽⁴⁰⁾ Wyroki: z dnia 28 kwietnia 1993 r. w sprawie C-364/90 Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. I-2097, pkt 20; z dnia 15 grudnia 1999 r. w sprawach połączonych T-132/96 i T-143/96 Freistaat Sachsen (T-132/96) oraz Volkswagen AG i Volkswagen (T-143/96) przeciwko Komisji, Rec. s. II-3663, pkt 140; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-372/97 Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. I-3679, pkt 81.

⁽⁴¹⁾ Wyroki: z dnia 21 marca 1990 r. w sprawie C-142/87 Belgia przeciwko Komisji, Rec. s. I-959, pkt 56, i z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C-39/94 SFEI i in., Rec. s. I-3547, pkt 36.

oparcu o które niektóre rodzaje pomocy uznawane są za zgodne z rynkiem wewnętrznym w świetle art. 107 ust. 3 TFUE. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Komisja ma obowiązek stosować się do wydawanych przez siebie wytycznych i zawiadomień z dziedziny nadzoru nad pomocą państwa, o ile nie stanowią one odstępstwa od postanowień Traktatu i są akceptowane przez państwa członkowskie ⁽⁴²⁾.

- (108) Wobec powyższego należy w pierwszej kolejności ocenić, czy notyfikowana pomoc objęta jest zakresem wytycznych, zawiadomienia lub zawiadomień, i czy może zostać uznana za zgodną z rynkiem wewnętrznym ze względu na spełnienie określonych ram warunków zgodności.

6.1. Ewentualna zgodność z rynkiem wewnętrznym w oparciu o tymczasowe ramy prawne ⁽⁴³⁾

- (109) Ponieważ przepis § 8c ust. 1a KStG wprowadzono z myślą o problemach związanych z kryzysem finansowym i gospodarczym, Komisja zbadała, czy może on zostać uznany za zgodny z rynkiem wewnętrznym w świetle art. 107 ust. 3 lit. b) TFUE w interpretacji tymczasowych ram prawnych.

- (110) W świetle obecnego kryzysu finansowego i gospodarczego oraz jego skutków dla całej gospodarki państw członkowskich Komisja uważa, iż niektóre kategorie pomocy państwa są, w ograniczonym okresie, uzasadnione potrzebą rozwiązania problemów związanych z tym kryzysem i mogą zostać uznane za zgodne z rynkiem wewnętrznym w świetle art. 107 ust. 3 lit. b) TFUE. Warunki uznawania takich programów pomocy przez Komisję za zgodne z rynkiem wewnętrznym określone zostały w tymczasowych ramach prawnych.

- (111) Przepis § 8c ust. 1a KStG nie odpowiada jednak żadnemu ze środków, o których mowa w tymczasowych ramach prawnych, ponieważ dotyczy on ulg podatkowych dla przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji. Tymczasowe ramy prawne nie przewidują jednak pomocy państwa w formie ulg podatkowych.

- (112) Wobec powyższego Komisja wyraża pogląd, iż § 8c ust. 1a KStG nie spełnia wymogów dla uznania jej za środek zgodny z rynkiem wewnętrznym w świetle art. 107 ust. 3 lit. b) TFUE w interpretacji tymczasowych ram prawnych.

⁽⁴²⁾ Wyroki: z dnia 24 marca 1993 r. w sprawie C-313/90 CIRFS i in. przeciwko Komisji, Rec. s. I-1125, pkt 36; z dnia 15 października 1996 r. w sprawie C-311/94 IJssel-Vliet, Rec. s. I-5023, pkt 43; oraz z dnia 26 września 2002 r. w sprawie C-351/98 Hiszpania przeciwko Komisji, Rec. s. I-8031, pkt 53.

⁽⁴³⁾ Komunikat Komisji – Tymczasowe wspólnotowe ramy prawne w zakresie pomocy państwa ułatwiające dostęp do finansowania w dobie kryzysu finansowego i gospodarczego (Dz.U. C 83 z 7.4.2009, s. 1). Z dniem 1 stycznia 2011 r. komunikat ten został zastąpiony przez nową wersję (Dz.U. C 6 z 11.1.2011, s. 5). Zgodnie z pkt 5 nowej wersji dotyczy ona pomocy udzielanej bezprawnie wyłącznie w przypadku pomocy przyznanej po dniu 1 stycznia 2011 r. Ponieważ Niemcy zawiesiły stosowanie środka, po tej dacie żadna pomoc nie została udzielona.

- (113) Komisja zwraca jednak uwagę na fakt, iż ograniczona kwota pomocy na rzecz niektórych beneficjentów może zostać uznana za zgodną z rynkiem wewnętrznym na podstawie pkt 4.2 tymczasowych ram prawnych, o ile spełnia ona wszystkie warunki niemieckiego programu pomocy, który został zatwierdzony przez Komisję w oparciu o tę podstawę prawną. Aby kwalifikować się do otrzymania tego rodzaju pomocy, beneficjent musi w szczególności wykazać, że w dniu 1 lipca 2008 r. nie był zagrożony przedsiębiorstwem w rozumieniu wytycznych w sprawie ratowania i restrukturyzacji (w przypadku dużych przedsiębiorstw) lub w rozumieniu art. 1 ust. 7 rozporządzenia Komisji (WE) nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne ze wspólnym rynkiem w zastosowaniu art. 87 i 88 Traktatu (ogólnego rozporządzenia w sprawie wyłączeń blokowych) ⁽⁴⁴⁾ (w przypadku MŚP) oraz że ekwiwalent dotacji brutto takiej pomocy nie przekracza 500 000 EUR. Ponadto muszą zostać spełnione inne warunki określone w pkt 4.2.2 tymczasowych ram prawnych i decyzji zatwierdzającej niemiecki program pomocy.

6.2. Ewentualna zgodność z rynkiem wewnętrznym w oparciu o wytyczne w sprawie ratowania i restrukturyzacji ⁽⁴⁵⁾

- (114) Ze względu na to, że przepis § 8c ust. 1a KStG dotyczy korzyści podatkowych dla zagrożonych przedsiębiorstw, Komisja zbadała jego zgodność w oparciu o wytyczne w sprawie ratowania i restrukturyzacji. Zgodnie z tymi wytycznymi tylko zagrożone przedsiębiorstwa kwalifikują się do otrzymania pomocy. O ile przedsiębiorstwo niewypłacalne lub nadmiernie zadłużone może zostać uznane za zagrożone w rozumieniu wytycznych, o tyle zgodnie z pkt 13 wytycznych w sprawie ratowania i restrukturyzacji firma należąca do większej grupy przedsiębiorstw lub przez nią przejmowana w normalnym wypadku nie kwalifikuje się do pomocy na ratowanie lub pomocy restrukturyzacyjnej. Jednym z wymogów określonych w § 8c ust. 1a KStG jest zmiana w strukturze własności. Po takiej zmianie przedsiębiorstwo przejmowane może należeć do grupy. W takim przypadku zazwyczaj to grupa udziela pomocy przejmowanemu przedsiębiorstwu zagrożonemu; grupa taka wówczas przestaje kwalifikować się do otrzymania pomocy w świetle wytycznych w sprawie ratowania i restrukturyzacji.

- (115) Ponadto nawet w przypadku beneficjentów kwalifikujących się do otrzymania pomocy w świetle wytycznych w sprawie ratowania i restrukturyzacji, pozostałe wymogi określone w tych wytycznych nie są spełniane.

- (116) Zgodnie z pkt 25 lit. a) wytycznych w sprawie ratowania i restrukturyzacji pomoc na ratowanie może być udzielona jedynie w formie pożyczek lub gwarancji kredytowych. Z tego względu omawiana korzyść podatkowa nie może zostać uznana za pomoc na ratowanie.

⁽⁴⁴⁾ Dz.U. L 214 z 9.8.2008, s. 3.

⁽⁴⁵⁾ Wytyczne wspólnotowe dotyczące pomocy państwa w celu ratowania i restrukturyzacji zagrożonych przedsiębiorstw (Dz.U. C 244 z 1.10.2004, s. 2).

- (117) W przypadku pomocy restrukturyzacyjnej wytyczne w sprawie ratowania i restrukturyzacji wymagają przedstawienia realistycznego planu restrukturyzacji w celu przywrócenia rentowności przedsiębiorstwa. Pomoc musi być ograniczona do niezbędnego minimum. W tym kontekście beneficjent musi uczestniczyć w kosztach restrukturyzacji. Wreszcie, w celu uniknięcia nieuzasadnionych zakłóceń konkurencji, wytyczne w sprawie ratowania i restrukturyzacji przewidują środki wyrównawcze.
- (118) Nie wszystkie powyższe warunki są spełniane przez § 8c ust. 1a KStG. Choć w uzasadnieniu wskazano, że przedsiębiorstwo przejmowane musi przedstawić plan reorganizacji wraz z pozytywnymi prognozami biznesowymi, nic nie wskazuje na to, by plan taki miał odpowiadać wymogom wytycznych w sprawie ratowania i restrukturyzacji, ani że kwota pomocy jest ograniczona do niezbędnego minimum. Kwota pomocy uzależniona jest od strat, jakie przedsiębiorstwo poniosło w przeszłości. Ponadto § 8c ust. 1a KStG nie przewiduje uczestnictwa beneficjenta w kosztach ani środków wyrównawczych.
- (119) Wreszcie też, pomoc na ratowanie i pomoc restrukturyzacyjna dla dużych przedsiębiorstw musi być notyfikowana indywidualnie. Nie może ona być przyznawana w ramach programu. Paragraf 8c ust. 1a nie dokonuje rozróżnienia dużych przedsiębiorstw i MŚP.
- (120) Nawet w przypadku MŚP, którym pomoc na ratowanie i pomoc restrukturyzacyjna może zasadniczo być udzielana w formie programu, Komisja zwraca uwagę na fakt, że szczegółowe wymogi określone w pkt 82 wytycznych w sprawie ratowania i restrukturyzacji nie są spełniane z tych samych przyczyn, o których mowa w pkt 117 powyżej.
- (121) W związku z powyższym Komisja wyraża pogląd, że § 8c ust. 1a KStG nie jest zgodny z rynkiem wewnętrznym jako pomoc restrukturyzacyjna.

6.3. Ewentualna zgodność z rynkiem wewnętrznym w oparciu o wytyczne w sprawie pomocy regionalnej⁽⁴⁶⁾

- (122) Paragraf 8c ust. 1a KStG należy również zbadać w świetle wytycznych w sprawie pomocy regionalnej.
- (123) Potencjalni beneficjenci muszą mieć siedzibę w jednym z regionów Niemiec kwalifikujących się do pomocy regionalnej. Zgodnie z § 8c ust. 1a KStG nie musi tak być, ponieważ przepis dotyczy przedsiębiorstw na całym terytorium Niemiec.

⁽⁴⁶⁾ Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej na lata 2007–2013 (Dz.U. C 54 z 4.3.2006, s. 13).

- (124) Ponadto wytyczne w sprawie pomocy regionalnej wyłączają ze swego zakresu zagrożone przedsiębiorstwa w rozumieniu wytycznych w sprawie ratowania i restrukturyzacji (zob. pkt 9). Z tego względu nawet pomoc dla przedsiębiorstw posiadających siedzibę w kwalifikujących się regionach nie można zostać uznana za zgodną z rynkiem wewnętrznym w oparciu o wytyczne w sprawie pomocy regionalnej.
- (125) W związku z powyższym Komisja wyraża pogląd, że środek nie jest zgodny z rynkiem wewnętrznym jako pomoc regionalna.

6.4. Ewentualna zgodność z rynkiem wewnętrznym w oparciu o wytyczne w sprawie pomocy na ochronę środowiska⁽⁴⁷⁾

- (126) Wreszcie też, § 8c ust. 1a KStG należy zbadać w świetle wytycznych w sprawie pomocy na ochronę środowiska.
- (127) Zasadniczym celem wytycznych w sprawie pomocy na ochronę środowiska jest zadbanie o to, by w wyniku przyznanej pomocy państwa wzrósł poziom ochrony środowiska, co nie byłoby możliwe bez przyznanej pomocy, a także o to, by pozytywne skutki pomocy przeważały nad jej skutkami negatywnymi pod względem zakłócania konkurencji, z uwzględnieniem zasady „zanieczyszczający płaci” ustanowionej na mocy art. 191 Traktatu TFUE.
- (128) Cel ten nie jest realizowany przez § 8c ust. 1a KStG. Uzasadnienie nie odnosi się do żadnego celu w rozumieniu wytycznych w sprawie pomocy na ochronę środowiska.
- (129) Jak stwierdza pkt 20 wytycznych w sprawie pomocy na ochronę środowiska, przedsiębiorstwo znajdujące się w trudnej sytuacji, ze względu na fakt, iż samo jego istnienie jest zagrożone, nie może być uznane za odpowiedni środek do promowania innych celów polityki publicznej do czasu zapewnienia jego rentowności. Ponieważ wszyscy potencjalni beneficjenci § 8c ust. 1a KStG są zagrożonymi przedsiębiorstwami w rozumieniu pkt 10 lit. c) wytycznych w sprawie ratowania i restrukturyzacji, zdaniem Komisji § 8c ust. 1a KStG nie jest zgodny z rynkiem wewnętrznym jako pomoc regionalna.

6.5. Ewentualna zgodność z rynkiem wewnętrznym w oparciu o art. 107 ust. 3 TFUE

- (130) Komisja zwraca uwagę na fakt, iż notyfikowany środek objęty jest zakresem zarówno tymczasowych ram prawnych, jak i wytycznych w sprawie ratowania i restrukturyzacji. Z tego względu w wykonaniu władzy dyskrecjonalnej wynikającej z art. 107 ust. 3 lit. b) i c) TFUE Komisja jest zobowiązana do przestrzegania tych dwóch tekstów, z przyczyn, o których mowa powyżej w motywie 109 i nast.

⁽⁴⁷⁾ Wytyczne wspólnotowe w sprawie pomocy państwa na ochronę środowiska (Dz.U. C 82 z 1.4.2008, s. 1).

- (131) W przypadku przedstawienia niekwestionowanych argumentów Komisja może jednak ponownie wykonać swoją władzę dyskrecjonalną, pod warunkiem, iż działa w ramach określonych przez TFUE i ogólne zasady prawa, w szczególności przez zasadę równego traktowania, zgodnie z orzecznictwem Trybunału⁽⁴⁸⁾. W tym kontekście, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, Komisja może uznać pomoc państwa za zgodną z rynkiem wewnętrznym, jeżeli pomoc taka ma na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce państwa członkowskiego (art. 107 ust. 3 lit. b) TFUE) lub realizuje cel będący we wspólnym interesie (art. 107 ust. 3 lit. c) TFUE)⁽⁴⁹⁾, jest niezbędny do realizacji takiego celu⁽⁵⁰⁾ oraz nie zmienia warunków wymiany handlowej w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem.
- (132) W niniejszym przypadku Niemcy nie przedstawiły żadnych argumentów świadczących o tym, że pomoc jest zgodna z rynkiem wewnętrznym bezpośrednio w związku z art. 107 ust. 3 lit. b) lub c) TFUE.
- (133) Komisja zwraca uwagę na fakt, że ze względu na konstrukcję środka pomocy, kwota pomocy uzależniona jest od strat, które beneficjent odnotował w przeszłości. Nie występuje zatem związek pomiędzy kwotą pomocy otrzymanej przez przedsiębiorstwo a celem programu pomocy, tj. usunięciem barier dla restrukturyzacji i wsparciem dla przedsiębiorstw znajdujących się w trudnej sytuacji w czasie kryzysu gospodarczego i finansowego. Z tego względu Komisja uznaje, że program pomocy nie ogranicza się do tego, co niezbędne do realizacji takiego celu. W konsekwencji zakłóca on konkurencję na rynku wewnętrznym w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem.
- (134) Wobec powyższego Komisja stwierdza, iż środek nie może zostać uznany za zgodny z rynkiem wewnętrznym bezpośrednio w oparciu o art. 107 ust. 3 lit. b) lub c) TFUE.

7. ODZYSKANIE

- (135) Ze względu na to, że program pomocy nie został notyfikowany, stanowi on pomoc przyznaną bezprawnie.
- (136) W oparciu o utrwaloną praktykę decyzyjną Komisji wszelka pomoc przyznana niezgodnie z prawem i która, na mocy art. 107 TFUE, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym, musi zostać odzyskana od beneficjentów. Potwierdzeniem takiej praktyki jest treść art. 14 rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 z dnia

22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 93 Traktatu WE⁽⁵¹⁾: „w przypadku gdy podjęte zostały decyzje negatywne w sprawach pomocy przyznanej bezprawnie, Komisja podejmuje decyzję, że zainteresowane państwo członkowskie podejmie wszelkie konieczne środki w celu windykacji pomocy od beneficjenta”.

- (137) Ze względu na fakt, iż omawiany środek stanowi pomoc przyznaną bezprawnie i niezgodną z rynkiem wewnętrznym, pomoc ta musi zostać odzyskana w celu odtworzenia sytuacji istniejącej na rynku przed jej przyznaniem. W związku z tym pomoc należy odzyskać od dnia, kiedy beneficjent uzyskał korzyść, tj. od momentu udostępnienia pomocy beneficjentowi, przy czym z tytułu pomocy naliczone zostają odsetki windykacyjne do dnia jej skutecznego odzyskania.
- (138) Komisja jest zdania, że w celu ustalenia daty udostępnienia pomocy beneficjentowi jako datę właściwą należy wziąć pod uwagę coroczną datę płatności podatku dochodowego od osób prawnych.
- (139) Niemcy muszą podjąć wszelkie niezbędne środki w celu odzyskania pomocy od beneficjentów. W celu ustalenia liczby przypadków, w których należy odzyskać pomoc, Niemcy muszą sporządzić wykaz przedsiębiorstw, które skorzystały z omawianego środka, poczynając od dnia 1 stycznia 2008 r. W tym kontekście Komisja zwraca uwagę na fakt, iż Niemcy wstrzymały stosowanie środka z dniem 30 kwietnia 2010 r. Niemieckie Federalne Ministerstwo Finansów poleciło organom podatkowym odpowiedzialnym za pobór podatków wstrzymać stosowanie *Sanierungsklausel* do czasu wydania przez Komisję ostatecznej decyzji w sprawie⁽⁵²⁾.
- (140) Podlegającą odzyskaniu pomoc państwa należy obliczyć w oparciu o zeznania podatkowe zainteresowanych przedsiębiorstw, tj. beneficjentów § 8c ust. 1a KStG. Kwotę pomocy należy obliczyć jako różnicę pomiędzy kwotą podatku, jaki byłby należny w przypadku niezastosowania § 8c ust. 1a KStG, a kwotą podatku faktycznie opłaconego po zastosowaniu § 8c ust. 1a KStG.
- (141) Nie ogranicza to możliwości uznania pomocy za zgodną z rynkiem wewnętrznym w oparciu o art. 107 ust. 3 lit. b) TFUE w interpretacji tymczasowych ram prawnych i zgodnie z zatwierdzonym niemieckim programem pomocy, w sytuacji, gdy całkowita kwota przyznanej w ten sposób pomocy nie przekracza ekwiwalentu dotacji brutto w wysokości 500 000 EUR, i gdy spełniane są wszystkie inne warunki określone w pkt 4.2.2 tymczasowych ram prawnych i w decyzji Komisji zatwierdzającej niemiecki program pomocy w oparciu o tę podstawę prawną, w szczególności w odniesieniu do przedsiębiorstwa niebędącego zagrożonym przedsiębiorstwem w dniu 1 lipca 2008 r. W przypadku gdy całkowita kwota pomocy przekracza 500 000 EUR, nadwyżka podlega odzyskaniu.

⁽⁴⁸⁾ Zob. w szczególności wyrok z dnia 24 marca 1993 r. w sprawie C-313/90 Comité International de la Rayonne et des Fibres Synthétiques (CIRFS) przeciwko Komisji, Rec. s. I-1125.

⁽⁴⁹⁾ Wyrok z dnia 14 stycznia 2009 r. w sprawie T-162/06 Kronopol przeciwko Komisji, Rec. s. II-1; w szczególności pkt 65, 66, 74, 75.

⁽⁵⁰⁾ Wyroki: z dnia 7 czerwca 2001 r. w sprawie T-187/99 Agrana Zucker und Stärke przeciwko Komisji, Rec. s. II-1587, pkt 74; z dnia 14 maja 2002 r. w sprawie T-126/99 Graphischer Maschinenbau przeciwko Komisji, Rec. s. II-2427, pkt 41–43; z dnia 15 kwietnia 2008 r. w sprawie C-390/06 Nuova Agricast, Rec. s. I-2577, pkt 68–69.

⁽⁵¹⁾ Dz.U. L 83 z 27.3.1999, s. 1.

⁽⁵²⁾ Zob. przyp. 15.

(142) Komisja zwraca uwagę Niemiec na fakt, że pomoc nie może zostać uznana za zgodną z rynkiem wewnętrznym w oparciu o przepisy dotyczące pomocy *de minimis* ⁽⁵³⁾, w ramach programu pomocy objętego wyłączeniem blokowym ⁽⁵⁴⁾, ani w ramach jakiegokolwiek innego programu pomocy zatwierdzonego w oparciu o wytyczne w sprawie pomocy regionalne lub wytyczne w sprawie działalności badawczej, rozwojowej i innowacyjnej ⁽⁵⁵⁾, ponieważ wszystkie te teksty wykluczają przyznawanie pomocy państwa przedsiębiorstwom znajdującym się w trudnej sytuacji ⁽⁵⁶⁾. W przypadku wszelkich innych zatwierdzonych programów pomocy Niemcy muszą ustalić, czy decyzja zatwierdzająca dany program pomocy wyłącza ze swego zakresu przedsiębiorstwa znajdujące się w trudnej sytuacji. Jeżeli nie, pomoc mogłaby zostać uznana za zgodną z rynkiem wewnętrznym w ramach tych programów, o ile Niemcy wykazą, iż w momencie przyznania pomocy spełniane były wszystkie warunki odnośnych programów.

8. WNIOSKI

(143) W związku z powyższym Komisja uznaje, iż program pomocy dotyczący przeniesienia strat podatkowych (§ 8c ust. 1a KStG, „Sanierungsklausel”) stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, która została przyznana bezprawnie, z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFUE. Program pomocy jest niezgodny z rynkiem wewnętrznym.

(144) Zdaniem Komisji Niemcy muszą podjąć wszelkie środki niezbędne do odzyskania pomocy od beneficjentów *Sanierungsklausel*,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DECYZJĘ:

Artykuł 1

Pomoc państwa przyznana w oparciu o § 8c ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (*Körperschaftsteuergesetz*), bezprawnie przyznana przez Niemcy z naruszeniem art. 108 ust. 3 TFEU, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym.

Artykuł 2

Indywidualna pomoc przyznana w ramach programu pomocy, o którym mowa w art. 1, jest zgodna z rynkiem wewnętrznym w świetle art. 107 ust. 3 lit. b) w interpretacji tymczasowych ram prawnych, o ile kwota pomocy nie przekracza 500 000 EUR, beneficjent nie był przedsiębiorstwem znajdu-

jącym się w trudnej sytuacji w dniu 1 lipca 2008 r., i spełniane są wszystkie inne warunki określone w pkt 4.2.2 tymczasowych ram prawnych.

Artykuł 3

Indywidualna pomoc przyznana w ramach programu pomocy, o którym mowa w art. 1, która w momencie przyznania spełnia warunki określone w jakimkolwiek programie pomocy zatwierdzonym przez Komisję w oparciu o podstawę prawną inną niż rozporządzenie w sprawie wyłączeń blokowych, wytyczne w sprawie pomocy regionalnej i wytyczne w sprawie działalności badawczej, rozwojowej i innowacyjnej, 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.

3. Od kwot podlegających odzyskaniu nalicza się odsetki, poczynając od dnia, w którym zostały one udostępnione beneficjentom, do dnia ich faktycznego odzyskania.

4. Odsetki oblicza się według metody składanej, zgodnie z rozdz. V rozporządzenia (WE) nr 794/2004.

5. Niemcy anulują wszelkie pozostające do zapłaty kwoty pomocy w ramach programu pomocy, o którym mowa w art. 1, ze skutkiem od dnia notyfikowania niniejszej decyzji.

Artykuł 5

1. Odzyskanie pomocy przyznanej w ramach programu pomocy, o którym mowa w art. 1, następuje w sposób niezwłoczny i skuteczny.

2. Niemcy zapewniają wykonanie niniejszej decyzji w ciągu czterech miesięcy od dnia jej notyfikowania.

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;

⁽⁵³⁾ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis* (Dz.U. L 379 z 28.12.2006, s. 5).

⁽⁵⁴⁾ Zob. przyp. 44.

⁽⁵⁵⁾ Wspólnotowe zasady ramowe dotyczące pomocy państwa na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną (Dz.U. C 323 z 30.12.2006, s. 1).

⁽⁵⁶⁾ Zob. art. 1 ust. 6 lit. c) ogólnego rozporządzenia w sprawie wyłączeń blokowych; pkt 9 wytycznych w sprawie pomocy regionalnej; pkt 2.1 na końcu, wytyczne w sprawie działalności badawczej, rozwojowej i innowacyjnej.

- b) całkowitą kwotę (kwota główna i odsetki) podlegającą odzyskaniu od każdego beneficjenta;
- c) szczegółowy opis środków podjętych lub planowanych w związku z wykonaniem niniejszej decyzji;
- d) dokumentację potwierdzającą fakt wezwania beneficjentów do zwrotu pomocy.

2. Niemcy informują Komisję o postępach w realizacji środków krajowych podejmowanych w związku z wykonaniem niniejszej decyzji do chwili całkowitego odzyskania pomocy przyznanej w ramach programu pomocy, o którym mowa w art. 1. Na wniosek Komisji Niemcy niezwłocznie przedstawiają informacje na temat środków podjętych lub planowanych w związku z wykonaniem niniejszej

decyzji. Niemcy udostępniają również szczegółowe informacje na temat kwot pomocy i odsetek, które zostały dotychczas odzyskane od beneficjentów.

Artykuł 7

Niniejsza decyzja skierowana jest do Republiki Federalnej Niemiec.

Sporządzono w Brukseli dnia 26 stycznia 2011 r.

W imieniu Komisji
Joaquín ALMUNIA
Wiceprzewodniczący