



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 21 września 2023 r.*

Odwołanie – Pomoc państwa – Artykuł 107 ust. 1 TFUE – Pojęcie „pomocy” – Przesłanka dotycząca selektywnej korzyści – Traktowanie podatkowe operatorów publicznych kasyn w Niemczech – Opłata od zysków – Możliwość częściowego odliczenia kwot zapłaconych tytułem tej opłaty od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub od osób prawnych i podatkiem od działalności gospodarczej – Decyzja Komisji Europejskiej – Odrzucenie skargi do Komisji po zakończeniu wstępnego etapu badania ze względu na brak pomocy państwa wynikającej z tej możliwości odliczenia – Odrębne stwierdzenie nieistnienia korzyści gospodarczej i braku selektywności – Skarga do Sądu Unii Europejskiej ograniczona do stwierdzenia braku selektywności – Bezskuteczność skargi – Określenie przez Komisję systemu odniesienia lub „normalnego” systemu podatkowego – Wykładnia w tym celu obowiązującego krajowego prawa podatkowego – Zakwalifikowanie opłaty od zysków jako „podatku specjalnego” podlegającego odliczeniu z tytułu „kosztów transakcji w obrocie handlowym” – Zasada ne ultra petita

W sprawie C-831/21 P

mającej za przedmiot odwołanie w trybie art. 56 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wniesione w dniu 28 grudnia 2021 r.,

Fachverband Spielhallen eV, z siedzibą w Berlinie (Niemcy),

LM,

których reprezentowali A. Bartosch i R. Schmidt, Rechtsanwälte,

strona wnosząca odwołanie,

w której drugą stroną postępowania była:

Komisja Europejska, którą reprezentowali początkowo K. Blanck i B. Stromsky, a następnie B. Stromsky, w charakterze pełnomocników,

strona pozwana w pierwszej instancji,

Republika Federalna Niemiec, którą reprezentowali J. Möller i R. Kanitz, w charakterze pełnomocników,

interwenient w pierwszej instancji,

* Język postępowania: niemiecki.

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Prechal (sprawozdawczyni), prezes izby, M.L. Arastey Sahún, F. Biltgen, N. Wahl i J. Passer, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 maja 2023 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 W odwołaniu Fachverband Spielhallen eV i LM wnoszą o uchylenie postanowienia Sądu Unii Europejskiej z dnia 22 października 2021 r., Fachverband Spielhallen i LM/Komisja (T-510/20, zwanego dalej „zaskarżonym postanowieniem”, EU:T:2021:745), którym Sąd oddalił ich skargę o stwierdzenie nieważności decyzji Komisji C(2019) 8819 final z dnia 9 grudnia 2019 r. w sprawie pomocy państwa SA.44944 (2019/C, ex 2019/FC) – Traktowanie podatkowe operatorów publicznych kasyn w Niemczech i SA.53552 (2019/C, ex 2019/FC) – Domniemana gwarancja na rzecz operatorów publicznych kasyn w Niemczech (gwarancja rentowności) (zwanej dalej „sporną decyzją”).

Okoliczności powstania sporu i sporna decyzja

- 2 W pkt 1–18 zaskarżonego postanowienia okoliczności powstania sporu i treść spornej decyzji zostały streszczone w następujący sposób:
 - „1 W dniu 22 marca 2016 r. skarżący: Fachverband Spielhallen eV, stowarzyszenie zawodowe 88 podmiotów prowadzących działalność w zakresie gry na automatach, i LM, podmiot prowadzący działalność w zakresie gry na automatach, wnieśli do [Komisji Europejskiej] trzy skargi w przedmiocie traktowania pod względem podatkowym operatorów publicznych kasyn w Republice Federalnej Niemiec [z tego względu, że stanowi ono pomoc państwa zakazaną przez prawo Unii].
 - 2 [Trzecia z tych skarg do Komisji dotyczyła w szczególności kraju związkowego] Nadrenia Północna-Westfalia, [w którym] działalność w zakresie gier losowych prowadzona w kasynach była regulowana przez Spielbank-Gesetz NRW (ustawę o kasynach kraju związkowego Nadrenia Północna-Westfalia, zwaną dalej »ustawą o kasynach«), do czasu jej zastąpienia w 2020 r. Na mocy tej ustawy Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (zwana dalej »WestSpiel«) była jedynym koncesjonariuszem publicznych kasyn w tym kraju związkowym.

- 3 Na mocy ustawy o kasynach dochody uzyskiwane przez kasyna podlegały dwóm różnym systemom podatkowym. Z jednej strony dochody z gier hazardowych podlegały szczególnemu systemowi podatkowemu tworzonemu przez podatek od kasyn. Z drugiej strony dochody nie pochodzące z tych gier, takie jak dochody z gastronomii, podlegały normalnemu systemowi podatkowemu, na który składały się podatek dochodowy od osób fizycznych lub osób prawnych oraz podatek od dochodów z działalności gospodarczej (zwanemu dalej »normalnym systemem podatkowym«).
- 4 Ponadto § 14 ustawy o kasynach stanowił, że roczny zysk wynikający z zeznania podatkowego operatorów publicznych kasyn, niezależnie od tego, czy pochodził z gier hazardowych, czy też nie, miał być przekazywany w 75 % krajowi związkowemu Nadrenii Północnej-Westfalii. W przypadku gdy pozostała jedna czwarta tego zysku przekraczała 7 % sumy udziałów w kapitale zakładowym, rezerwach i funduszu ubezpieczeń wzajemnych, całość tego zysku miała być przekazywana temu krajowi związkowemu (zwana dalej »opłatą od zysków«).
- 5 Opłata od zysków do wysokości jej części wynikającej z dochodów nie pochodzących z gry podlegała jednak jako »koszty transakcji w obrocie handlowym« odliczeniu od podstaw opodatkowania podatkiem od dochodów z działalności gospodarczej i podatkiem dochodowym od fizycznych lub osób prawnych. To właśnie tę możliwość odliczenia (zwaną dalej [»możliwością odliczenia opłaty od zysków« lub] »spornym środkiem«) skarżący zakwestionowali w [...] skardze do Komisji [...].
- 6 Po wymianie korespondencji ze skarżącymi Komisja [...] uznała w dniu 9 grudnia 2019 r., że sporny środek nie przysparza żadnej selektywnej korzyści ani tym samym żadnej pomocy, w związku z czym w spornej decyzji postanowiła ona nie wszczynać w odniesieniu do tego środka formalnego postępowania wyjaśniającego przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE [...].
- 7 W [spornej] decyzji Komisja stwierdziła, że dochody operatorów publicznych kasyn nie pochodzące z gry podlegały z jednej strony normalnemu systemowi podatkowemu, a z drugiej strony opłacie od zysków, którą Komisja zakwalifikowała jako »podatek specjalny«.
- 8 Komisja podniosła, że możliwość odliczenia rzeczony opłaty od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych i podatkiem od dochodów z działalności gospodarczej wynika nie z przepisu szczególnego, lecz z zastosowania ogólnych zasad opodatkowania w ramach normalnego systemu podatkowego, zgodnie z którymi podatki są obliczane na podstawie zysków netto, po odliczeniu »kosztów transakcji w obrocie handlowym«, takich jak w niniejszej sprawie opłata od zysków. Zdaniem Komisji wynikało stąd, że możliwość odliczenia opłaty od zysków od podstawy opodatkowania nie przysparzała selektywnej korzyści.
- 9 W dalszej części [spornej] decyzji Komisja kontynuowała analizę spornego środka w świetle argumentów podniesionych przez skarżących na etapie badania wstępnego.
- 10 W pierwszej kolejności Komisja zwróciła uwagę, że w swej argumentacji skarżący twierdzili w sposób dorozumiany, iż opłata od zysków jest podatkiem porównywalnym do podatków dochodowych, które nie podlegają odliczeniu zgodnie z ogólnymi zasadami opodatkowania w ramach normalnego systemu podatkowego, w szczególności ze względu na § 4 ust. 5b Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym).

- 11 Natomiast zdaniem Komisji opłata od zysków można uznać za specjalny podatek od zysków. W tym względzie Komisja podniosła, że § 4 ust. 5b ustawy o podatku dochodowym wyklucza kwalifikację kosztów uzyskania przychodu podlegającego odliczeniu wyłącznie w odniesieniu do podatku od dochodów z działalności gospodarczej, a nie w odniesieniu do wszystkich podatków od zysków. Według Komisji żaden przepis ogólny nie stał bowiem na przeszkodzie możliwości odliczenia szczególnej formy podatku od zysków. [...]
- 12 W tym względzie w drugiej kolejności Komisja odpowiedziała na argument skarżących, którego podstawą był § 10 ust. 2 Körperschaftsteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), zgodnie z którym podatek dochodowy od osób fizycznych i inne podatki od osób fizycznych nie podlegały odliczeniu dla celów ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Zauważyła ona, że przepis ten dotyczy ogólnych podatków od zysków i że nic nie wskazuje na to, iż ma on zastosowanie również do dodatkowego podatku specjalnego, takiego jak opłata od zysków, którego nie ponosi żaden inny podatnik oprócz operatorów publicznych kasyn i którego podstawa opodatkowania nie odpowiada dokładnie dochodom generowanym przez te kasyna. [...]
- 13 W trzeciej kolejności, w odpowiedzi na inny argument skarżących, dotyczący tego, że dywidendy nie podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania podatkiem od dochodów z działalności gospodarczej i od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym zgodnie z ogólnymi zasadami opodatkowania w ramach normalnego systemu podatkowego, Komisja stwierdziła, że opłata od zysków nie jest dywidendą. [...]
- 14 W świetle powyższego Komisja uznała w spornej decyzji, że możliwość odliczenia opłaty od zysków była zgodna z zasadą ogólną prawa podatkowego stanowiącą o możliwości odliczenia od podatku kosztów transakcji w obrocie handlowym, a zatem nie miała charakteru selektywnego.
- 15 Wreszcie, w pkt 159 [spornej] decyzji Komisja wskazała, że jeśli chodzi konkretnie o kryterium korzyści, inne podmioty gospodarcze, a w szczególności podmioty prowadzące działalność w zakresie gry na automatach, nie podlegają obowiązkowi uiszczenia opłaty od zysków. W związku z tym okoliczność, że wspomniana opłata była odliczana od podstawy opodatkowania innych podatków, nie mogła przysporzyć WestSpiel żadnej korzyści w porównaniu z normalnym systemem podatkowym.
- 16 W tym względzie Komisja stwierdziła, że w 2014 r. opłata od zysków wyniosła 82,02 mln EUR oraz że stawki podatku od działalności gospodarczej i podatku dochodowego od osób prawnych wynosiły odpowiednio 17,7 % i 15,6 %. W związku z tym wskazała, że możliwość odliczenia tego podatku w granicach określonych w § 14 ustawy o kasynach oznacza, że do tej kwoty nie stosuje się tych stawek opodatkowania. W konsekwencji całkowita kwota należna od WestSpiel z tytułu zwykłego systemu podatkowego została obniżona o 27,3 mln EUR. Jednakże całkowite obciążenie podatkowe, jakie musiał ponieść WestSpiel, zostało jednocześnie zwiększone o kwotę znacznie wyższą, a mianowicie właśnie o kwotę 82,02 mln EUR, odpowiadającą opłacie od zysków.

- 17 Na podstawie [tej] analizy Komisja stwierdziła zatem [...], że korzyść, jaką miał odnieść WestSpiel z tytułu możliwości częściowego odliczenia opłaty od zysków od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych i podatkiem od działalności gospodarczej, była w każdym razie niższa niż większe obciążenie wynikające z uiszczenia opłaty od zysków, która była specjalnym podatkiem obciążającym operatorów publicznych kasyn, i w dalszym ciągu jest znacznie wyższa niż oba wspomniane podatki.
- 18 W przypisie 87 do [spornej] decyzji Komisja wyjaśniła, że w zakresie, w jakim podatek dochodowy od osób prawnych i podatek od działalności gospodarczej są podatkami proporcjonalnymi, a podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem stopniowanym progresywnie, korzyść operatorów publicznych kasyn wynikająca z obniżenia podstawy opodatkowania do wysokości części opłaty od zysków była niższa niż niekorzyść wynikająca z ciążącego na nich obowiązku uiszczenia tej opłaty”.

Postępowanie przed Sądem i zaskarżone postanowienie

- 3 Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 14 sierpnia 2020 r. wnoszący odwołanie złożyli skargę o stwierdzenie nieważności spornej decyzji.
- 4 Na poparcie skargi podnieśli oni jeden zarzut dotyczący naruszenia ich praw proceduralnych w związku z odmową wszczęcia przez Komisję formalnego postępowania wyjaśniającego przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE, chociaż instytucja ta nie była w stanie po zakończeniu wstępnego etapu badania przewyżzyć wszystkich poważnych trudności, które napotkała.
- 5 Zdaniem Sądu ten jeden zarzut składał się zasadniczo z pięciu części.
- 6 W części pierwszej skarżący utrzymywali, że Komisja niesłusznie założyła, iż uznają oni opłatę od zysków za podatek, podczas gdy zawsze wskazywali, że chodzi o transfer zysków, który nie podlega odliczeniu w ramach normalnego systemu podatkowego. W części drugiej podnieśli, że Komisja zakwalifikowała opłatę od zysków jako „podatek specjalny”, błędnie uznając, że sposób, w jaki prawo krajowe kwalifikuje dany środek, nie jest decydujący. W części trzeciej zakwestionowali kryteria zastosowane przez Komisję w celu zakwalifikowania opłaty od zysków jako podatku. W części czwartej wysunęli szereg argumentów dla uzasadnienia, że nawet przy założeniu, iż opłata od zysków stanowi podatek, podatku tego nie można odliczyć od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub od osób prawnych i podatkiem od działalności gospodarczej. W części piątej przedstawili argumenty przeciwko zawartemu w przypisie 77 do spornej decyzji wskazaniu, które porównuje opłatę od zysków do płatności specjalnych stosowanych wobec przedsiębiorstw, na przykład z tytułu zachowań antykonkurencyjnych, które podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania.
- 7 W pkt 48 i 57 zaskarżonego postanowienia Sąd przyjął za punkt wyjścia badania tego jedyne zarzutu, że wnoszący odwołanie zakwestionowali wyłącznie rzekome braki spornej decyzji w zakresie, w jakim Komisja zaprzeczyła w niej selektywnemu charakterowi spornego środka. Tymczasem zdaniem Sądu we wspomnianej decyzji Komisja nie przeprowadziła analizy wszystkich kryteriów dotyczących istnienia korzyści i selektywności, lecz starała się wykazać z jednej strony, w odpowiedzi na argumenty wnoszących odwołanie, że w niniejszej sprawie brak było selektywności, a z drugiej strony, że niezależnie od kwestii selektywności brak było korzyści gospodarczej.

- 8 W pkt 58 zaskarżonego postanowienia Sąd zwrócił uwagę, że wnoszący odwołanie nie zakwestionowali w szczególności ustalenia dokonanego w motywie 159 i w przypisie 87 do spornej decyzji, zgodnie z którym to ustaleniem możliwość odliczenia opłaty od zysku nie mogła przysporzyć korzyści operatorowi publicznego kasyna, takiemu jak WestSpiel, ponieważ obciążenie tego podmiotu z tytułu opłaty od zysku jest zawsze i nieuchronnie znacznie wyższe niż podatek, który byłby należny od kwoty odpowiadającej tej opłacie.
- 9 W pkt 60–66 zaskarżonego postanowienia Sąd zbadał jednak – dla celów wykazania istnienia korzyści, jaką dawałaby możliwość odliczenia opłaty od zysków – znaczenie załączników do repliki wnoszących odwołanie dotyczących różnych „scenariuszy opodatkowania”, których podstawą były informacje księgowe z lat 2014 i 2019, ale orzekł, że elementy te były spóźnione i niedopuszczalne.
- 10 W pkt 67 zaskarżonego postanowienia Sąd przypomniał, że zgodnie z orzecznictwem uznanie za „pomoc” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich przewidzianych w tym postanowieniu przesłanek, a w odniesieniu do przesłanki dotyczącej istnienia selektywnej korzyści istnienie korzyści należy oceniać niezależnie od selektywności.
- 11 Sąd wywiódł z tego w pkt 68 tego postanowienia, że skoro wnoszący odwołanie nie wykazali, iż ocena informacji i elementów, którymi dysponowała Komisja na wstępnym etapie badania spornego środka, powinna była wzbudzić u niej poważne wątpliwości i trudności co do tego, czy możliwość odliczenia opłaty od zysków stanowi korzyść dla WestSpiel, wnoszący odwołanie w oczywisty sposób nie mieli podstaw, by twierdzić, że sporna decyzja naruszyła ich prawa proceduralne.
- 12 Stwierdziwszy w pkt 69 i 70 zaskarżonego postanowienia, że również argument wnoszących odwołanie, zgodnie z którym sporna decyzja jest wewnętrznie sprzeczna, ponieważ opłatę od zysków zakwalifikowano w niej raz jako podatek szczególny, a raz jako płatność specjalną porównywalną z grzywnami za zachowanie antykonkurencyjne, jest również oczywiście bezzasadny, Sąd doszedł do wniosku, że jedyny zarzut, a tym samym skargę w całości, należy oddalić jako oczywiście pozbawione podstawy prawnej.

Żądania stron w postępowaniu odwoławczym

- 13 Wnoszący odwołanie wnoszą do Trybunału o:
 - uchylene zaskarżonego postanowienia;
 - przekazanie sprawy do Sądu w celu ponownego rozpoznania oraz
 - stwierdzenie, że rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.
- 14 Komisja wnosi do Trybunału o:
 - oddalenie odwołania oraz
 - obciążenie wnoszących odwołanie kosztami postępowania.

W przedmiocie odwołania

Argumentacja stron

- 15 Wnoszący odwołanie podnoszą w jego uzasadnieniu jeden zarzut, w którym twierdzą zasadniczo, że Sąd, oddalając ich skargę z uwagi na fakt, iż sporny środek nie może przysporzyć jakiegokolwiek korzyści gospodarczej, bez zbadania kwestii, czy na płaszczyźnie materialnej korzyść ta ma charakter selektywny, naruszył prawo przy zastosowaniu przesłanek przewidzianych w art. 107 ust. 1 TFUE, które muszą zostać spełnione, aby środek ten mógł zostać uznany za „pomoc państwa” w rozumieniu tego postanowienia.
- 16 Jak przyznał Sąd w pkt 52 zaskarżonego postanowienia, odwołując się do utrwalonego orzecznictwa sądów Unii Europejskiej w odniesieniu do krajowych środków podatkowych, przesłanki dotyczące korzyści gospodarczej i selektywności należy zbadać łącznie.
- 17 Ponadto z trzyetapowej metody badania przesłanki dotyczącej selektywności materialnej ustanowionej w utrwalonym orzecznictwie Trybunału wynika, że aby móc stwierdzić brak korzyści gospodarczej, Sąd powinien był koniecznie rozpocząć od zdefiniowania „normalnego” systemu podatkowego.
- 18 Tymczasem zdaniem wnoszących odwołanie przed Sądem zakwestionowali oni właśnie to, że – jak stwierdziła Komisja w motywie 159 spornej decyzji – opłatę od zysków można zakwalifikować jako „podatek specjalny”, który może zostać odliczony od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub od osób prawnych oraz podatkiem od działalności gospodarczej zgodnie z ogólnymi zasadami opodatkowania prawa niemieckiego.
- 19 Niemniej w zaskarżonym postanowieniu Sąd nie zajął się w swojej ocenie prawnej tą sporną kwestią i w związku z tym przyjął de facto definicję „normalnego systemu podatkowego” zawartą w motywie 159 spornej decyzji.
- 20 Gdyby na gruncie niemieckiego prawa podatkowego kwalifikacja opłaty od zysków jako „podatku specjalnego” była nieprawidłowa i gdyby – jak podnosili wnoszący odwołanie przed Sądem – opłata od zysków stanowiła transfer lub wypłatę zysków, możliwość odliczenia tej opłaty stanowiłaby odstępstwo od „normalnego” systemu podatkowego, a sporny środek miałby charakter selektywny.
- 21 Ponieważ „normalny” system podatkowy musi wynikać z mających zastosowanie przepisów niemieckiego prawa podatkowego, wnoszący odwołanie utrzymują, że nie ulega wątpliwości i że poza tym nie jest kwestionowane, iż transfer lub wypłata zysków nie mogą zostać odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej lub podatkiem dochodowym od osób prawnych. Przepisy te zakazują bowiem kompensowania niekorzyści gospodarczych ponoszonych w związku z opłatą od zysków korzyściami wynikającymi z możliwości odliczenia tej opłaty.
- 22 Wyciągają oni z tego wniosek, że w zaskarżonym postanowieniu Sąd błędnie zastosował pojęcie „pomocy państwa”, do którego odnosi się art. 107 ust. 1 TFUE, zaprzeczając istnieniu korzyści, bez uprzedniego określenia „normalnego” systemu podatkowego w sposób niezależny od oceny dokonanej przez Komisję w spornej decyzji. Tymczasem określenie „normalnego” systemu podatkowego jest etapem niezbędnym do stwierdzenia istnienia lub nieistnienia korzyści gospodarczej.

- 23 Komisja odpowiada ze swej strony, że jedyny zarzut odwołania jest bezskuteczny, a w każdym razie całkowicie bezzasadny.
- 24 Zarzut ten opiera się jej zdaniem na błędnej wykładni zaskarżonego postanowienia, ponieważ Sąd oddalił w nim skargę nie ze względu na brak korzyści gospodarczej, lecz z tego powodu, że skarga nie zawierała żadnego zarzutu skierowanego przeciwko stwierdzonemu w spornej decyzji brakowi korzyści przysporzonej przez sporny środek.
- 25 Tymczasem w przypadku braku korzyści środek nie może w żadnym wypadku stanowić pomocy państwa. W konsekwencji nawet przy założeniu, że sporny środek jest selektywny, jak podnieśli wnoszący odwołanie w pierwszej instancji, nie wykazali oni, że wniosek Komisji, a mianowicie brak pomocy państwa, był błędny. W tych okolicznościach Sąd nie był zobowiązany do zbadania, czy w niniejszej sprawie wystąpiła korzyść, i mógł ograniczyć się do stwierdzenia, że skarga nie dotyczy tej przesłanki istnienia pomocy.
- 26 Posiłkowo Komisja podnosi, że zgodnie z zasadą *ne ultra petita* Sąd nie mógł w każdym razie stwierdzić braku korzyści gospodarczej, ponieważ kwestia ta nie była przedmiotem skargi w pierwszej instancji i nie musiała być rozpatrywana z urzędu jako wymagająca bezwzględnie rozpoznania.
- 27 Zdaniem Komisji wnoszący odwołanie niesłusznie powołują się na rzekome szczególne cechy pomocy podatkowej. O ile prawdą jest, że w przypadku takiej pomocy kryteria dotyczące odpowiednio korzyści i selektywności mogą być badane łącznie, o tyle kryteria te różnią się pod względem koncepcyjnym. Ponadto dowód istnienia korzyści i dowód jej selektywności nie pokrywają się ani całkowicie, ani systematycznie. Komisja zauważa zatem, że w niniejszym przypadku sporny środek nie miał na celu obniżenia podatku należnego normalnie na podstawie ogólnego systemu podatkowego. Przeciwnie, możliwość odliczenia opłaty od zysków od podstaw opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub od osób prawnych oraz podatkiem od zysków ma na celu zmniejszenie obciążenia podatkowego publicznych kasyn Nadrenii Północnej-Westfalii z tytułu opłaty od zysków.
- 28 Komisja podnosi również, że Sąd zbadał posiłkowo i ze starannością w pkt 60–66 zaskarżonego postanowienia okoliczności przedstawione z opóźnieniem przez wnoszących odwołanie, które mogłyby mieć nieokreślony związek z ewentualnym argumentem dotyczącym istnienia korzyści. W tym względzie Sąd wykazał, że te niedopuszczalne elementy są w każdym razie pozbawione znaczenia, ponieważ nie pozwoliłyby one na skuteczne zakwestionowanie zawartego w spornej decyzji stwierdzenia braku korzyści.

Ocena Trybunału

- 29 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia wszystkich podanych niżej przesłanek. Po pierwsze, musi to być interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 30 W odniesieniu konkretnie do selektywnego charakteru krajowych środków podatkowych Trybunał orzekł, że Komisja, aby móc zakwalifikować środek tego rodzaju jako „selektywny”, powinna przeprowadzić trzyetapową analizę. Powinna ona bowiem na pierwszym etapie wskazać system odniesienia, czyli „normalny” system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim, a na drugim etapie wykazać, że dany środek podatkowy stanowi odstępstwo od tego systemu odniesienia, jako że wprowadza on różnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Pojęcie „pomocy państwa” nie obejmuje jednak środków wprowadzających różnicowanie wśród przedsiębiorstw, które znajdują się, w świetle celu przyświecającego danemu systemowi prawnemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, i tym samym a priori selektywnych, w wypadku gdy dane państwo członkowskie zdoła na trzecim etapie wykazać, że różnicowanie to jest uzasadnione, jako że wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który środki te się wpisują (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 68 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 31 W ramach jedyne go zarzutu wnoszący odwołanie zarzucają Sądowi, że nie zbadał ich centralnej argumentacji przedstawionej w trzech pierwszych z pięciu części, z których składał się jedyny zarzut podniesiony na poparcie ich skargi, zmierzający do podważenia spornej decyzji w zakresie, w jakim w ramach oceny przesłanki dotyczącej selektywności Komisja błędnie określiła system odniesienia lub „normalny” system podatkowy mający zastosowanie w danym państwie członkowskim na pierwszym etapie badania, które instytucja ta powinna przeprowadzić zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 30 niniejszego wyroku.
- 32 Błąd popełniony przez Komisję polegał w szczególności na tym, że uznała ona sporny środek, a mianowicie opłatę od zysków obciążającą publiczne kasyna, za „podatek specjalny”, a nawet „dodatkowy podatek specjalny”, co pozwoliło jej na stwierdzenie możliwości odliczenia kwot zapłaconych z tytułu tej opłaty od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub od osób prawnych oraz podatkiem od działalności gospodarczej zgodnie z ogólnymi zasadami opodatkowania normalnego systemu podatkowego przewidzianymi w mającym zastosowanie niemieckim prawie podatkowym, które dopuszczają możliwość odliczenia „kosztów transakcji w obrocie handlowym”.
- 33 Wnoszący odwołanie utrzymują, że opłatę od zysków należy zakwalifikować jako „transfer” lub „wypłatę zysków”, a nie jako „podatek” lub „podatek specjalny”, w związku z czym zgodnie z mającym zastosowanie niemieckim prawem podatkowym owej opłaty od zysków nie należało odliczać od podstawy opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej. Faktycznie dokonane odliczenie stanowi zatem odstępstwo od „normalnego” systemu podatkowego, a tym samym korzyść selektywną.
- 34 Powstaje w tym względzie pytanie, czy Sąd mógł słusznie orzec, że ze względu na to, iż Komisja stwierdziła w spornej decyzji, wydanej po przeprowadzeniu wstępnego postępowania wyjaśniającego, o którym mowa w art. 108 ust. 3 TFUE, że sporny środek nie stanowi „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, zarówno ze względu na nieistnienie korzyści gospodarczej przysporzonej przez ten środek, jak i ze względu na brak selektywności tego środka, skargę skierowaną wyłącznie przeciwko stwierdzeniu braku selektywności należy oddalić jako bezskuteczną i w konsekwencji jako oczywiście pozbawioną podstawy prawnej, ponieważ nawet gdyby zarzut ten okazał się zasadny, rozpatrywany środek nadal nie stanowiłby pomocy państwa ze względu na brak korzyści gospodarczej stwierdzony w spornej decyzji.

- 35 W tym względzie prawdą jest, że Trybunał orzekł już, iż wymóg selektywności wynikający z art. 107 ust. 1 TFUE należy wyraźnie odróżnić od jednoczesnego ustalenia istnienia korzyści gospodarczej, ponieważ jeśli Komisja stwierdziła istnienie szeroko rozumianej korzyści, wynikającej bezpośrednio lub pośrednio z danego środka, do Komisji należy jeszcze ustalenie, że korzyść ta dotyczy wyłącznie jednego lub kilku przedsiębiorstw (wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/MOL, C-15/14 P, EU:C:2015:362, pkt 59).
- 36 Niemniej Trybunał podkreślił, że wskazanie systemu odniesienia nabiera szczególnej wagi w przypadku krajowych środków podatkowych, ponieważ istnienie korzyści ekonomicznej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE może być stwierdzone tylko w porównaniu z opodatkowaniem zwanym „normalnym” (wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 W celu dokonania oceny selektywnego charakteru środka podatkowego istotne jest zatem, aby powszechny system podatkowy lub system odniesienia mający zastosowanie w danym państwie członkowskim został prawidłowo wskazany w decyzji Komisji i zbadany przez sąd rozpatrujący spór dotyczący tego wskazania. Ponieważ określenie systemu odniesienia stanowi punkt wyjścia dla badania porównawczego, które należy przeprowadzić w kontekście oceny selektywności, błąd popełniony przy tym określeni powoduje w sposób nieunikniony wadliwość całej analizy przesłanki dotyczącej selektywności (wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 W tym kontekście Trybunał uściślił, że wskazanie systemu odniesienia, którego należy dokonać po przeprowadzeniu kontradyktoryjnej debaty z danym państwem członkowskim, musi wynikać z obiektywnej oceny treści, systematyki i konkretnych skutków przepisów mających zastosowanie na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 39 Trybunał orzekł również, że poza dziedzinami, w których prawo podatkowe Unii jest przedmiotem harmonizacji, to dane państwo członkowskie, wykonując swoje własne kompetencje w dziedzinie podatków bezpośrednich i w poszanowaniu swojej autonomii podatkowej, określa cechy konstytutywne podatku, które definiują co do zasady system odniesienia lub „normalny” system podatkowy, na podstawie którego należy analizować przesłankę dotyczącą selektywności. Dotyczy to w szczególności określenia podstawy opodatkowania i zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego (wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 73 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 Wynika z tego, że w celu określenia systemu odniesienia w dziedzinie podatków bezpośrednich należy brać pod uwagę jedynie prawo krajowe mające zastosowanie w danym państwie członkowskim, a określenie to samo w sobie stanowi niezbędny warunek wstępny dla oceny nie tylko tego, czy doszło do przyznania korzyści, ale również tego, czy ma ona selektywny charakter (wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 74).

- 41 Jak zauważył również rzecznik generalny w pkt 60 opinii, podejście Sądu, streszczone w pkt 34 niniejszego wyroku, jest sprzeczne z zasadami ustanowionymi w orzecznictwie Trybunału przypomnianym w pkt 36–40 niniejszego wyroku, zgodnie z którymi badanie, jakie powinna przeprowadzić Komisja w celu stwierdzenia selektywności systemu pomocy o charakterze podatkowym, pokrywa się, jeśli chodzi o określenie systemu odniesienia lub „normalnego” systemu podatkowego, z badaniem, jakie należy przeprowadzić w celu sprawdzenia, czy sporny środek skutkuje przyznaniem korzyści jego beneficjentom.
- 42 Zgodnie bowiem ze wspomnianymi zasadami, gdyby Sąd zbadał, w ramach wykonywania przysługującego mu uprawnienia do pełnej kontroli sądowej w odniesieniu do wykładni mającego zastosowanie prawa krajowego dokonanej przez Komisję w spornej decyzji, argumenty wnoszących odwołanie skierowane przeciwko określeniu w tej decyzji systemu odniesienia, streszczone w pkt 32 i 33 niniejszego wyroku, i gdyby Sąd doszedł w wyniku tego badania do wniosku, że w świetle przepisów i zasad niemieckiego prawa podatkowego mających zastosowanie w tej dziedzinie oraz ich wykładni w krajowym orzecznictwie i doktrynie Komisja rzeczywiście popełniła błąd przy tym określeniu, taki błąd nieuchronnie spowodowałby wadliwość całej przeprowadzonej przez Komisję analizy przesłanki dotyczącej istnienia selektywnej korzyści, i to w dwóch jej elementach, a mianowicie zarówno przesłanki dotyczącej istnienia selektywności, jak i przesłanki dotyczącej korzyści gospodarczej.
- 43 Wynika stąd, że Sąd naruszył prawo, orzekając, iż nie ma obowiązku badania wspomnianych argumentów wnoszących odwołanie ze względu na to, że nawet gdyby były one zasadne, są one w każdym razie bezskuteczne, ponieważ dotyczą jedynie dokonanej przez Komisję w spornej decyzji analizy przesłanki dotyczącej selektywności, a nie przesłanki dotyczącej korzyści gospodarczej zbadanej odrębnie w tej decyzji.
- 44 Wniosku tego nie może podważyć argument podniesiony przez Komisję posiłkowo, zgodnie z którym Sąd naruszyłby zasadę *ne ultra petita*, gdyby zbadał zgodność z prawem spornej decyzji nie tylko w odniesieniu do badania przesłanki selektywności, ale również w odniesieniu do analizy przesłanki dotyczącej istnienia korzyści gospodarczej.
- 45 Jak wielokrotnie orzekł Trybunał, ponieważ sąd badający zgodność z prawem nie może orzekać *ultra petita*, orzeczona przez niego nieważność nie może wykraczać poza żądania strony skarżącej (wyrok z dnia 14 listopada 2017 r., *British Airways/Komisja*, C-122/16 P, EU:C:2017:861, pkt 81 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 46 Mając powyższe na uwadze, orzekając w przedmiocie żądań stron, do których należy wyznaczenie granic sporu, sąd nie może być związany na mocy zasady *ne ultra petita* wyłącznie argumentami przedstawionymi przez strony na poparcie ich żądań, gdyż w przeciwnym razie byłby w danym wypadku zmuszony oprzeć swoje rozstrzygnięcie na błędnych względach prawnych (zob. podobnie wyrok z dnia 20 stycznia 2021 r., *Komisja/Printeos*, C-301/19 P, EU:C:2021:39, pkt 58).
- 47 Tymczasem w pierwszej instancji wnoszący odwołanie zażądały stwierdzenia nieważności spornej decyzji, podnosząc w szczególności, że Komisja przeprowadziła w niej badanie przesłanki selektywności, które jest sprzeczne z prawem Unii, ponieważ badanie to opiera się na identyfikacji systemu odniesienia lub „normalnego” systemu podatkowego, które wynika z nieprawidłowej wykładni przepisów i zasad niemieckiego prawa podatkowego w dziedzinie możliwości odliczenia „kosztów transakcji w obrocie handlowym”.

- 48 O ile prawdą jest, że formalnie skarga wnoszących odwołanie obejmowała jedynie dokonaną przez Komisję w spornej decyzji ocenę warunku dotyczącego selektywności, a nie ocenę dotyczącą istnienia korzyści gospodarczej, o tyle, jak już podkreślono, ich argumentacja była co do istoty równie istotna dla oceny tych dwóch przesłanek, ponieważ dotyczyła określenia w tej decyzji systemu odniesienia lub „normalnego” systemu podatkowego, które to badanie jest identyczne dla tych dwóch przesłanek i które, gdyby było sprzeczny z mającym zastosowanie prawem krajowym, siłą rzeczy w tym samym zakresie powodowałyby wadliwość oceny tych dwóch przesłanek.
- 49 W konsekwencji gdyby Sąd zbadał tę argumentację wnoszących odwołanie, tak jak był do tego zobowiązany, w żaden sposób nie zmieniłby przedmiotu żądania określonego w skardze, a zatem nie naruszyłby zasady ne ultra petita.
- 50 Podobnie Sąd nie naruszyłby tej zasady, gdyby w wyniku tego badania doszedł do wniosku, że należy stwierdzić nieważność spornej decyzji, ponieważ w decyzji tej Komisja dokonała błędnego określenia systemu odniesienia lub „normalnego” systemu podatkowego.
- 51 W świetle wszystkich powyższych rozważań należy uchylić zaskarżone postanowienie.

W przedmiocie przekazania sprawy Sądowi do ponownego rozpoznania

- 52 Zgodnie z art. 61 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jeśli odwołanie jest zasadne, Trybunał uchyła orzeczenie Sądu. Może on wydać orzeczenie ostateczne w sprawie, jeśli stan postępowania na to pozwala, lub skierować sprawę do ponownego rozpoznania przez Sąd.
- 53 W niniejszym wyroku orzeczono, że Sąd naruszył prawo, ponieważ nie zbadał argumentacji wnoszących odwołanie zmierzającej do zakwestionowania określenia przez Komisję w spornej decyzji systemu odniesienia lub „normalnego” systemu podatkowego.
- 54 Ponieważ Sąd nie przeprowadził kontroli dokonanej przez Komisję wykładni prawa krajowego mającego zastosowanie w celu określenia systemu odniesienia lub mającego zastosowanie „normalnego” systemu podatkowego, co powinien był uczynić w świetle argumentacji przedstawionej konkretnie przed nim przez wnoszących odwołanie, Trybunał uważa, że stan postępowania nie pozwala na wydanie orzeczenia w niniejszej sprawie. Z tego względu sprawę należy przekazać Sądowi do ponownego rozpoznania.

W przedmiocie kosztów

- 55 Ze względu na fakt, że sprawa zostaje przekazana Sądowi do ponownego rozpoznania, rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

- 1) Postanowienie Sądu Unii Europejskiej z dnia 22 października 2021 r., Fachverband Spielhallen i LM/Komisja (T-510/20, EU:T:2021:745), zostaje uchylone.**
- 2) Sprawa zostaje przekazana Sądowi Unii Europejskiej do ponownego rozpoznania.**
- 3) Rozstrzygnięcie o kosztach nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.**

Podpisy