Sprawa C-797/19

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

24 października 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

13 marca 2019 r.

Strona skarżąca i strona wnosząca skargę rewizyjną:

B-GmbH

Druga strona postępowania w pierwszej instancji i druga strona postępowania rewizyjnego:

Finanzamt D

Przedmiot postępowania głównego

Ukryte wypłaty zysków spółki z o.o., której jedynym wspólnikiem jest gmina – Niestosowanie zasady, zgodnie z którą ukryte wypłaty zysków powinny zostać ponownie dodane do dochodu spółki poza bilansem – Pytanie, czy stanowi to pomoc państwa

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

Pytanie prejudycjalne

Czy art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że ma miejsce pomoc państwa wchodząca w zakres stosowania tego postanowienia, w sytuacji gdy zgodnie z przepisami państwa

DOKUMENT ROBOCZY

członkowskiego (stałe) straty spółki kapitałowej wynikające z działalności gospodarczej, która jest prowadzona bez wynagrodzenia pokrywającego koszty, powinny być co do zasady uznane za ukryte wypłaty zysków i w związku z tym nie mogą one obniżać zysku spółki kapitałowej, jednakże takie skutki prawne nie powinny być wyciągane w odniesieniu do działalności przynoszącej stałe straty w przypadku spółek kapitałowych, w których większość praw głosu mają bezpośrednio lub pośrednio osoby prawne prawa publicznego, jeżeli spółki te prowadzą daną działalność ze względów związanych z polityką w dziedzinie transportu, środowiska, spraw socjalnych, kultury, edukacji i zdrowia?

Przywołane przepisy prawa wspólnotowego

Artykuły 107 i 108 TFUE

Przywołane przepisy prawa krajowego

Körperschaftsteuergesetz (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, zwana dalej „KStG”) zmieniona przez Jahressteuergesetz 2009 (ustawę o podatku rocznym z 2009 r.), § 4 ust. 6, § 8 ust. 3 zdanie drugie, ust. 7 zdanie pierwsze pkt 2 i zdanie drugie, ust. 9, § 34 ust. 6

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i przebiegu postępowania

1 Skarżąca i wnosząca skargę rewizyjną („Revision”), spółka z o.o., prowadzi działalność w zakresie zaopatrywania ludności, handlu, przemysłu, rolnictwa oraz instytucji publicznych w energię, wodę i łączność telekomunikacyjną. Ponadto prowadzi ona i zarządza między innymi również basenami. Wszystkie udziały spółki należą do miasta A. Skarżąca stanowi w związku z tym tak zwaną spółkę własną gminy.

2 W 1998 r. skarżąca przejęła od miasta A kryty basen. Po tym, jak początkowo powierzyła ona zarządzanie basenem spółce zależnej, w której posiadała 100% udziałów, a spółka ta zaprzestała działalności związanej z zarządzaniem basenem na początku 2002 r., skarżąca znowu prowadziła sama tę działalność w latach, których dotyczy spór (2002–2003). Prowadzenie basenu w latach 2002–2003, których dotyczy spór, przyniosło straty.

3 W ramach kontroli podatkowej przeprowadzonej u skarżącej kontroler przyjął, że straty wynikające z prowadzenia basenu w ramach własnej działalności należy uznać za ukryte wypłaty zysków (zwane dalej „UWZ”). Wprawdzie Finanzamt (urząd podatkowy) będący drugą stroną postępowania w pierwszej instancji i drugą stroną postępowania rewizyjnego zgodził się co do zasady z ustaleniami kontrolera, jednak uznał, że wymienione wyżej straty nie stanową UWZ, lecz niepodlegające odliczeniu wydatki operacyjne i wydał w dniu 15 grudnia 2011 r. stosowne decyzje podatkowe.

DOKUMENT ROBOCZY

4 Sprzeciwy wniesione od tych decyzji pozostały w znacznej mierze bezskuteczne. W wydanej w dniu 30 kwietnia 2013 r. decyzji w sprawie sprzeciwów straty wynikające z prowadzenia basenu w ramach własnej działalności w wysokości […] EUR (2002) i […] EUR (2003) zostały uwzględnione jako niepodlegające odliczeniu wydatki operacyjne. Wniesiona następnie skarga została oddalona jako bezzasadna przez Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern (sąd ds. finansowych kraju związkowego Meklemburgia-Pomorze Przednie, zwany dalej „FG") wyrokiem z dnia 22 czerwca 2016 r. Sąd ten ocenił jednak straty poniesione w latach, których dotyczy spór, jako UWZ na korzyść wspólnika skarżącej, miasta A.

5 Przeciwko temu wyrokowi jest skierowana rewizja skarżącej, w której podnosi ona naruszenie prawa materialnego.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

6 Spółka może podzielić swoje dochody jawnie zgodnie z przepisami prawa spółek lub w ukrytej formie. Ukryty podział dochodów jest kwalifikowany jako UWZ. Takie ukryte wypłaty nie mogą obniżać zysku i zgodnie z § 8 ust. 3 zdanie pierwsze KStG dodaje się je (ponownie) do dochodów spółki poza bilansem. Instytucja prawna UWZ służy temu, by uniemożliwiać uwarunkowane stosunkiem spółki, a tym samym niemające operacyjnego charakteru obniżenie dochodu spółki. W tym względzie § 8 ust. 3 zdanie drugie KStG reguluje jedynie skutki prawne, a nie przesłanki UWZ. Zostały one rozwinięte w orzecznictwie Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, zwanego dalej „BFH").

7 Zgodnie z orzecznictwem BFH przez UWZ w rozumieniu § 8 ust. 3 zdanie drugie KStG należy rozumieć w przypadku spółki kapitałowej zmniejszenie majątku, które jest uwarunkowane stosunkiem spółki. W większości rozstrzygniętych spraw w orzecznictwie przyjęto uwarunkowanie stosunkiem spółki, w przypadku gdy spółka kapitałowa przyznaje swojemu wspólnikowi korzyść majątkową, której nie przyznałaby osobie niebędącej wspólnikiem spółki przy zachowaniu staranności rzetelnego i sumiennego dyrektora zarządzającego.

8 BFH orzekł między innymi, że UWZ może mieć miejsce również wtedy, gdy spółka kapitałowa dokonuje bez odpowiedniego wynagrodzenia operacji, które leżą w interesie prywatnym jej wspólników i prowadzą do strat po stronie samej spółki.

9 W celu lepszego zrozumienia sprawy sąd odsyłający przedstawia także uwagi na temat form prowadzenia działalności gospodarczej przez gminy oraz ich możliwości łącznego ujmowania jednostek osiągających zyski i straty. Działalność gospodarcza gmin jest wykonywana z reguły w dwóch formach organizacyjnych. Z jednej strony, działalność ta może być prowadzona przez osobę prawną prawa publicznego za pośrednictwem indywidualnych tak zwanych „jednostek o charakterze gospodarczym" („Betriebe gewerblicher Art", zwanych dalej „JG"). W tym względzie za podatnika uważa się wprawdzie osobę prawną

DOKUMENT ROBOCZY

prawa publicznego, jednak ustalenie dochodów odbywa się zasadniczo oddzielnie dla jej poszczególnych JG. Z drugiej strony, osoby prawne prawa publicznego mogą skorzystać do celów prowadzenia przez nie działalności gospodarczej z formy prawnej spółki kapitałowej. Te spółki kapitałowe są określane jako tak zwane „spółki własne".

10 Kwestia, w jakim zakresie w przypadku JG z jednej strony, a spółek własnych z drugiej strony, jest możliwe łączne ujmowanie wielu indywidualnych jednostek – w szczególności jednostek osiągających duże zyski i generujących straty – jako jednej jednostki dla ustalenia dochodu w celach podatkowych, nie była uregulowana ustawowo przed wejściem w życie Jahressteuergesetz 2009, aczkolwiek była wielokrotnie przedmiotem orzeczeń sądowych.

11 Jeśli chodzi o kwestię obliczania i opodatkowywania zysku, to w przypadku JG następuje ono co do zasady oddzielnie dla każdej jednostki. Podlegający opodatkowaniu zysk danej JG nie może być zatem rozliczany ze stratami innej JG, aby obniżyć obciążenie podatkowe. Niemniej jednak judykatura i administracja finansowa rozwinęły i stosowały tak zwane „zasady łącznego ujmowania", zgodnie z którymi w wyjątkowych przypadkach zostało uznane do celów podatkowych połączenie organizacyjne kilku podobnych jednostek, jak również kilku określonych jednostek zaopatrzenia (dostarczających energię elektryczną, wodę, gaz lub ciepło) oraz jednostek zaopatrzenia i transportu w jedną JG, ponieważ wykonywana w nich działalność jest podporządkowana tej samej idei, to znaczy zaopatrywaniu ludności. Rzeczone „zasady łącznego ujmowania" zostały uregulowane ustawowo w odniesieniu do JG przez Jahressteuergesetz 2009 w § 4 ust. 6 KStG.

12 Kwestia tego, na jakich zasadach wiele różnych obszarów działalności gospodarczej osoby prawnej prawa publicznego może być łączonych w ramach spółki własnej w formie prawnej spółki kapitałowej, nie była jednolicie oceniana przez orzecznictwo i administrację finansową w okresie sprzed Jahressteuergesetz 2009.

13 W Jahressteuergesetz 2009, która zmieniła KStG, ustawodawca ustanowił po raz pierwszy przepisy ustawowe dotyczące traktowania pod względem podatkowym jednostek generujących stałe straty w ramach JG i spółek własnych należących do osób prawnych prawa publicznego. W przypadku spółek własnych na podstawie przepisów § 8 ust. 7 zdanie pierwsze pkt 2 KStG w nowym brzmieniu nie należy wyciągać skutków prawnych UWZ w odniesieniu do spółek kapitałowych, w których większość praw głosu mają bezpośrednio lub pośrednio osoby prawne prawa publicznego i wykazano, że wyłącznie ci wspólnicy ponoszą straty wynikające z operacji generujących stałe straty, jedynie z tego powodu, że wykonują one taką działalność przynoszącą stałe straty. Zgodnie z § 8 ust. 7 zdanie drugie KStG w nowym brzmieniu operacja generująca stałe straty ma miejsce, jeżeli działalność gospodarcza jest prowadzona bez wynagrodzenia pokrywającego koszty ze względów związanych z polityką w dziedzinie transportu, środowiska, spraw socjalnych, kultury, edukacji i zdrowia. Paragraf 34

DOKUMENT ROBOCZY

ust. 6 zdanie czwarte KStG w nowym brzmieniu stanowi, że nowe uregulowanie ma zastosowanie już do okresów poprzedzających rok 2009. Uregulowanie to zostało zatem uznane za mające zastosowanie również do lat 2002 i 2003, których dotyczy niniejszy spór.

14 Ponadto w § 8 ust. 9 KStG w nowym brzmieniu wprowadzono kompleksowe uregulowanie dla spółek własnych, którego celem jest, aby uprzywilejowane straty wynikające z operacji generujących stałe straty nie były potrącane z zysków pochodzących z takich sektorów działalności, które są uznawane za „niekwalifikujące się do łącznego ujmowania" z operacjami przynoszącymi stałe straty. W ten sposób w przypadku spółek własnych powinna zostać w rezultacie stworzona sytuacja odpowiadająca zasadom łącznego ujmowania uregulowanym w odniesieniu do JG w § 4 ust. 6 KStG w nowym brzmieniu. Ustawodawca nie nadał jednak przepisom § 8 ust. 9 KStG w nowym brzmieniu mocy wstecznej, w przeciwieństwie do przepisów § 8 ust. 7 KStG w nowym brzmieniu, lecz ma on zastosowanie dopiero od 2009 r. (§ 34 ust. 6 zdanie dziewiąte KStG w nowym brzmieniu).

Ocena sporu w świetle prawa krajowego

15 W przypadku strat poniesionych przez skarżącą w spornych latach podatkowych chodzi w pełnym zakresie o UWZ na rzecz miasta A jako jedynego wspólnika, które zwiększają dochód skarżącej. Uwarunkowanie stosunkiem spółki wynika z tego, że rzetelny i sumienny dyrektor zarządzający nie zrezygnowałby z żądania od wspólnika odpowiedniego wyrównania strat. Rzetelny i sumienny dyrektor zarządzający nie byłby skłonny do świadczenia usług, które jako takie spoczywają na jedynym wspólniku, i do zaakceptowania na stałe strat z tego tytułu.

16 Pozabilansowej korekcie UWZ stoi jednak na przeszkodzie wprowadzone na mocy Jahressteuergesetz 2009 nowe uregulowanie zawarte w § 8 ust. 7 zdanie pierwsze pkt 2 w związku ze zdaniem drugim KStG w nowym brzmieniu, w myśl którego nie należy wyciągać skutków prawnych UWZ w odniesieniu do spółek kapitałowych, w których większość praw głosu mają bezpośrednio lub pośrednio osoby prawne prawa publicznego i wykazano, że wyłącznie ci wspólnicy ponoszą straty wynikające z operacji generujących stałe straty, jedynie z tego powodu, że wykonuje on taką działalność przynoszącą stałe straty. Przesłanki określone w § 8 ust. 7 zdanie pierwsze pkt 2 w związku ze zdaniem drugim KStG w nowym brzmieniu są spełnione w niniejszej sprawie.

17 W przypadku zastosowania § 8 ust. 7 zdanie pierwsze pkt 2 w związku ze zdaniem drugim KStG w nowym brzmieniu straty wynikające z prowadzenia basenu mogą być rozliczane z wynikami innych gałęzi działalności skarżącej (zaopatrzenie w energię i wodę itd.). W rezultacie skarżąca ma więc możliwość rozliczania strat wynikających z prowadzenia basenu z innymi gałęziami działalności skarżącej (zaopatrzenie w energię i wodę itd.) i odpowiednio obniżenia jej zysków i tym samym obciążeń z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w latach podatkowych, których dotyczy spór.

DOKUMENT ROBOCZY

Ocena w świetle prawa Unii

18 Należy wyjaśnić, czy ta ulga podatkowa przewidziana w § 8 ust. 7 zdanie pierwsze pkt 2 w związku ze zdaniem drugim KStG w nowym brzmieniu stanowi pomoc państwa wchodzącą w zakres stosowania art. 107 ust. 1 TFUE, a zatem podlega zakazowi wprowadzenia w życie, o którym mowa w art. 108 ust. 3 TFUE, ponieważ została wprowadzona bez poszanowania wstępnego postępowania wyjaśniającego przewidzianego w art. 108 ust. 3 TFUE.

19 Kwestia ta ma znaczenie w niniejszej sprawie. Gdyby § 8 ust. 7 KStG w nowym brzmieniu stanowił pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, przepis ten nie miałby zastosowania zgodnie z art. 108 ust. 3 zdanie trzecie 3 TFUE do czasu wydania przez Komisję decyzji w sprawie zgodności rzeczonej ulgi podatkowej z rynkiem wewnętrznym. Postępowanie rewizyjne musiałoby zostać zawieszone do chwili wydania decyzji przez Komisję. Gdyby natomiast ulga podatkowa przewidziana w § 8 ust. 7 KStG w nowym brzmieniu nie stanowiła zakazanej pomocy, należałoby uchylić decyzję FG i uwzględnić skargę. Skarga rewizyjna wniesiona przez skarżącą byłaby zasadna. Skarżąca mogłaby skorzystać z ulgi podatkowej.

20 Zdaniem sądu odsyłającego w niniejszej sprawie ma miejsce pomoc państwa. Przedstawia on w tym względzie następujące uwagi.

21 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uznanie danego środka krajowego za „pomoc państwa" w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga spełnienia następujących przesłanek (zob. wyrok z dnia 19 września 2018 r., A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, pkt 19).

22 Po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub interwencja przy użyciu zasobów państwowych, która pośrednio lub bezpośrednio sprzyja przedsiębiorstwom lub którą należy uznać za korzyść gospodarczą, jakiej przedsiębiorstwo będące beneficjentem nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych (wyrok z dnia 9 października 2014 r., Ministerio de Defensa i Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, pkt 21).

23 Ulga podatkowa przewidziana w § 8 ust. 7 zdanie pierwsze pkt 2 w związku ze zdaniem drugim KStG w nowym brzmieniu stanowi taką korzyść. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pojęcie pomocy obejmuje w tym względzie nie tylko świadczenia pozytywne, lecz również interwencje, które w różnej formie zmniejszają obciążenia, jakim zazwyczaj podlega budżet przedsiębiorstwa, i które tym samym, nie będąc subwencjami w ścisłym znaczeniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki (zob. na przykład wyrok z dnia 3 marca 2005 r., Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, pkt 36). Tak jest w niniejszej sprawie, ponieważ na podstawie § 8 ust. 7 w związku z § 34 ust. 6 zdanie czwarte KstG w nowym brzmieniu umożliwia się skarżącej dokonanie z mocą wsteczną pozabilansowej korekty bieżących strat operacyjnych wynikających z prowadzenia basenu.

DOKUMENT ROBOCZY

24 W niniejszej sprawie taka korzyść nie miałaby miejsca, gdyby interwencja państwa mogła zostać uznana za rekompensatę z tego tytułu, że skarżąca wykonuje przez prowadzenie basenu ewentualnie (również) zobowiązania z zakresu usług publicznych. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału subwencje publiczne, które są przyznawane przedsiębiorstwom wyraźnie zobowiązanym do świadczenia usług publicznych w celu zrekompensowania kosztów wynikających z wykonania tych zobowiązań, nie są objęte zakresem art. 107 ust. 1 TFUE (zob. wyrok z dnia 24 lipca 2003 r., Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, EU:C:2003:415). W tym celu muszą zostać spełnione przesłanki określone w wyroku Altmark Trans.

25 Powyższe przesłanki są sprawdzane przez sąd odsyłający. Jego zdaniem § 8 ust. 7 zdanie drugie KStG w nowym brzmieniu ich jednak nie spełnia. Przepis ten wymienia jedynie w sposób ogólny kilka względów interesu ogólnego przemawiających za uprzywilejowaniem operacji generujących stałe straty. Nie można jednak stwierdzić jasnej definicji zobowiązań z zakresu usług publicznych, podobnie jak parametrów, na podstawie których jest obliczana rekompensata, aby uniknąć sytuacji, w której przysparza ona gospodarczej korzyści uprzywilejowującej przedsiębiorstwo, któremu jest przyznawana, w porównaniu z konkurującymi z nim przedsiębiorstwami.

26 Ponadto sąd odsyłający jest zdania, że również tak zwane wyłączenie sektorowe na podstawie art. 106 ust. 2 TFUE nie może wykluczyć istnienia korzyści. Zgodnie z art. 106 ust. 2 TFUE rekompensata przyznana przez państwo w zamian za świadczenie usług w interesie ogólnym może, pod pewnymi warunkami, być zgodna z rynkiem wewnętrznym. Pomimo istniejących różnic między brakiem pomocy w świetle tak zwanego orzeczenia Trybunału w sprawie Altmark i zgodnością pomocy w świetle art. 106 ust. 2 TFUE należy tymczasem przyjąć w znacznej mierze identyczne badanie pod względem prawnym przesłanek dopuszczalnej zapłaty rekompensaty (zob. wyrok Sądu z dnia 12 lutego 2008 r., BUPA i in./Komisja, T-289/03, EU:T:2008:29).

27 Po drugie, art. 107 ust. 1 TFUE zakazuje pomocy, która może wpływać na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Pomoc przyznana przez państwo członkowskie ma wpływ na wewnątrzwspólnotową wymianę handlową w szczególności wtedy, gdy wzmacnia ona pozycję przedsiębiorstwa w stosunku do innych przedsiębiorstw konkurencyjnych w tej wymianie handlowej (zob. wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r., Cassa di Risparmio di Firenze i in., C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 141 i przytoczone tam orzecznictwo). Poza tym nie jest konieczne, aby uprzywilejowane przedsiębiorstwo uczestniczyło w wewnątrzwspólnotowej wymianie handlowej.

28 Powyższe przesłanki są spełnione w niniejszej sprawie. Odstąpienie od pozabilansowej korekty UWZ wzmacnia komunalne spółki własne pod względem finansowym. Możliwość otwarcia przez potencjalnych konkurentów z innych państw członkowskich w Niemczech basenu podobnego do prowadzonego przez skarżącą zostaje w ten sposób znacznie ograniczona. Przede wszystkim jednak

DOKUMENT ROBOCZY

należy uwzględnić w tym kontekście, że odstąpienie od pozabilansowej korekty UWZ stwarza możliwość odliczenia bieżących strat przy ustalaniu dochodów spółki od zysków z innych obszarów działalności (np. zaopatrzenia w energię i wodę itp.). Te obszary działalności zostają w każdym razie wzmocnione pod względem finansowym poprzez możliwość odliczenia strat. Potencjalna sytuacja konkurencji z transregionalnymi dostawcami prywatnymi z tych obszarów działalności jest oczywista. Stąd też nie miałoby znaczenia, gdyby prowadzenie basenu ewentualnie stanowiło w sprawie, której dotyczy spór, wyłącznie lokalną działalność gospodarczą.

29 Po trzecie, środek musi przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Ocena selektywności wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego dany środek krajowy może sprzyjać „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów" w porównaniu z innymi, znajdującymi się, w świetle celu przyświecającego temu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej i tym samym poddanymi odmiennemu traktowaniu, które może zostać zasadniczo uznane za dyskryminacyjne (zob. wyroki z dnia 21 grudnia 2016 r.: Komisja/World Duty Free Group i in., C-20/15 P i C-21/15 P, EU:C:2016:981, pkt 54; Komisja/Aer Lingus, C-164/15 P i C-165/15 P, EU:C:2016:990, pkt 51).

30 Do uznania środka podatkowego za „selektywny" w pierwszej kolejności konieczne jest zidentyfikowanie i zbadanie systemu podatkowego, który jest powszechny lub „normalny" w danym państwie członkowskim. Następnie konieczne jest wykazanie, że dany środek stanowi odstępstwo od owego powszechnego systemu, jako że wprowadza on zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego temu powszechnemu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., Komisja/World Duty Free Group, EU:C:2016:981, pkt 57).

31 W niniejszej sprawie § 8 ust. 7 zdanie pierwsze pkt 2 w związku ze zdaniem drugim KStG w nowym brzmieniu odbiega w przypadku spółek własnych osoby prawnej prawa publicznego od ogólnych zasad pozabilansowej korekty UWZ przewidzianej w § 8 ust. 3 zdanie drugie ustawy KStG, w sytuacji gdy spółki te nadal prowadzą działalność ze względów interesu ogólnego, mimo że ponoszą one z tytułu tej działalności stałe straty. Nowy system przewidziany w § 8 ust. 7 zdanie pierwsze pkt 2 w związku ze zdaniem drugim KStG w nowym brzmieniu przyznaje więc spółkom własnym osoby prawnej prawa publicznego możliwość odstąpienia od pozabilansowej korekty UWZ. W rezultacie stworzona została w ten sposób dla tych przedsiębiorstw możliwość odliczenia bieżących strat przy ustalaniu dochodów od zysków z innych obszarów działalności. Jeśli chodzi o zamierzony w ogólnej regulacji UWZ przewidzianej w § 8 ust. 3 zdanie drugie KStG cel, w świetle którego zmniejszenie aktywów uwarunkowane stosunkiem spółki nie powinno obniżać podstawy opodatkowania, to wszystkie spółki kapitałowe jako podmioty gospodarcze znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Chodzi tu zatem o przypadek selektywności sektorowej na

DOKUMENT ROBOCZY

korzyść niektórych przedsiębiorstw z sektora usług świadczonych w interesie ogólnym.

32 Po czwarte, środek musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału nie jest konieczne wykazywanie w tym kontekście rzeczywistego zakłócenia konkurencji, lecz jedynie zbadanie, czy pomoc może zakłócać konkurencję (zob. wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r., Cassa di Risparmio di Firenze i in., C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 140 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W niniejszej sprawie należy przyjąć, że § 8 ust. 7 zdanie pierwsze pkt 2 w związku ze zdaniem drugim KStG w nowym brzmieniu wpływa na konkurencję. W tym kontekście należy z kolei uwzględnić, że odstąpienie od pozabilansowej korekty UWZ stwarza dopiero możliwość odliczenia bieżących strat przy ustalaniu dochodu spółki od zysków z innych obszarów działalności (np. zaopatrzenia w energię i wodę, itp.), i tym samym zmniejszenia obciążenia podatkowego tych przynoszących zyski obszarów działalności. Potencjalna sytuacja konkurencji z transregionalnymi dostawcami z tych obszarów działalności jest oczywista.

34 Ponadto, zdaniem sądu odsyłającego, nie chodzi również o tak zwaną pomoc „de minimis”, która podlega rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. (Dz.U. 2006, L 379, s. 5). W myśl tego rozporządzenia pomoc finansowa, która nie przekracza całkowitej kwoty 200,000 EUR w okresie trzech lat, nie stanowi pomocy państwa, ponieważ nie ma ona znaczącego wpływu na konkurencję i wymianę handlową między państwami członkowskimi. Niezależnie od tego, że kwota ta może zostać przekroczona w przypadku niniejszego sporu, z orzecznictwa Trybunału wynika, że w przypadku gdy przepisy krajowe nie przewidują żadnego ograniczenia kwoty, którą może otrzymać indywidualne przedsiębiorstwo, już z tego względu nie jest objęte zasadą „de minimis” przewidzianą w komunikacie Komisji (zob. wyrok z dnia 3 marca 2005 r, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130).

35 Poza tym zdaniem sądu odsyłającego w niniejszej sprawie nie chodzi również o pomoc „istniejącą”, lecz o pomoc „nową” w rozumieniu art. 108 ust. 3 TFUE, która podlega w związku z tym zakazowi jej wprowadzenia w życie przewidzianym w art. 108 ust. 3 zdanie drugie TFUE.

36 W celu ustalenia, czy stanowisko prezentowane przez sąd odsyłający jest słuszne w niniejszej sprawie i czy rzeczywiście ma miejsce pomoc państwa, Trybunałowi zostaje przedłożone wyżej wymienione pytanie prejudycjalne.

DOKUMENT ROBOCZY