Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PRIITA PIKAMÄE
przedstawiona w dniu 25 maja 2023 r.[1]

Sprawa C-831/21 P

Fachverband Spielhallen eV,
LM
przeciwko

Komisji Europejskiej

Odwołanie – Pomoc państwa – Pojęcie pomocy – Korzyść – Selektywny charakter – Traktowanie pod względem podatkowym podmiotów prowadzących działalność w zakresie koncesjonowanych kasyn w Niemczech – Odrzucenie skargi przez Komisję

1. „Simul stabunt aut simul cadent” („Albo staną razem, albo razem upadną”) jest paremią, której autorstwo przypisuje papieżowi Piusowi XI, który miał wyrazić się w ten sposób w trakcie negocjacji podjętych w celu uregulowania stosunków między Kościołem rzymskokatolickim a dawnym Królestwem Włoch, które to negocjacje doprowadziły do podpisania w dniu 11 lutego 1929 r. traktatów laterańskich i konkordatu. Wyraża ona zdecydowany sprzeciw panującego papieża wobec woli nadania ostatecznego charakteru wyłącznie traktatom laterańskim i oddzielenia w ten sposób przeznaczania obu tych dokumentów.

2. W niniejszej sprawie do Trybunału zwrócono się w szczególności z pytaniem, czy taki związek istnieje między korzyścią a selektywnością, stanowiącymi przesłanki definiujące pojęcie „pomocy państwa”, w dziedzinie podatków. Gdyby tak było, zarzut podniesiony przed Sądem przeciwko dokonanej przez Komisję Europejską ocenie dotyczącej jednej z przesłanek należałoby koniecznie uznać za odnoszący się do drugiej z nich.

3. W swoim odwołaniu Fachverband Spielhallen eV i LM (zwane dalej „stroną wnoszącą odwołanie”) domagają się uchylenia postanowienia Sądu Unii Europejskiej z dnia 22 października 2021 r., Fachverband Spielhallen i LM/Komisja (T-510/20, zwanego dalej „zaskarżonym postanowieniem”, niepublikowanego), w 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) i SA.53552 (2019/C) (ex 2019/FC) – Traktowanie podatkowe operatorów publicznych kasyn w Niemczech i domniemana gwarancja dla operatorów publicznych kasyn w Niemczech (Dz.U. 2020, C 187, s. 80, zwana dalej „sporną decyzją”). W szczególności strona wnosząca odwołanie kwestionuje decyzję Sądu o niepoddawaniu ocenie jej argumentacji z uwagi na okoliczność, że nie ustosunkowała się ona do twierdzenia Komisji o braku korzyści w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

[1] Język oryginału: francuski.

Okoliczności powstania sporu i sporna decyzja

4. W dniu 22 marca 2016 r. strona wnosząca odwołanie, Fachverband Spielhallen eV – stowarzyszenie zawodowe 88 podmiotów prowadzących działalność w zakresie gry na automatach, i LM – podmiot prowadzący działalność w zakresie gry na automatach, wniosła do Komisji trzy skargi w przedmiocie traktowania pod względem podatkowym podmiotów prowadzących działalność w zakresie koncesjonowanych kasyn w Niemczech.

5. Trzecia z tych skarg dotyczyła w szczególności Spielbank-Gesetz NRW (ustawy o kasynach kraju związkowego Nadrenia Północna-Westfalia, zwanej dalej „ustawą o kasynach"), która obowiązywała w Nadrenii Północnej-Westfalii (Niemcy) do czasu jej zastąpienia w 2020 r. Na mocy tej ustawy Westdeutsche Spielbanken GmbH & Co. KG (zwana dalej „WestSpiel") była jedynym koncesjonariuszem kasyn w tym kraju związkowym.

6. 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 niepochodzące 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").

7. Ponadto art. 14 ustawy o kasynach stanowił, że roczny zysk wynikający z zeznania podatkowego podmiotów prowadzących działalność w zakresie koncesjonowanych 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, przepis ten przewidywał, że całość zysku miała być przekazywana temu krajowi związkowemu (zwana dalej „opłatą od zysków").

8. Opłata od zysków do wysokości jej części wynikającej z dochodów niepochodzących z gry podlegała z tytułu „kosztów transakcji w obrocie handlowym" niemniej jednak 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 „zaskarżonym środkiem") strona wnosząca odwołanie zakwestionowała w trzeciej skardze, zarzucając, że stanowiła ona pomoc państwa.

9. Po wymianie korespondencji ze stroną wnoszącą odwołanie 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 stosunku do strony wnoszącej odwołanie formalnego postępowania wyjaśniającego przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE.

10. W spornej decyzji Komisja stwierdziła, że dochody podmiotów prowadzących działalność w zakresie koncesjonowanych kasyn niepochodzące z gry podlegały, po pierwsze, normalnemu systemowi podatkowemu, a po drugie, podatkowi od zysków, który Komisja zakwalifikowała jako „podatek szczególny".

11. Komisja podniosła, że możliwość odliczenia rzeczonego podatku 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 to zasadami 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.

12. W dalszej części spornej decyzji Komisja kontynuowała analizę spornego środka w świetle argumentów podniesionych przez stronę wnoszącą odwołanie na etapie badania wstępnego.

13. W pierwszej kolejności Komisja zwróciła uwagę, że w swej argumentacji strona wnosząca odwołanie twierdziła 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). Natomiast zdaniem Komisji opłatę od zysków można uznać za specjalny podatek dochodowy. 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. W rzeczywistości według Komisji żaden przepis ogólny nie stał na przeszkodzie możliwości odliczenia szczególnej formy opodatkowania w postaci opłaty od zysków.

14. W drugiej kolejności Komisja odpowiedziała na argument strony wnoszącej odwołanie, 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 w szczególności, że przepis ten dotyczy ogólnych podatków od zysków i że nic nie wskazuje na to, iż ma on zastosowanie również do dodatkowego podatku szczególnego, takiego jak opłata od zysków, którego nie ponosi żaden inny podatnik oprócz podmiotów prowadzących działalność w zakresie koncesjonowanych kasyn i którego podstawa opodatkowania nie odpowiada dokładnie dochodom generowanym przez te kasyna.

15. W trzeciej kolejności, w odpowiedzi na inny argument strony wnoszącej odwołanie, 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.

16. 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.

17. 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 kwota tego szczególnego podatku była odliczana od podstawy opodatkowania innymi podatkami, nie mogła przysporzyć WestSpiel żadnej korzyści w porównaniu z normalnym systemem podatkowym.

18. W tym względzie Komisja stwierdziła, że w 2014 r. opłata od zysków wyniosła 82,02 mln EUR oraz że stawki podatku od dochodów z działalności gospodarczej i podatku dochodowego od osób prawnych wynosiły, odpowiednio, 17,7 % i 15,6 %. W związku z tym Komisja wskazała, że możliwość odliczenia tego podatku w granicach określonych w art. 14 ustawy o kasynach oznacza, że do tej kwoty nie stosuje się tych stawek opodatkowania. W konsekwencji całkowita kwota należna od WestSpiel z tytułu podatku od dochodów z działalności gospodarczej i podatku dochodowego od osób prawnych została obniżona o 27,3 mln EUR. Jednakże całkowite obciążenie podatkowe, jakie musiała ponieść WestSpiel, zostało jednocześnie zwiększone o kwotę znacznie wyższą, a mianowicie właśnie o kwotę 82,02 mln EUR, odpowiadającą podatkowi od zysków.

19. Komisja stwierdziła zatem w spornej decyzji, że korzyść, jaką miała odnieść WestSpiel z tytułu możliwości częściowego odliczenia opłaty od zysków od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych i podatku od dochodów z działalności gospodarczej, była w każdym razie niższa niż większe obciążenie wynikające z uiszczenia opłaty od zysków, która była szczególnym podatkiem obciążającym podmioty prowadzące działalność w zakresie koncesjonowanych kasyn, i w dalszym ciągu znacznie wyższa niż oba wspomniane podatki.

20. W przypisie 87 do spornej decyzji Komisja wyjaśniła, że w zakresie, w jakim podatek dochodowy od osób prawnych i podatek od dochodów z działalności gospodarczej są podatkami proporcjonalnymi, a podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem opartym na zasadzie progresji szczeblowej, korzyść podmiotów prowadzących działalność w zakresie koncesjonowanych kasyn wynikająca z obniżenia podstawy opodatkowania do wysokości części opłaty od zysków była niższa niż strata wynikająca z ciążącego na nich obowiązku uiszczenia tej opłaty.

Postępowanie przed Sądem i zaskarżone postanowienie

21. Pismem złożonym w sekretariacie Sądu w dniu 14 sierpnia 2020 r. strona wnosząca odwołanie wniosła skargę o stwierdzenie nieważności spornej decyzji.

22. Na poparcie skargi podniosła ona jeden zarzut, dotyczący naruszenia jej praw proceduralnych w związku z odmową wszczęcia przez Komisję formalnego postępowania wyjaśniającego przewidzianego w art. 108 ust. 2 TFUE, ponieważ instytucja ta nie była w stanie, po zakończeniu wstępnego etapu badania, przezwyciężyć wszystkich poważnych trudności, które według strony wnoszącej odwołanie napotkała.

23. Zdaniem Sądu jedyny powołany przez stronę wnoszącą odwołanie zarzut składał się w istocie z pięciu części.

24. W części pierwszej strona wnosząca odwołanie stwierdziła, że Komisja niesłusznie założyła, iż uważa ona opłatę od zysków za podatek. W części drugiej podniosła ona, że Komisja zakwalifikowała opłatę od zysków jako „podatek szczególny", błędnie uznając, że sposób, w jaki prawo krajowe kwalifikuje dany środek, nie jest decydujący. W trzeciej części strona wnosząca odwołanie zakwestionowała kryteria zastosowane przez Komisję w celu zakwalifikowania opłaty od zysków jako podatku. W czwartej części podniosła ona za pomocą szeregu argumentów, 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 dochodów z działalności gospodarczej. W piątej części strona wnosząca odwołanie przedstawiła argumenty przeciwko zawartemu w przypisie 77 do spornej decyzji

porównaniu opłaty od zysków do płatności specjalnych stosowanych wobec przedsiębiorstw, na przykład z tytułu zachowań antykonkurencyjnych, które zgodnie z prawem niemieckim podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania.

25. W pkt 48 i 57 zaskarżonego postanowienia Sąd uznał, że strona wnosząca odwołanie kwestionuje wyłącznie braki, jakimi miała być obciążona sporna decyzja, ponieważ miała ona negować selektywny charakter spornego środka, oraz z uwagi na fakt, że w decyzji tej Komisja nie zbadała wszystkich kryteriów dotyczących istnienia korzyści i selektywności. Natomiast Komisja starała się wykazać, po pierwsze, w odpowiedzi na argumenty strony wnoszącej odwołanie, że w niniejszej sprawie nie zachodziła zarzucana selektywność, a po drugie, że brak było korzyści gospodarczej, niezależnie od selektywności środka.

26. W pkt 58 zaskarżonego postanowienia Sąd zwrócił uwagę, że strona wnosząca odwołanie nie zakwestionowała 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 podmiotowi prowadzącemu działalność w zakresie koncesjonowanych kasyn, 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.

27. W pkt 60–66 zaskarżonego postanowienia Sąd zbadał jednak – dla celów wykazania istnienia korzyści wynikającej z możliwości odliczenia opłaty od zysków – znaczenie załączników do repliki opisujących różne „scenariusze opodatkowania”, których podstawą były informacje księgowe z lat 2014 i 2019. W tym względzie Sąd orzekł, że okoliczności wynikające z tych załączników nie mogą zostać uwzględnione w celu wykazania istnienia wspomnianej korzyści oraz że w każdym razie załączniki te zostały złożone po terminie i były niedopuszczalne.

28. Przypomniawszy w pkt 67 zaskarżonego postanowienia, że istnienie korzyści należy oceniać niezależnie od warunku dotyczącego selektywności, Sąd uznał w pkt 68 tego postanowienia, że strona wnosząca odwołanie w oczywisty sposób nie miała podstaw, by twierdzić, iż sporna decyzja naruszyła jej prawa proceduralne, ponieważ nie wykazała ona, że ocena informacji i dowodów, którymi dysponowała Komisja na etapie badania wstępnego spornego środka, powinna była wzbudzić wątpliwości i poważne trudności w ocenie tego, czy możliwość odliczenia opłaty od zysków stanowiła korzyść dla WestSpiel.

29. Wreszcie w pkt 71 zaskarżonego postanowienia Sąd doszedł do wniosku, że jedyny zarzut, a tym samym skargę w całości należy oddalić jako oczywiście pozbawione podstawy prawnej.

Żądania stron

30. Strona wnosząca odwołanie wnosi do Trybunału o:

– uchylenie zaskarżonego postanowienia;

– stwierdzenie nieważności spornej decyzji oraz

– obciążenie Komisji kosztami postępowania.

31. Komisja wnosi do Trybunału o:

– oddalenie odwołania oraz

– obciążenie strony wnoszącej odwołanie kosztami postępowania.

W przedmiocie odwołania

Podsumowanie argumentacji stron

32. W uzasadnieniu odwołania strona je wnosząca podnosi jeden zarzut, w którym twierdzi zasadniczo, że Sąd, oddalając jej skargę z uwagi na fakt, iż sporna środek nie mógł przysporzyć jakiejkolwiek korzyści, naruszył prawo poprzez stosowanie przesłanek sine qua non kwalifikacji środka jako pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Gdyby Sąd nie popełnił takiego naruszenia i stwierdził tym samym istnienie korzyści, byłby on również zobowiązany zbadać, czy korzyść ta jest selektywna pod względem materialnym, a tym samym mógłby dojść do wniosku, że tak właśnie jest.

33. Jak zresztą przyznał Sąd w pkt 52 zaskarżonego postanowienia, przesłanki dotyczące korzyści i selektywności należy zbadać łącznie.

34. W tym względzie strona wnosząca odwołanie przypomina, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem krajowy środek podatkowy może zostać uznany za selektywny wyłącznie po przeprowadzeniu trzyetapowego badania, w ramach którego pierwszy etap zakłada określenie „normalnego" systemu podatkowego obowiązującego w danym państwie członkowskim. Z tej trzyetapowej metody badania przesłanki selektywności wynika, że aby móc stwierdzić brak korzyści, Sąd powinien był koniecznie rozpocząć od zdefiniowania „normalnego" systemu podatkowego.

35. Tymczasem zdaniem strony wnoszącej odwołanie kwestią sporną w postępowaniu w pierwszej instancji było właśnie to, czy – jak twierdziła Komisja w pkt 159 spornej decyzji – opłata od zysków przewidziana w § 14 ustawy o kasynach jest „podatkiem szczególnym", który może zostać odliczony od podstawy opodatkowania podatkiem od dochodów z działalności gospodarczej i podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie ogólnych zasad opodatkowania prawa niemieckiego.

36. 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 pkt 159 spornej decyzji.

37. Gdyby kwalifikacja opłaty od zysków jako „podatku szczególnego" była nieprawidłowa i gdyby, przeciwnie – jak podnosiła strona wnosząca odwołanie przed Sądem – opłata od zysków stanowiła przekazanie lub wypłatę zysków, możliwość odliczenia tej opłaty stanowiłaby odstępstwo od „normalnego" systemu podatkowego, a sporny środek miałby zatem charakter selektywny.

38. Strona wnosząca odwołanie wywodzi z tego, 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, ponieważ taka identyfikacja jest etapem niezbędnym do stwierdzenia istnienia lub nieistnienia korzyści.

39. Komisja odpowiada, że jedyny zarzut odwołania jest bezskuteczny, a w każdym razie całkowicie bezzasadny.

Ocena

40. Na wstępie należy krótko odnieść się do argumentu Komisji, zgodnie z którym jedyny zarzut w niniejszym odwołaniu opiera się na błędnym rozumieniu zaskarżonego postanowienia.

41. W tym względzie należy zauważyć, że uzasadnieniem oddalenia skargi przez Sąd nie był, jak twierdzi strona wnosząca odwołanie, brak korzyści, jakiej przysporzył sporny środek stwierdzony w spornej decyzji. Jak wynika w szczególności z pkt 58 tego postanowienia, oddalenie to zostało uzasadnione faktem, że strona wnosząca odwołanie nie podniosła w skardze żadnego zarzutu, który dotyczyłby istnienia tej korzyści. Zdaniem Sądu poprzestała ona na podważeniu stwierdzenia o braku selektywnego charakteru tego środka.

42. Sąd uznał w istocie, że nawet przy założeniu, iż przesłanka selektywności została spełniona, jak podnosiła strona wnosząca odwołanie przed Sądem, sporny środek nie może stanowić pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE ze względu na brak korzyści dla tych beneficjentów. W konsekwencji strona wnosząca odwołanie nie zdołała wykazać, że stwierdzenie braku pomocy przez Komisję było błędne.

43. Z odwołania wynika jednak, że strona wnosząca odwołanie zarzuca Sądowi brak analizy jej argumentów dotyczących selektywnego charakteru spornego środka. Gdyby Sąd zbadał i siłą rzeczy przyjął te argumenty, stwierdziłby również istnienie korzyści po stronie beneficjentów spornego środka. Zdaniem strony wnoszącej odwołanie zarówno przesłanka korzyści, jak i przesłanka selektywności w dziedzinie podatków zależą bowiem od tego, czy rzeczywiste opodatkowanie wynika z odstępstwa od „normalnego systemu podatkowego", a zatem przesłanki te należy zbadać łącznie.

44. Kwestia, czy te dwie przesłanki powinny być przedmiotem takiej łącznej oceny, jeżeli dany środek ma charakter podatkowy, stanowi sedno niniejszej sprawy.

45. W tym celu należy wziąć pod uwagę podstawę wnioskowania Sądu zawartą w pkt 49–53 zaskarżonego postanowienia.

46. Przede wszystkim Sąd stwierdził, że wymóg selektywności wynikający z art. 107 ust. 1 TFUE „należy wyraźnie odróżnić od jednoczesnego ustalenia istnienia korzyści gospodarczej", ponieważ w przypadku stwierdzenia przez Komisję istnienia korzyści Komisja jest zobowiązana wykazać ponadto, że korzyść ta przysparza zysku jednemu lub kilku konkretnym przedsiębiorstwom.

47. Następnie Sąd uznał, że w dziedzinie podatków przesłanki korzyści i selektywności „można zbadać łącznie", ponieważ obie „wymag[ają] wykazan[ia], że kwestionowany środek podatkowy prowadzi do zmniejszenia kwoty podatku, który normalnie byłby należny od beneficjenta środka na podstawie zwykłego systemu podatkowego ", jak miało to miejsce w wyroku z dnia 12 maja 2021 r., Luksemburg i in./Komisja (T-516/18 i T-525/18, EU:T:2021:251)

48. Sąd uznał z jednej strony, że okoliczność ta nie oznacza jednak, iż istnienie korzyści „można lekceważyć", a z drugiej strony, że okoliczności faktyczne niniejszej sprawy różnią się od stanu faktycznego sprawy, w której zapadł wyrok Luksemburg/Komisja [2].

49. Wnioskowanie Sądu zawarte w tym fragmencie zaskarżonego postanowienia można moim zdaniem streścić w następujący sposób. Po pierwsze, Sąd wydaje się uważać, że *zgodnie z ogólną zasadą* mającą zastosowanie również w dziedzinie podatków badanie dotyczące istnienia korzyści nie może zbiegać się z badaniem selektywnego charakteru. Po drugie, Sąd wydaje się wskazywać, że *w niektórych przypadkach z dziedziny podatków* te dwie przesłanki mogą być przedmiotem jednej i tej samej analizy ze względu na to, że obie te przesłanki wymagają zbadania, czy dany środek skutkuje zmniejszeniem obciążenia podatkowego, jakie normalnie musiałby ponieść beneficjent.

50. Taki pogląd na relację pomiędzy badaniem korzyści a badaniem selektywności w dziedzinie podatków jest moim zdaniem błędny.

51. Na wstępie należy przypomnieć, że aby móc uznać taki środek za selektywny, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Komisja powinna przeprowadzić trzyetapową analizę. W szczególności Komisja jest zobowiązana najpierw określić ramy odniesienia, a mianowicie „normalny" system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim, a następnie sprawdzić, czy środek podatkowy wprowadza zróżnicowanie między podmiotami gospodarczymi znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celu realizowanego przez ramy odniesienia. W przypadku odpowiedzi twierdzącej dane państwo członkowskie ma jedynie możliwość wykazania na trzecim etapie, że środek ten jest uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą ram odniesienia. Innymi słowy, kwestia, czy badany środek podatkowy ma charakter selektywny, zależy od uprzedniego określenia ram odniesienia, co oznacza, że błąd popełniony na etapie ustalania nieuchronnie powoduje wadliwość całej analizy selektywności [3].

52. W kontekście niniejszej sprawy należy stwierdzić, że również zgodnie z orzecznictwem określenie ram odniesienia dla celów oceny selektywności „ma większe znaczenie w przypadku krajowych środków podatkowych, ponieważ istnienie korzyści gospodarczej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE może zostać stwierdzone jedynie w porównaniu z tak zwanym opodatkowaniem »normalnym«" [4].

53. Ponieważ Trybunał wyraźnie dostrzega związek między pojęciem „korzyści" a pojęciem „selektywności" [5], ustalenie to stanowi niezbędną przesłankę oceny nie tylko selektywnego charakteru środka podatkowego, ale również istnienia korzyści. Tak jak ocena selektywności w dziedzinie podatków wymaga zidentyfikowania ewentualnego nieuzasadnionego nierównego traktowania, tak – w sytuacji odwrotnej – podstawą oceny mającej na celu stwierdzenie istnienia

[2] Wyrok z dnia 12 maja 2021 r. (T-516/18 i T-525/18, EU:T:2021:251).

[3] Wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja (C-885/19 P i C-898/19 P, zwany dalej „wyrokiem Fiat Chrysler Finance Europe", EU:C:2022:859, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo).

[4] Wyrok Fiat Chrysler Finance Europe (pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).

[5] Jak wskazałem w pkt 54 mojej opinii w sprawie Fiat Chrysler Finance Europe przeciwko Komisji (C 885/19 P, EU:C:2021:1028)

jakiekolwiek korzyści jest „normalny” system podatkowy. W związku z tym istnienie zmniejszenia obciążeń podatkowych przedsiębiorstw korzystających z przedmiotowego środka musi oznaczać, że spełnione są przesłanki zarówno selektywności, jak i korzyści.

54. Wynika z tego, że badanie tych dwóch przesłanek należy przeprowadzić łącznie w dziedzinie podatków, *z jedynym wyjątkiem* – sytuacji, w której system pomocy przyznaje korzyść, której przyznanie zależy od wykonywania przez organy podatkowe szerokich uprawnień dyskrecjonalnych w odniesieniu do jej beneficjentów i warunków jej przyznania. W takim przypadku Trybunał potwierdził bowiem niedawno, że określenie ram odniesienia nie jest konieczne do dokonania oceny ich selektywności, ponieważ wykonywanie tych uprawnień dyskrecjonalnych w sposób nieunikniony faworyzuje beneficjentów systemu w stosunku do wszystkich innych przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej [6]. Oczywiste jest, że stosowanie systemu pomocy rozpatrywanego w niniejszej sprawie nie jest w żaden sposób uzależnione od wykonywania tych uprawnień dyskrecjonalnych.

55. Ponadto Trybunał wyjaśnił, że określenie ram odniesienia musi wynikać z obiektywnej analizy treści, struktury i konkretnych skutków norm mających zastosowanie na mocy prawa krajowego każdego państwa członkowskiego. Poza dziedzinami, w których prawo podatkowe Unii jest przedmiotem harmonizacji, ustalenie cech konstytutywnych podatku, które co do zasady określają ramy odniesienia, należy bowiem do zakresu swobodnego uznania tych państw [7].

56. W niniejszej sprawie bezsporne jest, że – jak stwierdził Sąd w głównych zarysach w pkt 47 i 48 zaskarżonego postanowienia – strona wnosząca odwołanie wyraźnie zakwestionowała w swoich pismach w pierwszej instancji prawidłowość oceny Komisji, zgodnie z którą to oceną sporny środek nie ma charakteru selektywnego, i wielokrotnie powołała się na „normalny” system podatkowy, aby wykazać, że środek ten stanowi odstępstwo od ogólnych zasad opodatkowania „normalnego” systemu podatkowego mających zastosowanie w danym państwie członkowskim, które stanowią podstawę badania selektywności.

57. Strona wnosząca odwołanie zasadniczo powtórzyła przed Sądem tezę, przedstawioną już na etapie badania wstępnego i odrzuconą przez Komisję w spornej decyzji, zgodnie z którą możliwość odliczenia opłaty od zysków od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub od osób prawnych oraz podatkiem od dochodów z działalności gospodarczej stanowi odstępstwo od „normalnego” systemu podatkowego obowiązującego w Niemczech. W szczególności strona wnosząca odwołanie utrzymywała, że zgodnie z ogólnymi zasadami opodatkowania „normalnego” systemu podatkowego opłata ta nie może zostać odliczona od podstawy opodatkowania tymi podatkami, ponieważ stanowi przekazanie lub wypłatę zysków, a nie „podatek szczególny”, tak jak został on opisany w spornej decyzji, i że nawet przy założeniu, iż rzeczony pobór stanowi podatek, nie może on zostać odliczony z tytułu „kosztów transakcji w obrocie handlowym”.

58. W pkt 10–12 zaskarżonego postanowienia Sąd powtórzył argumentację, za pomocą której w spornej decyzji Komisja odrzuciła ten argument na podstawie wykładni prawa niemieckiego, w szczególności § 4 ust. 5b ustawy o podatku dochodowym i § 10 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [8]. Nie zbadał on jednak argumentu strony wnoszącej odwołanie

[6] Zobacz w szczególności wyrok z dnia 2 lutego 2023 r., Hiszpania i in./Komisja (C-649/20 P, C-658/20 P i C-662/20 P, EU:C:2023:60, pkt 48, 68).

[7] Wyrok Fiat Chrysler Finance Europe (pkt 72, 73 i przytoczone tam orzecznictwo).

[8] Zobacz pkt 155–157 spornej decyzji.

kwestionującego prawidłowość takiej interpretacji w świetle niektórych zasad i przepisów niemieckiego prawa podatkowego, ponieważ taki argument odnosił się wyłącznie do selektywnego charakteru spornego środka.

59. Dokładniej rzecz ujmując, Sąd wskazał w pkt 48 zaskarżonego postanowienia, że strona wnosząca odwołanie zakwestionowała sporną decyzję wyłącznie w zakresie, w jakim decyzja ta zaprzeczyła selektywnemu charakterowi spornego środka, a w pkt 58 tego postanowienia, że strona wnosząca odwołanie nie zakwestionowała zawartego w pkt 159 i w przypisie 87 do spornej decyzji ustalenia, zgodnie z którym sporny środek nie mógł przysporzyć korzyści.

60. Podejście Sądu jest moim zdaniem sprzeczne z orzecznictwem przypomnianym w pkt 51–55 niniejszej opinii. Zgodnie z tym orzecznictwem badanie, jakie powinna przeprowadzić Komisja w celu stwierdzenia selektywności systemu pomocy o charakterze podatkowym, *zbiega się*, jeśli chodzi o określenie ram odniesienia (lub „normalnego" systemu podatkowego), z badaniem, które należy przeprowadzić w celu sprawdzenia, czy sporny środek skutkuje przyznaniem korzyści jego beneficjentom.

61. Tej interpretacji nie mogą podważyć przedstawione przez Komisję w jej pismach procesowych argumenty, które odwołują się do różnicy pojęciowej pomiędzy przesłankami korzyści i selektywności[9], nie próbując wyjaśnić, w szczególności poprzez odniesienie do orzecznictwa Trybunału, dlaczego w przypadku takim jak niniejszy przesłanki te powinny być analizowane oddzielnie.

62. Ponadto dodam, że gdyby Sąd przeanalizował argumentację strony wnoszącej odwołanie kwestionującą interpretację niemieckiego prawa podatkowego, przedstawioną przez Komisję w spornej decyzji, mógłby on uznać w stosownym przypadku, że określenie ram odniesienia stanowiących „normalny" system podatkowy, jakie wynika z tej decyzji, było błędne. Tymczasem taki błąd nieuchronnie pociągałby za sobą wadliwość nie tylko całej analizy selektywności, ale również analizy korzyści, ponieważ, jak wskazano wcześniej, „normalny" system podatkowy stanowi punkt odniesienia użyty w ramach oceny natury hipotetycznej mającej na celu sprawdzenie istnienia jakiejkolwiek korzyści gospodarczej. Tak więc wyciągnięty przez Sąd w pkt 68 zaskarżonego postanowienia wniosek, zgodnie z którym strona wnosząca odwołanie nie zdołała wykazać, że ocena informacji i dowodów, którymi dysponowała Komisja, powinna była wzbudzić wątpliwości i poważne trudności co do tego, że możliwość odliczenia opłaty od zysków stanowi korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, a zatem że w sposób oczywisty strona wnosząca odwołanie nie miała podstaw, by twierdzić, że sporna decyzja naruszyła jej prawa proceduralne, nie był uzasadniony.

63. W świetle powyższego jestem zdania, że Sąd naruszył prawo, uznając skargę wniesioną przez stronę wnoszącą odwołanie za oczywiście bezzasadną.

64. Wniosek ten nie może być sprzeczny, jak twierdzi w istocie Komisja w swoich pismach, z ograniczeniem wynikającym z zasady ne ultra petita, zgodnie z którą uprawnienie Sądu do orzekania jest ograniczone do kwestii, które zostały mu przedstawione przez strony. Zdaniem

[9] W tym celu Komisja przywołuje tytułem przykładu środek indywidualny, co do którego zakłada się, że jest selektywny, ale niekoniecznie wiąże się z przyznaniem korzyści, oraz środek uzasadniony charakterem lub ogólną strukturą ram odniesienia, który nie jest selektywny, ale może przynieść korzyść jego beneficjentowi. W tym względzie wystarczy zauważyć, po pierwsze, że sporny środek jest systemem pomocy, a po drugie, że ciężar dowodu na uzasadnienie charakteru i ogólnej struktury ram odniesienia spoczywa na państwach członkowskich, a zatem nie stanowi on koniecznej części przeprowadzonego przez Komisję badania selektywności [zob. wyrok z dnia 16 marca 2021 r., Komisja/Węgry (C-596/19 P, EU:C:2021:202, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo)].

Komisji Sąd nie mógł rozpatrywać kwestii istnienia korzyści bez naruszenia tej zasady, ponieważ zarzuty przedstawione przed Sądem przez stronę wnoszącą odwołanie wobec określenia ram odniesienia dotyczyły formalnie *samego* stwierdzenia braku selektywności spornego środka.

65. Jestem przekonany, że w argumencie tym pomylony został obowiązek Sądu ograniczenia się do przedmiotu skargi (petitum) z obowiązkiem Sądu udzielenia odpowiedzi na przedstawione mu zarzuty poprzez zastosowanie wszystkich istotnych przepisów prawa. Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że sąd Unii, który orzeka wyłącznie w przedmiocie żądań stron, do których należy wyznaczenie granic sporu, powinien, poza argumentami tych stron, stosować przepisy prawa istotne dla rozstrzygnięcia sporu w świetle przedstawionych mu okoliczności faktycznych. Sytuacja przeciwna mogłaby doprowadzić do konieczności wydania orzeczenia na podstawie błędnych przesłanek prawnych [10].

66. Niezależnie od tego, że zarzuty strony wnoszącej odwołanie dotyczyły wyłącznie oceny selektywności spornej decyzji, Sąd był zatem zobowiązany uznać, stosując orzecznictwo określone w wyroku Fiat Chrysler Finance Europe, że podważenie określenia ram odniesienia musi obejmować, oprócz badania selektywnego charakteru spornego środka, badanie dotyczące istnienia korzyści.

67. Z rozważań tych wynika również, że Sąd powinien był orzec w przedmiocie argumentacji przedstawionej przez stronę wnoszącą odwołanie, nawet jeśli nie zakwestionowała ona również zawartego w pkt 159 i w przypisie 87 do spornej decyzji ustalenia, zgodnie z którym sporny środek nie mógł przysporzyć korzyści jego beneficjentom, jak wskazał Sąd w pkt 48 zaskarżonego postanowienia.

68. W trosce o kompletność wywodu wydaje mi się, że należałoby wyjaśnić jeszcze jedną kwestię. Pragnę uściślić, że we wspomnianym pkt 159 i w rzeczonym przypisie 87 Komisja stwierdziła, iż możliwość odliczenia opłaty od zysków nie może przyznawać korzyści podmiotowi prowadzącemu działalność w zakresie koncesjonowanych kasyn takiemu jak WestSpiel, ponieważ obciążenie tego podmiotu z tytułu opłaty od zysków jest zawsze i nieuchronnie wyższe niż podatek należny od kwoty odpowiadającej tej opłacie.

69. Komisja porównała kwotę zapłaconą w 2014 r. z tytułu opłaty od zysków (82,02 mln EUR) z kwotą tej opłaty odliczoną od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub podatkiem dochodowym od osób prawnych i podatkiem od dochodów z działalności gospodarczej (27,3 mln EUR), i w związku z tym stwierdził, że korzyść ekonomiczna wynikająca z tej możliwości odliczenia została zrównoważona przez stale rosnące obciążenie związane z uiszczeniem wspomnianej opłaty właściwej dla podmiotów prowadzących działalność w zakresie koncesjonowanych kasyn.

70. Podstawą tej wykładi jest zaproponowana przez Komisję interpretacja wyroku Komisja/Fútbol Club Barcelona [11], z którą Sąd pośrednio się zgodził. Zgodnie z pkt 63 tego wyroku w celu zbadania poszczególnych elementów składających się na środek mogący zawierać pomoc państwa Komisja powinna wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności prawne lub faktyczne, z którymi środek ten jest powiązany, w szczególności wynikające z niego korzyści i obciążenia.

[10] Zobacz wyrok z dnia 20 stycznia 2021 r., Komisja/Printeos (C-301/19 P, EU:C:2021:39, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

[11] Wyrok z dnia 4 marca 2021 r. (C-362/19 P, EU:C:2021:169).

71. Moim zdaniem zasada ta w oczywisty sposób nie ma znaczenia w niniejszej sprawie. Wydaje mi się, że z wyroku tego wynika, iż w celu zbadania, czy spełnione zostały przesłanki pojęcia „pomocy państwa" – w tym korzyść – zyski i obciążenia wynikające z krajowego środka podatkowego należy uwzględnić jako konieczne konsekwencje *spornego środka podatkowego*.

72. Innymi słowy, te zyski i obciążenia powinny wynikać ze środka, którego skutek w postaci zmniejszenia obciążenia podatkowego beneficjentów w stosunku do „normalnego opodatkowania" jest przedmiotem sporu, a nie z połączenia tego środka z zasadami opodatkowania stanowiącymi „normalny" system podatkowy.

73. W niniejszej sprawie w ramach badania istnienia korzyści należy uwzględnić zyski i obciążenia wynikające z możliwości odliczenia opłaty od zysków, a nie połączenie tego środka z samą opłatą od zysków, ponieważ przynależność tej opłaty do „normalnego" systemu podatkowego nie budzi żadnych wątpliwości.

74. Jestem zatem przekonany, że gdyby wykładnia przedstawiona w pkt 69 niniejszej opinii została przyjęta, mogłaby ona odwrócić logikę leżącą u podstaw kontroli pomocy państwa w dziedzinie podatków, ponieważ pozwoliłaby państwom członkowskim na wyłączenie każdego środka podatkowego z możliwości zakwalifikowania go jako pomocy państwa poprzez wykazanie, że obciążenie podatkowe, któremu podlega dane przedsiębiorstwo, jest większe niż korzyść gospodarcza, jaką przedsiębiorstwo to osiąga w wyniku zastosowania tego środka.

75. Na tym etapie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 61 akapit pierwszy statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jeżeli Trybunał uchyla orzeczenie Sądu, zgodnie z propozycją zawartą w niniejszej opinii, może on wydać orzeczenie ostateczne w sprawie, pod warunkiem że stan postępowania na to pozwala, lub skierować sprawę do ponownego rozpoznania przez Sąd.

76. Jestem zdania, że w niniejszej sprawie Trybunał powinien przekazać niniejszą sprawę Sądowi, aby ten zbadał jedyny zarzut podniesiony przed nim przez stronę wnoszącą odwołanie.

77. Jak już wcześniej wspomniano, zarzut ten miał bowiem na celu zakwestionowanie, w świetle niektórych zasad i przepisów niemieckiego prawa podatkowego, prawidłowości interpretacji prawa krajowego dokonanej przez Komisję w ramach określania ram odniesienia stanowiących „normalny" system podatkowy. Z orzecznictwa Trybunału wynika jednak, że kontrola dokonanej przez Komisję interpretacji mającego zastosowanie prawa krajowego stanowi w tym kontekście *ocenę okoliczności faktycznych*, a zatem może zostać zbadana przez Trybunał w ramach odwołania jedynie w celu ustalenia, czy doszło do przeinaczenia tego prawa krajowego [12]. Pragnę zauważyć, że żaden argument mający na celu stwierdzenie takiego przeinaczenia nie został podniesiony przez stronę wnoszącą odwołanie w ramach niniejszego odwołania.

Wnioski

78. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał uchylił postanowienie Sądu Unii Europejskiej z dnia 22 października 2021 r., Fachverband Spielhallen i LM/Komisja (T-510/20), i przekazał sprawę Sądowi do ponownego rozpoznania w przedmiocie jedynego zarzutu podniesionego przed nim przez Fachverband Spielhallen eV i LM.

[12] Wyrok Fiat Chrysler Finance Europe (pkt 82 i przytoczone tam orzecznictwo).