

PRESUDA OP?EG SUDA (deveto vije?e)

4. velja?e 2016. (*)

„Državne potpore – Njema?ko porezno zakonodavstvo u vezi s prijenosom gubitaka u budu?e porezno razdoblje (Sanierungsklausel) – Odluka o proglašenju potpore nespojivom s unutarnjim tržištem – Tužba za poništenje – Osobni utjecaj – Dopuštenost – Pojam državne potpore – Selektivnost – Narav i struktura poreznog sustava“

U predmetu T-287/11,

Heitkamp BauHolding GmbH, sa sjedištem u Herneu (Njema?ka), koji su zastupali W. Niemann, M. Kiera-Nöllen i S. Geringhoff, a potom W. Niemann, S. Geringhoff i P. Dodos, odvjetnici,

tužitelj,

kojeg podupire

Savezna Republika Njema?ka, koju zastupaju T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,

intervenijent,

protiv

Europske komisije, koju su zastupali R. Lyal, T. Maxian Rusche i M. Adam, a potom R. Lyal, T. Maxian Rusche i C. Egerer, u svojstvu agenata,

tuženika,

povodom zahtjeva za poništenje Odluke Komisije 2011/527/EU od 26. sije?nja 2011. o državnoj potpori C 7/10 (ex CP 250/09 i NN 5/10) koju je Njema?ka dodijelila na temelju sanacijske klauzule propisane Zakonom o porezu na dobit (KStG, Sanierungsklausel) (SL L 235, str. 26.),

OP?I SUD (deveto vije?e),

u sastavu: G. Berardis, predsjednik, O. Czúcz i A. Popescu (izvjestitelj), suci,

tajnik: K. Andová, administratorica,

uzimaju?i u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 8. srpnja 2015.,

donosi sljede?u

Presudu

Nacionalni pravni okvir

Pravilo o prijenosu gubitaka

1 U Njema?koj, gubici ostvareni tijekom jednog poreznog razdoblja mogu na temelju ?lanka 10.d stavka 2. Einkommensteuergesetza (Zakon o porezu na dohodak) biti preneseni u budu?a porezna razdoblja, što zna?i da gubici o kojima je rije? mogu biti odbijeni od oporezivog dohotka u

sljedećim razdobljima (u daljnjem tekstu: pravilo o prijenosu gubitaka).

2 Na temelju §18. stavka 1. Körperschaftsteuergesetz (Zakon o porezu na dobit, u daljnjem tekstu: KStG), pravilo o prijenosu gubitaka primjenjuje se i na poduzetnike koji su obveznici poreza na dobit.

Pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka

3 Mogućnost prijenosa gubitaka vodila je do stjecanja, isključivo radi porezne uštede, „društava ljuštura“, to jest poduzetnika koji su već određeno vrijeme u potpunosti prestali obavljati gospodarsku djelatnost, ali su i dalje raspolagali pravom na prijenos gubitaka (transakcije zvane „Mantelkauf“).

4 Kako bi spriječio stjecanje „društava ljuštura“, njemački zakonodavac je 1997. uveo §18. stavak 4. KStG-a (u daljnjem tekstu: staro pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka). Ta je odredba prijenos gubitaka ograničavala na poduzetnike koji su pravno i gospodarski bili identični onima koji su ostvarili gubitke. Prema toj odredbi, društva se nisu smatrala identičnim ako je bilo preneseno više od polovine udjela u društvu kapitala i ako je društvo kapitala nastavilo ili ponovo pokrenulo svoju djelatnost s pretežno novim obrtnim kapitalom.

5 Međutim, staro pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka propisivalo je iznimku navedenu u §18. stavku 4. trećoj rečenici KStG-a, prema kojoj gospodarski identitet postoji i ne primjenjuje se pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka u slučaju „sanacije“ društva koje je bilo predmet stjecanja. To je bio slučaj u dvije situacije: s jedne strane, kada je novouloženi obrtni kapital služio jedino sanaciji poslovanja koje je prouzročilo preostali odbitak gubitaka i subjekt je nastavio poslovanje toga društva u sljedećih pet godina u usporedivom opsegu, prema ukupnoj slici njegove gospodarske situacije; s druge strane, kada je stjecatelj, umjesto da uložiti u obrtni kapital, nadoknadio gubitke koji su nastali društvu koje ih je zabilježilo.

6 Unternehmensteuerreformgesetzom (Zakon o reformi oporezivanja poduzetnika) je 2008. ukinuto staro pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka i u KStG je dodan novi §18. stavak 1. (u daljnjem tekstu: pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka). Ta odredba ograničava mogućnost prijenosa gubitaka u slučaju stjecanja 25 % ili više udjela u društvu (u daljnjem tekstu: štetno stjecanje udjela). Preciznije, nova odredba propisuje, kao prvo, da u slučaju prijenosa 25 % do 50 % upisanog kapitala, §18. stavak 1. KStG-a, prava sudjelovanja ili prava glasa u društvu unutar pet godina, pravo na prijenos neiskorištenih gubitaka prestaje razmjerno izvršenoj izmjeni izraženoj u postocima i, kao drugo, da se neiskorišteni gubici više ne mogu odbiti u slučaju prijenosa više od 50 % upisanog kapitala, §18. stavak 1. KStG-a, prava sudjelovanja ili prava glasa u društvu na stjecatelja.

7 Novo pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka u početku nije predviđalo nikakvu iznimku. Međutim, porezna tijela su u slučaju štetnog stjecanja udjela radi sanacije poduzetnika u teškoćama mogla dodijeliti oslobođenja od poreza iz razloga pravičnosti, primjenjujući odluku njemačkog ministra financija o sanaciji od 27. ožujka 2003. (u daljnjem tekstu: odluka o sanaciji).

Sanacijska klauzula

8 Njemačka vlada je u rujnu 2007. Bundestagu (donji dom saveznog parlamenta) predstavila nacrt zakona naziva „Zakon MoRaKG“ o modernizaciji općih uvjeta koji uređuju ulaganja u kapital koji je, među ostalim, propisivao iznimku od pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga

gubitka.

9 Nakon obavještanja o nacrtu zakona o kojemu je riječ u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a, Europska komisija je Odlukom 2010/13/EZ od 30. rujna 2009. o programu potpora C 2/09 (ex N 221/08 i N 413/08) koji Njemačka želi provesti kako bi modernizirala opće uvjete koji uređuju ulaganja u kapital (SL 2010., L 6, str. 32.) zabranila planiranu iznimku kvalificirajući je kao državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem.

10 U lipnju 2009. Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherungu (Zakon o zdravstvenom osiguranju u vezi sa sniženjem poreza u korist građana) dodan je članak 8.c stavak 1.a KStG-a (u daljnjem tekstu: sanacijska klauzula ili sporna mjera), prema kojem prijenos gubitaka ostaje i dalje moguć ako je stjecanje poduzetnika u teškoćama izvršeno u svrhe sanacije. Na temelju te klauzule, subjekt može izvršiti prijenos gubitaka i u slučaju štetnog stjecanja udjela pod sljedećim pretpostavkama:

(a) stjecanje udjela izvršava se radi sanacije društva;

(b) u trenutku stjecanja, poduzetnik je nesolventan ili prezadužen ili prijeto opasnost da će to postati;

(c) održane su bitne strukture poduzeća, a što pretpostavlja da:

– subjekt poštuje dogovor sklopljen između uprave i radničkog vijeća koji sadržava pravilo o zadržavanju radnih mjesta,

– ili je zadržano 80 % radnih mjesta (izračunanih na temelju zbroja prosječnih godišnjih plaća) tijekom pet prvih godina nakon stjecanja udjela,

– ili je unutar dvanaest mjeseci nakon stjecanja izvršen znatan priljev obrtnog kapitala ili su još uvijek naplativi dugovi otpušteni; smatra se da je izvršen znatan priljev ako novi obrtni kapital odgovara najmanje 25 % aktive prethodne poslovne godine; svi izdaci koje društvo kapitala izvrši unutar tri godine nakon priljeva novog obrtnog kapitala smanjuju vrijednost novog obrtnog kapitala;

(d) unutar pet godina nakon stjecanja udjela nije promijenjen gospodarski sektor;

(e) u trenutku stjecanja udjela poduzetnik nije prestao obavljati svoju djelatnost.

11 Sanacijska klauzula stupila je na snagu 10. srpnja 2009. s retroaktivnim učinkom od 1. siječnja 2008., odnosno istoga dana kada je na snagu stupilo i pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka.

Klauzule o skrivenim prijevama i o koncernu

12 U prosincu 2009. Wachstumsbeschleunigungsgesetzom (Zakon o jačanju gospodarskog rasta) s učinkom od 1. siječnja 2010. uvedene su dvije nove iznimke od pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka, odnosno, s jedne strane, članak 8.c stavak 1. peta rečenica KStG-a (u daljnjem tekstu: klauzula o koncernu) i, s druge strane, članak 8.c stavak 1. šesta rečenica KStG-a (u daljnjem tekstu: klauzula o skrivenim prijevama).

13 Klauzula o koncernu propisuje da se prijenosi gubitaka zadržavaju za sva restrukturiranja koja su izvršena isključivo unutar koncerna na čelu koje se nalazi samo jedna osoba ili samo jedno društvo koje drži 100 % dionica.

14 Klauzula o skrivenim prijevama propisuje da se prijenosi gubitaka zadržavaju u dijelu u

kojem prilikom štetnog stjecanja udjela ti gubici odgovaraju skrivenim pri?uvama obrtnog kapitala društva, podrazumijevaju?i pod „skrivenim pri?uvama“ iznos koji proizlazi iz razlike izme?u, s jedne strane, ukupnog vlastitog kapitala iskazanog u poreznom izra?unu dobiti i, s druge strane, vrijednosti dionica društva koja odgovara njegovu vlastitom kapitalu.

?injenice iz kojih proizlazi spor

15 Tužitelj, Heitkamp BauHolding GmbH, je društvo kojemu je od 2008. prijetila nesolventnost i trebalo je sanaciju.

16 Dana 20. velja?e 2009. društvo majka tužitelja, Heitkamp KG, otkupilo je dionice tužitelja kako bi spojilo dva društva.

17 Na dan transakcije o kojoj je rije?, tužitelj je ispunjavao pretpostavke potrebne za primjenu sanacijske klauzule, kao što proizlazi iz obvezuju?e obavijesti Finanzamta Herne (porezna uprava u Herneu) od 11. studenoga 2009. (u daljnjem tekstu: obvezuju?a obavijest).

18 Osim toga, tužitelj je 29. travnja 2010. od porezne uprave primio obavijest o djelomi?noj uplati o porezu na dobit za 2009. koja je uzela u obzir gubitke prenesene na temelju sanacijske klauzule.

19 Nakon Komisijine odluke da pokrene formalni istražni postupak (vidjeti to?ku 25. ove presude), njema?ko ministarstvo financija je dopisom od 30. travnja 2010. poreznoj upravi naložilo da više ne primjenjuje sanacijsku klauzulu.

20 Zbog toga je 27. prosinca 2010. obavijest o djelomi?noj uplati od 29. travnja 2010. zamijenjena novom obavijesti o djelomi?noj uplati o porezu na dobit za 2009. koja nije uzela u obzir sanacijsku klauzulu. Tužitelj je u sije?nju 2011. primio obavijesti o djelomi?noj uplati poreza na dobit za sljede?a porezna razdoblja te za druge poreze i pristojbe koje su tako?er zanemarile sanacijsku klauzulu.

21 Tužitelj je 1. travnja 2011. primio porezna rješenja o porezu na dobit i porezu na obavljanje djelatnosti za 2009. Zbog neprimjenjivanja sanacijske klauzule tužitelj nije mogao prenijeti gubitke koji su postojali na dan 31. prosinca 2008.

22 Porezna uprava je 19. travnja 2011. poništila obvezuju?u obavijest.

23 Savezna Republika Njema?ka je 22. srpnja 2011., sukladno zahtjevima pobijane odluke (vidjeti to?ku 34. ove presude), Komisiji dostavila popis poduzetnika koji su bili korisnici sporne mjere. Tužiteljevo ime nalazilo se na popisu me?u poduzetnicima za koje su poništene obvezuju?e obavijesti o primjeni sanacijske klauzule.

24 Tužitelj je podnio žalbu protiv navedenih obavijesti o djelomi?noj uplati i poreznih rješenja poreznoj upravi i nadležnim poreznim sudovima. Rješenjem od 1. kolovoza 2011. Finanzgericht Münster (porezni sud u Münsteru) naložio je odgodu izvršenja navedenih rješenja.

Upravni postupak

25 Dopisima od 5. kolovoza i 30. rujna 2009. Komisija je od Savezne Republike Njema?ke zatražila informacije o ?lanku 8.c KStG-a. Njema?ka tijela odgovorila su na taj zahtjev dopisima od 20. kolovoza i 5. studenoga 2009. Odlukom od 24. velja?e 2010. (SL C 90, str. 8., u daljnjem tekstu: odluka o pokretanju postupka) Komisija je u vezi s državnom potporom C 7/10 (ex NN 5/2010) pokrenula formalni istražni postupak propisan u ?lanku 108. stavku 2. UFEU-a.

26 Nakon objave odluke o pokretanju postupka u *Službenom listu Europske unije* 8. travnja 2010. zainteresirane strane pozvane su da podnesu svoja očitovanja. Njemačka tijela odgovorila su na taj poziv dopisom od 9. travnja 2010.

27 Održana su dva sastanka između Komisijinih službi i predstavnika Savezne Republike Njemačke, 9. travnja i 3. lipnja 2010. Potonja je 2. srpnja 2010. dostavila dodatne informacije. Komisija nije primila primjedbe od zainteresiranih strana.

Pobijana odluka

28 Komisija je 26. siječnja 2011. donijela Odluku 2011/527/EU o državnoj potpori C 7/10 (ex CP 250/09 i NN 5/10) koju je Njemačka dodijelila na temelju sanacijske klauzule propisane Zakonom o porezu na dobit („KStG, Sanierungsklausel“) (SL L 235, str. 26., u daljnjem tekstu: pobijana odluka).

29 Kao prvo, Komisija je sanacijsku klauzulu kvalificirala kao državnu potporu.

30 Prvo, Komisija je istaknula da je mogućnost koju je njemačka vlada dala određenim poduzetnicima da smanje svoje porezno opterećenje prijenosom gubitaka dovela do gubitka javnih prihoda te da je stoga bila dodijeljena iz državnih sredstava. Dodala je da je potpora bila dodijeljena na temelju zakona i da se stoga treba pripisati državi.

31 Drugo, smatrala je da je sanacijska klauzula uvela iznimku od opće norme koja je uspostavila pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka društava kojima su se promijenili dioničari. Navedena klauzula je stoga poduzetnicima koji su ispunjavali pretpostavke potrebne da je mogu iskoristiti mogla dati selektivnu prednost koja nije opravdana naravi ili općom strukturom sustava. Naime, prema mišljenju Komisije, sanacijskom klauzulom nastojale su se suzbiti poteškoće nastale zbog gospodarske i financijske krize, a što predstavlja cilj koji nije cilj poreznoga sustava.

32 Treće, Komisija je utvrdila da se sanacijska klauzula primjenjuje na sve njemačke gospodarske grane koje su prisutne na gotovo svim tržištima na kojima postoji tržišno natjecanje i razmjena među državama članicama. Slijedom toga, mjera je mogla utjecati na razmjenu među državama članicama i narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje. Osim toga, s obzirom na to da su svi poduzetnici – mogući korisnici – bili poduzetnici u teškoćama u smislu Smjernica o državnim potporama za sanaciju i restrukturiranje poduzeća u teškoćama (SL 2004., C 244, str. 2.), nijedan od njih nije dolazio u obzir za *de minimis* potpore u smislu Uredbe Komisije (EZ) br. 1998/2006 od 15. prosinca 2006. o primjeni članka 87. i 88. [UEZ-a] na *de minimis* potpore (SL L 379, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 3., str. 197.).

33 Kao drugo, Komisija je ispitala može li se mjera smatrati spojivom s unutarnjim tržištem i zaključila da potpore u korist određenih korisnika mogu biti odobrene u obliku iznosa ograničene potpore koja je spojiva s unutarnjim tržištem, u dijelu u kojem one ispunjavaju sve pretpostavke njemačkog programa potpora koji je bio odobren u smislu privremenog okvira Zajednice za državne potpore kojima se podupire pristup financiranju u trenutnoj financijskoj i gospodarskoj krizi (SL 2009., C 83, str. 1.). Nasuprot tomu, Komisija je isključila spojivost sanacijske klauzule s unutarnjim tržištem na temelju Smjernica za sanaciju i restrukturiranje poduzeća u teškoćama, Smjernica o državnim potporama s regionalnim ciljem za razdoblje 2007. – 2013. (SL 2006., C 54, str. 13.) i Smjernica o državnim potporama za zaštitu okoliša (SL 2008., C 82, str. 1.), kao i u pogledu članka 107. stavka 3. UFEU-a.

34 Kao treće, Komisija je Saveznoj Republici Njemačkoj naložila da poduzme sve potrebne

mjere da od korisnika vrati nezakonito dodijeljenu potporu. Osim toga, Savezna Republika Njemačka trebala je sastaviti popis poduzetnika koji su bili korisnici potpore od 1. siječnja 2008. Komisija je također precizirala da je godišnji datum dospelosti poreza na dobit relevantni datum na koji je dotična potpora bila stavljena na raspolaganje korisnicima i da iznos potpore koji treba biti vraćen treba izračunati temeljem se na poreznim prijavama dotičnih poduzetnika. Iznos potpore prema Komisijinu mišljenju odgovara razlici između iznosa poreza koji bi trebao biti plaćen da sanacijska klauzula nije bila primijenjena i onoga koji je stvarno uplaćen nakon njezine primjene.

35 Izreka pobijane odluke glasi kako slijedi:

„*Članak 1.*

Državna potpora koju je Njemačka povredom članka 108. stavka 3. [...] UFEU-a nezakonito dodijelila na temelju članka 8.c stavka 1.a [KStG-a] nije spojiva s unutarnjim tržištem.

Članak 2.

Pojedinačne potpore dodijeljene u okviru propisa navedenog u članku 1. spojive su unutarnjim tržištem na temelju članka 107. stavka 3. točke (b) UFEU-a, kako se tumači u Privremenom okviru Zajednice, pod uvjetom da iznos potpore ne prelazi 500 000 eura, da 1. srpnja 2008. korisnik nije bio poduzetnik u teškoćama te da su ispunjene sve druge pretpostavke propisane u točki 4.2.2. Privremenog okvira Zajednice i u odluci o odobrenju njemačkog programa potpore/potpore.

Članak 3.

Pojedinačne potpore dodijeljene u okviru propisa navedenog u članku 1. koje su – na dan na koji su dodijeljene – ispunjavale pretpostavke programa potpore/potpore koje je Komisija odobrila na pravnoj osnovi koja se razlikuje od one uspostavljene [Uredbom Komisije (EZ) br. 800/2008 od 6. kolovoza 2008. o ocjenjivanju određenih kategorija potpora sukladnima sa zajedničkim tržištem u primjeni članka 87. i 88. [UEZ-a] (Uredba o općem skupnom izuzeću) (SL L 214, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 159.)], Smjernicama o državnim potporama s regionalnim ciljem ili Okvirom Zajednice za državne potpore za istraživanje, razvoj i inovacije [(SL 2006., C 323, str. 1.)] i koje ne isključuju poduzetnike u teškoćama kao potencijalne korisnike, spojive su s unutarnjim tržištem do najveće vrijednosti intenziteta potpora koja se primjenjuje na tu vrstu potpore.

Članak 4.

1. Njemačka je dužna poništiti potporu iz članka 1.

2. Njemačka će od korisnika vratiti nespojive potpore koje su dodijeljene u okviru propisa iz članka 1.

[...]

Članak 6.

1. U roku od dva mjeseca od obavijesti o ovoj odluci, Njemačka dostavlja Komisiji sljedeće informacije:

(a) popis korisnika koji su primili potporu na temelju programa iz članka 1. i ukupni iznos potpore koji je svaki korisnik primio na temelju tog propisa;

[...]"

[neslužbeni prijevod]

Postupak i zahtjevi stranaka

36 Tužbom podnesenom tajništvu Op?eg suda 6. lipnja 2011. tužitelj je pokrenuo ovaj postupak.

37 Komisija je zasebnim aktom podnesenim tajništvu Op?eg suda 16. rujna 2011. istaknula prigovor nedopuštenosti na temelju ?lanka 114. stavka 1. Poslovnika Op?eg suda od 2. svibnja 1991. Tužitelj je svoja o?itovanja na taj prigovor podnio 20. listopada 2011.

38 Aktom podnesenim tajništvu Op?eg suda 29. kolovoza 2011. Savezna Republika Njema?ka podnijela je zahtjev za intervenciju u ovom predmetu u potporu zahtjevu tužitelja. Rješenjem od 5. listopada 2011. predsjednik drugog vije?a Op?eg suda dozvolio je tu intervenciju. Savezna Republika Njema?ka podnijela je svoj intervencijski podnesak, ograni?en na dopuštenost, a druge stranke su podnijele svoja o?itovanja o tome u dodijeljenim rokovima.

39 Budu?i da je sastav vije?a Op?eg suda izmijenjen, sudac izvjestitelj raspore?en je u osmo vije?e kojemu je stoga dodijeljen ovaj predmet.

40 Rješenjem od 30. sije?nja 2012. predsjednik osmog vije?a je na tužiteljev zahtjev naložio prekid postupka do 4. rujna 2012.

41 Budu?i da je sastav vije?a Op?eg suda izmijenjen, sudac izvjestitelj raspore?en je u deveto vije?e kojemu je stoga dodijeljen ovaj predmet.

42 Rješenjem Op?eg suda (deveto vije?e) od 21. svibnja 2014., odluka o prigovoru nedopuštenosti odgo?ena je do odluke o meritumu, sukladno ?lanku 114. stavku 4. Poslovnika od 2. svibnja 1991.

43 Komisija je 3. srpnja 2014. podnijela odgovor na tužbu. Tužitelj je 15. kolovoza 2014. podnio repliku, a Komisija 13. prosinca 2014. odgovor na repliku.

44 Savezna Republika Njema?ka je 21. kolovoza 2014. podnijela svoj intervencijski podnesak, a druge stranke svoja o?itovanja na njega u odre?enim rokovima.

45 U okviru mjera upravljanja postupkom propisanim ?lankom 64. Poslovnika od 2. svibnja 1991., Op?i sud (deveto vije?e) postavio je 19. svibnja 2015. pisana pitanja na koja su stranke odgovorile u odre?enim rokovima.

46 Izlaganja stranaka i njihovi odgovori na pitanja Op?eg suda saslušana su na raspravi održanoj 8. srpnja 2015.

47 Tužitelj, kojeg podupire Savezna Republika Njema?ka, od Op?eg suda zahtijeva da:

- odbije prigovor nedopuštenosti koji je istaknula Komisija;
- poništi pobijanu odluku;
- naloži Komisiji snošenje troškova.

48 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:

- tužbu odbaci kao nedopuštenu odnosno da je podredno odbije kao neosnovanu;
- naloži tužitelju snošenje troškova.

Pravo

Dopuštenost tužbe

49 U prilog svojem prigovoru nedopuštenosti, Komisija ističe da je ova tužba nedopuštena jer tužitelj nije dokazao niti da su ispunjene pretpostavke iz članka 263. stavka 4. UFEU-a niti da ima pravni interes.

Pravni interes u smislu članka 263. stavka 4. UFEU-a

50 Kao prvo, Komisija tužitelju osporava pravni interes u dijelu u kojem se pobijana odluka na njega ne odnosi osobno.

51 Komisija ističe da tužitelj nije stvarni korisnik pojedinačnih potpora dodijeljenih na temelju sanacijske klauzule, povrat kojih je ona naložila. Naime, porezni dug utvrđuje se pravno obvezujućim jedino poreznim rješenjem, u skladu s člankom 155. stavkom 1. njemačkog Poreznog zakonika.

52 Bez poreznog rješenja kojim je utvrđen njegov porezni dug primjenom sporne mjere, tužitelj se ne može pozivati na to da ona na njega osobno utječe, ni na temelju obavijesti o djelomičnoj uplati ni na temelju obvezujućih obavijesti. Također se ne može pozivati ni na svojstvo zainteresirane stranke u smislu članka 108. stavka 2. UFEU-a. Komisija u tom pogledu pravi razliku između nastanka porezne obveze i njezina dospelosti te ističe da bi jedino pravno obvezujuće utvrđenje smanjenja poreznoga duga poreznim rješenjem moglo poduprijeti tvrdnju o postojanju osobnog utjecaja na tužitelja.

53 U tim okolnostima pobijana odluka ne nalaže povrat potpore koja je tužitelju već dodijeljena nego ostavlja nacionalnoj upravi da izvede zaključke iz nespojivosti programa potpora s unutarnjim tržištem poreznim rješenjima. Potonja se mogu pobijati pred nacionalnim sudom, kao što se dogodilo u ovom slučaju, u kojem je Finanzgericht odgodio izvršenje poreznih rješenja o kojima je riječ.

54 Kao drugo, Komisija naglašava da tužba nije dopuštena ni na temelju treće pretpostavke iz članka 263. stavka 4. UFEU-a, s obzirom na to da pobijana odluka sadržava provedene mjere, to jest izradu poreznog rješenja.

55 Tužitelj, kojeg podupire Savezna Republika Njemačka, ističe da je tužba dopuštena.

56 Sukladno članku 263. stavku 4. UFEU-a „[s]vaka fizička ili pravna osoba može [...] pokrenuti postupke protiv akta koji je upućen toj osobi ili koji se izravno i osobno odnosi na nju te protiv regulatornog akta koji se izravno odnosi na nju, a ne podrazumijeva provedbene mjere.“

57 Uvodno treba podsjetiti na to da tužitelj nije adresat pobijane odluke i da je njezin jedini adresat Savezna Republika Njemačka.

58 Također treba istaknuti da, u dijelu u kojem članak 4. pobijane odluke obvezuje Saveznu Republiku Njemačku da poništi i od korisnika vrati potporu iz članka 1. navedene odluke, treba smatrati da se ta odluka izravno odnosi na tužitelja. Naime, dva kriterija izravnog utjecaja koji su

uspostavljeni sudskom praksom, odnosno, prvo, činjenica da akt o kojem je riječ mora izravno proizvoditi učinke na pravnu situaciju tužitelja i, drugo, činjenica da navedeni akt svojim adresatima koji su zaduženi za njezinu provedbu ne smije ostavljati nikakvu diskrecijsku ovlast, ispunjena su u ovom slučaju (vidjeti u tom smislu presudu od 17. rujna 2009., Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, Zb., EU:C:2009:556, t. 48. i navedenu sudsku praksu). Uostalom, Komisija u tom pogledu ne ističe nikakav prigovor.

59 S obzirom na to da je utvrđen izravan utjecaj na tužitelja, treba ispitati utječe li pobijana odluka na njega i osobno, a da pritom nije potrebno, u slučaju potvrdnog odgovora, ispitati je li pobijana odluka regulatorni akt koji ne podrazumijeva provedbene mjere.

60 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, subjekti koji nisu adresati neke odluke mogu tvrditi da se ta odluka osobno odnosi na njih samo ako na njih utječe zbog određenih osobina koje su im svojstvene ili zbog neke činjenične situacije koja ih razlikuje od bilo koje druge osobe, izdvajajući ih uslijed toga pojedinačno, poput osoba kojima je odluka upućena (presude od 15. srpnja 1963., Plaumann/Komisija, 25/62, Zb., EU:C:1963:17, str. 223.; od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, Zb., EU:C:2011:368, t. 52. i od 19. prosinca 2013., Telefónica/Komisija, C-274/12 P, Zb., EU:C:2013:852, t. 46.).

61 Stoga poduzetnik u načelu ne može podnijeti tužbu za poništenje Komisijine odluke kojom se zabranjuje neki sustav potpora ako se ta odluka na njega odnosi samo na temelju činjenice da pripada predmetnom sektoru i da je potencijalni korisnik navedenog sustava. Naime, takva odluka pokazuje se, u pogledu toga poduzetnika, kao mjera općeg dosega koja se primjenjuje na situacije koje su objektivno utvrđene i proizvodi obvezujuće pravne učinke u pogledu kategorije osoba koje su općenito i apstraktno određene (vidjeti presude od 29. travnja 2004., Italija/Komisija, C-298/00 P, Zb., EU:C:2004:240, t. 37. i navedenu sudsku praksu, i od 11. lipnja 2009., Acegas/Komisija, T-309/02, Zb., EU:T:2009:192, t. 47. i navedenu sudsku praksu). U tom pogledu mogućnost da se, s više ili manje točnosti, odredi broj ili čak identitet pravnih subjekata na koje se primjenjuje neka mjera ni u kojem slučaju ne znači kako treba smatrati da se ta mjera osobno odnosi na te subjekte sve dok se njezina primjena ostvaruje na temelju objektivnih pravnih ili činjeničnih okolnosti određenih u predmetnom aktu (presuda Telefónica/Komisija, t. 60. *supra*, EU:C:2013:852, t. 47.).

62 Nasuprot tomu, u slučaju kad odluka dotiče skupinu osoba koje su bile određene ili odredive u trenutku donošenja tog akta i prema kriterijima koji su svojstveni članovima skupine, ta se odluka može osobno odnositi na te osobe kao na dio uskoga kruga gospodarskih subjekata (presude od 17. siječnja 1985., Piraiki-Patraiki i dr./Komisija, 11/82, Zb., EU:C:1985:18, t. 31.; od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, Zb., EU:C:2006:416, t. 60., i Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, t. 58. *supra*, EU:C:2009:556, t. 54.).

63 S obzirom na tu sudsku praksu valja ispitati treba li s obzirom na njegovu činjeničnu i pravnu situaciju smatrati da pobijana odluka izravno utječe na tužitelja.

64 Uvodno, protivno tužiteljevim argumentima, treba isključiti da mu njegovo svojstvo „zainteresirane“ osobe u smislu članka 108. stavka 2. UFEU-a daje poseban status koji označava osobni utjecaj na njega, tim više jer nije koristio procesna prava koja iz toga proizlaze, osobito prava da podnese svoja optuživanja tijekom formalnog istražnog postupka (vidjeti u tom smislu presudu od 13. prosinca 2005., Komisija/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, Zb., EU:C:2005:761, t. 37.).

65 Što se tiče osobnog utjecaja u smislu presude Plaumann/Komisija, t. 60. *supra* (EU:C:1963:17), treba istaknuti da je situacija u kojoj se nalazi tužitelj obilježena niže navedenim elementima.

66 Prvo, u trenutku zaključenja poreznog razdoblja u 2009. – i time prije Komisijina pokretanja postupka – tužitelj je na temelju njemačkog propisa imao pravo prijenosa svojih gubitaka jer su bile ispunjene pretpostavke propisane sanacijskom klauzulom.

67 Drugo, tijekom 2009. tužitelj je ostvario oporezivu dobit od koje je mogao odbiti gubitke prenesene na temelju sanacijske klauzule.

68 Te okolnosti potvrdila je njemačka porezna uprava obvezujući obavijesti i obavijesti o djelomičnoj uplati poreza na dobit za 2009. koje su uzele u obzir gubitke prenesene na temelju sanacijske klauzule (vidjeti točke 17. i 18. ove presude). Osim toga, činjenica primanja obvezujući obavijesti dovela je potom do upisa tužiteljeva imena na popis koji su njemačka tijela dostavila Komisiji na temelju članka 6. stavka 1. točke (b) pobijane odluke.

69 Stoga je primjenom njemačkog propisa bilo izvjesno da je u trenutku zatvaranja poreznog razdoblja u 2009. tužitelj ostvario uštedu poreza, a što je, uostalom, mogao precizno odrediti. Naime, s obzirom na to da njemačka tijela nisu raspolagala nikakvom marginom prosudbe u pogledu primjene sporne mjere, ostvarenje navedene uštede poreza na temelju pravila za primjenu poreznog sustava plaćanjem sniženog poreza bilo je samo pitanje vremena. Tužitelj je stoga raspolagao steženim pravom na primjenu te porezne uštede – koje su prije donošenja odluke o pokretanju postupka a potom pobijane odluke potvrdila njemačka tijela – koje bi se bez tih odluka ostvarilo izdavanjem poreznog rješenja koje bi dopuštalo prijenos gubitaka i posljedični upis prijenosa u njegovu bilancu. Zbog toga su je njemačka tijela i Komisija lako mogle odrediti.

70 Stoga se ne može smatrati da pobijana odluka na tužitelja utječe jedino zbog njegove pripadnosti sektoru o kojem je riječ i njegova statusa potencijalnog korisnika nego ga, naprotiv, treba smatrati dijelom zatvorenog kruga gospodarskih subjekata koji su bili određeni ili barem lako određivi u trenutku donošenja pobijane odluke, u smislu presude Plaumann/Komisija, t. 60. *supra* (EU:C:1963:17) (također vidjeti analogijom presude Belgija i Forum 187/Komisija, t. 62. *supra*, EU:C:2006:416, t. 63.; Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, t. 58. *supra*, EU:C:2009:556, t. 57.; Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija, t. 60. *supra*, EU:C:2011:368, t. 56.; od 27. veljače 2014., Stichting Woonpunt i dr./Komisija, C-132/12 P, Zb., EU:C:2014:100, t. 59. do 61. i Stichting Woonlinie i dr./Komisija, C-133/12 P, Zb., EU:C:2014:105, t. 46. do 48.).

71 Taj zaključak nije doveden u pitanje činjenicom da su nakon odluke o pokretanju postupka i potom pobijane odluke, njemačka tijela donijela mjere kojima su namjeravala ne primjenjivati sanacijsku klauzulu, što je osobito uključivalo poništenje obvezujući informacije i donošenje poreznog rješenja o porezu na dobit za porezno razdoblje 2009. koje više nije uzimalo u obzir gubitke prenesene na temelju sanacijske klauzule (vidjeti točku 21. ove presude).

72 Naime, njemačka su tijela odlučila odgoditi primjenu sanacijske klauzule – a da je pritom, međutim, nisu ukinula – i izdati porezno rješenje ne primjenjujući tu klauzulu, kako bi se uskladila s odlukom o pokretanju postupka i pobijanom odlukom. Stoga se Komisija u okviru ispitivanja dopuštenosti tužbe kojom se nastoji dovesti u pitanje pobijana odluka kojom je Komisija zaključila da je sporna mjera državna potpora i utvrdila njezinu nespojivost s unutarnjim tržištem, ne može pozivati na činjenicu da su njemačka tijela odmah poduzela sve mjere potrebne za usklađivanje s njom, jerakajući ishod moguće tužbe protiv te odluke.

73 Taj zaključak ne može se dovesti u pitanje sudskom praksom na koju se Komisija pozvala u svojim podnescima i tijekom rasprave, osobito presudama Telefónica/Komisija, t. 60. *supra* (EU:C:2013:852), od 11. lipnja 2009., AMGA/Komisija (T-300/02, Zb., EU:T:2009:190), Acegas/Komisija, t. 61. *supra* (EU:T:2009:192), i od 8. ožujka 2012., Iberdrola/Komisija (T-221/10, Zb., EU:T:2012:112).

74 Naime, činjenice okolnosti u tim predmetima nisu usporedive s onima u ovom predmetu kada je utvrđeno da je, zbog posebnosti njemačkog poreznog zakonodavstva, tužitelj imao stećeno pravo na poreznu uštedu koje su potvrdila njemačka porezna tijela (vidjeti točku 68. ove presude), a koja okolnost ga razlikuje od drugih subjekata na koje ona utječe samo kao na potencijalne korisnike sporne mjere (vidjeti u tom smislu presudu Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, t. 58. *supra*, EU:C:2009:556, t. 55.).

75 Zaključak u točki 69. ove presude nije doveden u pitanje ni Komisijinim argumentom prema kojem jedino prednost dodijeljena putem državnih sredstava može poduprijeti postojanje osobnog utjecaja na tužitelja i prema kojem bi financijski teret za državu nastao jedino u trenutku ako bi sniženje poreza bilo utvrđeno poreznim rješenjem.

76 Naime, treba podsjetiti na to da se elementi na kojima sudska praksa temelji osobni utjecaj u smislu članka 263. stavka 4. UFEU-a (vidjeti točke 60. do 62. ove presude) ne preklapaju nužno sa sastavnim elementima državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (vidjeti analogijom presudu Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija, t. 60. *supra*, EU:C:2011:368, t. 56., 63. i 64.). U smislu presude Plaumann/Komisija, t. 60. *supra* (EU:C:1963:17, str. 223.), odluka se odnosi na subjekt koji nije njezin adresat odluke ako na njega utječe zbog određenih osobina koje su mu svojstvene ili zbog neke činjenice situacije koja ga razlikuje od bilo koje druge osobe čineći ga tako dijelom uskoga kruga gospodarskih subjekata.

77 Međutim, u ovom slučaju treba podsjetiti na to da je, primjenom nacionalnog propisa, tužitelj prije donošenja odluke o pokretanju postupka, a potom pobijane odluke, raspolagao stećenim pravom, koje su potvrdila njemačka porezna tijela, da ostvari uštedu poreza za porezno razdoblje u 2009. Usto, Komisija je sama, u uvodnoj izjavi 50. pobijane odluke precizirala da je i sama mogućnost koju je njemačka vlada dala određenim poduzetnicima da smanje svoje porezno opterećenje prijenosom gubitaka dovela do gubitka javnih prihoda te da predstavlja državnu potporu.

78 S obzirom na prethodna razmatranja treba zaključiti da je u okolnostima ovog slučaja pobijana odluka izravno i osobno utjecala na tužitelja.

79 Tužitelj stoga ima pravni interes u smislu članka 263. stavka 4. UFEU-a.

Pravni interes

80 Komisija ističe da tužitelj nije korisnik potpore i da stoga ne može imati nikakvu prednost od mogućeg poništenja pobijane odluke od strane Općeg suda. Tvrdi da Savezna Republika Njemačka nakon donošenja odluke nije bila dužna vratiti potporu od tužitelja i da bi, neovisno o mogućem poništenju pobijane odluke, njemačka tijela mogla u svakom trenutku odlučiti da u cijelosti ukinu spornu mjeru.

81 Tužitelj, kojeg podupire Savezna Republika Njemačka, osporava te argumente.

82 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je tužba za poništenje koju podiže fizička ili pravna osoba dopuštena samo pod pretpostavkom da tužitelj ima interes da pobijani akt bude poništen.

Taj interes pretpostavlja da poništenje odnosnog akta može samo po sebi imati pravne posljedice i da tužba tako može svojim rezultatom donijeti korist osobi koja ju je podnijela (vidjeti u tom smislu presude Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, t. 58. *supra*, EU:C:2009:556, t. 63.; Stichting Woonpunt i dr./Komisija, t. 70. *supra*, EU:C:2014:100, t. 50. do 54., i Stichting Woonlinie i dr./Komisija, t. 70. *supra*, EU:C:2014:105, t. 54.).

83 Pretpostavke dopuštenosti tužbe ocjenjuju se, osim odvojenog pitanja gubitka pravnog interesa, u trenutku podnošenja tužbe (vidjeti presudu od 21. ožujka 2002., Shaw i Falla/Komisija, T-131/99, Zb., EU:T:2002:83, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

84 U ovom slučaju tužitelj je ispunjavao pretpostavke za korist od primjene sanacijske klauzule te je stekao prednost koja iz nje proizlazi, kao što to proizlazi iz točaka 66. do 69. ove presude.

85 Iako je primjena sanacijske klauzule bila odgođena nakon donošenja pobijane odluke, ona bi se, u skladu s člankom 34. stavkom 6. KStG-a, u slučaju poništenja odluke ponovno primjenjivala s retroaktivnim učinkom na sve poduzetnike porezna rješenja kojih još nisu postala konačna, u koje ulazi i tužitelj, tako da bi poništenje pobijane odluke za njega predstavljalo prednost.

86 Osim toga, čak i pod pretpostavkom, kao što to ističe Komisija, da tužitelj više ne može ostvarivati dobit u budućnosti jer je postao nesolventan, ostaje činjenica da on jest ostvario dobit prije donošenja pobijane odluke i da će u slučaju njezina poništenja imati pravo ponovno zahtijevati primjenu sanacijske klauzule, barem u dijelu koji se odnosi na oporezivanje prihoda u 2009.

87 Slijedom toga, tužitelj ima pravni interes protiv pobijane odluke.

88 Tužba je stoga dopuštena.

Meritum

89 U prilog tužbi tužitelj ističe dva tužbena razloga koji se odnose na nepostojanje selektivnosti sporne mjere.

90 U tom kontekstu uvodno treba podsjetiti da članak 107. stavak 1. UFEU-a zabranjuje potpore „stavljanjem u povoljniji položaj određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe“, odnosno selektivne potpore.

91 Kao prvo, prema ustaljenoj sudskoj praksi, kvalifikacija nacionalne porezne mjere kao „selektivne“ podrazumijeva preliminarnu identifikaciju i ispitivanje zajedničkog ili „uobičajenog“ poreznog sustava koji se primjenjuje u dotičnoj državi članici. Kao drugo, mogući selektivni karakter prednosti koja je dodijeljena poreznom mjerom o kojoj je riječ treba ocijeniti i utvrditi u odnosu na taj zajednički ili „uobičajeni“ porezni režim dokazujući da ona odstupa od toga zajedničkog sustava u dijelu u kojem uvodi razlikovanje između subjekata koji se u pogledu cilja koji se želi postići navedenim režimom nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji (vidjeti u tom smislu presude od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, Zb., EU:C:2011:550, t. 50. i 54., i od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C 107/09 P, Zb., EU:C:2011:732, t. 75.). Nakon te dvije prve faze ispitivanja, mjera može biti kvalificirana selektivnom *prima facie*.

92 Međutim, tu pretpostavku selektivnosti ne ispunjava mjera koja se, iako jest prednost za nekog korisnika, opravdava naravi ili općom strukturom sustava u koji ulazi (vidjeti u tom smislu presude od 8. studenoga 2001., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-

143/99, Zb., EU:C:2001:598, t. 42. i Paint Graphos i dr., t. 91. *supra*, EU:C:2011:550, t. 64.). Nakon provedbe te, eventualne treće faze ispitivanja, mjera se treba smatrati selektivnom.

93 Treba podsjetiti da je, kako bi dokazala da se mjera o kojoj je riječ primjenjuje na selektivan način na određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe, na Komisiji da dokaže da ona uvodi razlikovanje između poduzetnika koji se u pogledu cilja koji se želi postići programom o kojem je riječ nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji, dok je na državi članici koja je uvela takvo razlikovanje između poduzetnika u vezi s opterećenjem da dokaže da je ona zaista opravdana naravi i strukturom sustava o kojem je riječ (vidjeti u tom smislu presudu od 8. rujna 2011., Komisija/Nizozemska, C-279/08 P, Zb., EU:C:2011:551, t. 62. i navedenu sudsku praksu).

94 U svjetlu te analize u tri faze, kako što proizlazi iz sudske prakse, treba ispitati dva tužbena razloga koja je istaknuo tužitelj, od kojih se prvi u bitnome temelji na nepostojanju *prima facie* selektivnosti sporne mjere, a drugi na njezinu opravdanju naravi i strukturom poreznog sustava.

Prvi tužbeni razlog koji se temelji na nepostojanju *prima facie* selektivnosti sporne mjere

95 Prvi tužbeni razlog dijeli se na tri dijela. Prvi dio temelji se na pogrešci u definiciji referentnog okvira. Drugi se temelji na pogrešci prilikom ocjene pravne i činjenične situacije poduzetnika kojima je potrebna sanacija i Komisijinu odbijanju da sanacijsku klauzulu kvalificira kao opću mjeru, dok se treći temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja.

– Prvi dio koji se temelji na pogrešci u definiciji referentnog okvira

96 Komisija je u pobijanoj odluci za potrebe ocjene selektivnosti sporne mjere uzela u obzir prvo, postojanje pravila, opću primjenu, prijenos gubitaka, drugo, pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka kojim se odstupa od prvoga u slučajevima štetnih stjecanja udjela i treće, sanacijsku klauzulu koja omogućava odstupanje od drugog pravila i primjenu prvog pravila u određenim posebnim situacijama.

97 Polazeći od tih elemenata, Komisija je u uvodnoj izjavi 66. pobijane odluke zaključila da u kontekstu njemačkog poreznog sustava o porezu na dobit pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka predstavlja referentni okvir, odnosno opće pravilo koje se primjenjuje u svim slučajevima promjene dioničara i da sanacijska klauzula predstavlja iznimku od toga pravila.

98 Tužitelj, kojeg podupire Savezna Republika Njemačka, ističe da je Komisija počinila pogrešku prilikom određivanja referentnog okvira radi ocjene selektivnosti sporne mjere. Tvrdi da je Komisija pogrešno smatrala da pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka predstavlja opće pravilo i da je sanacijska klauzula iznimka od toga pravila.

99 Prema tužiteljevom mišljenju, referentni sustav uspostavljen je pravilom o prijenosu gubitaka kao posljedici ustavnoga načela oporezivanja ovisno o mogućnostima plaćanja poreza. Pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka predstavlja iznimku od navedenog načela i ne treba se smatrati referentnim sustavom, dok je sanacijska klauzula, koja je uvela iznimku od iznimke, samo ponovno uspostavila to opće pravilo, to jest prijenos gubitaka, poput drugih iznimaka, kao što su to klauzula o koncernu i ona o skrivenim prijevarama.

100 Komisija prethodno ističe nedopuštenost prvog dijela prvog tužbenog razloga jer se temelji na novim činjenicama koje nisu bile istaknute u upravnom postupku. Podsjeća da je pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka definiralo kao referentnu odredbu u odluci o pokretanju postupka i u Odluci 2010/13 koja se odnosi na Zakon MoRaKG i da tužitelj, Savezna Republika Njemačka ili druge zainteresirane osobe nisu osporile tu definiciju tijekom upravnog postupka. Također precizira da je nacionalno porezno pravo s točke gledišta prava Europske unije

činjenica o kojoj ona nije imala potpuna saznanja u trenutku donošenja pobijane odluke te da tu činjenicu nije bila dužna istraživati po službenoj dužnosti.

101 Komisija osporava meritum tužiteljevih argumenata.

102 Prethodno treba odbiti prigovor nedopuštenosti koji je istaknula Komisija. Naime, iz sudske prakse na koju se i Komisija pozvala u potporu svojega argumenta, proizlazi da je ocjena zakonitosti odluke na temelju informacija kojima Komisija raspolaže u trenutku kada donosi odluku zapravo usmjerena na osnovanost a ne dopuštenost tužbenog razloga o kojemu je riječ (vidjeti u tom smislu presude od 26. rujna 1996., Francuska/Komisija, C-241/94, Zb., EU:C:1996:353, t. 33.; od 24. rujna 2002., Falck i Acciaierie di Bolzano/Komisija, C-74/00 P i C-75/00 P, Zb., EU:C:2002:524, t. 168. i od 7. prosinca 2010., Frucona Košice/Komisija, T-11/07, Zb., EU:T:2010:498, t. 49.).

103 Što se tiče osnovanosti argumenata na koje se pozvao tužitelj, treba podsjetiti na to da je Komisija u pobijanoj odluci – u bitnome – pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka definirala kao opće pravilo u pogledu kojega bi trebalo ispitati je li prema poduzetnicima koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji bilo postupano različito, dok se tužitelj poziva na pravilo koje je općenitije od prijenosa gubitaka, a primjenjuje se na svako oporezivanje.

104 U tom pogledu treba prije svega podsjetiti, s jedne strane, da je pravilo o prijenosu gubitka mogućnost koju mogu koristiti sva društva prilikom primjene poreza na dobit, i, s druge strane, da pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka ograničava navedenu mogućnost na stjecanje udjela jednakog ili većeg od 25 % kapitala te da ga isključuje prilikom stjecanja udjela većeg od 50 % kapitala. Potonje pravilo primjenjuje se stoga sustavno na sve slučajeve oblika promjene dioničara – koje su jednake ili većee od 25 % kapitala – a da se isto pritom ne razlikuje ovisno o naravi ili obilježjima dotičnih poduzetnika.

105 Osim toga, sanacijska klauzula je prema svojem tekstu iznimka od pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka i primjenjuje se jedino u određenim situacijama koje ulaze u potonje pravilo.

106 Zato treba utvrditi da je pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka, poput pravila o prijenosu gubitaka, dio zakonodavnog okvira u koji ulazi sporna mjera. Drugim riječima, relevantni zakonodavni okvir u ovom slučaju sastoji se od općeg pravila prijenosa gubitaka, kako je ograničeno pravilom o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka te upravo u tom okviru treba ispitati uvodi li sporna mjera razlikovanje između gospodarskih subjekata koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i gospodarskoj situaciji u smislu sudske prakse navedene u točki 91. ove presude, pitanje koje je izloženo u okviru drugog dijela prvog tužbenog razloga.

107 Stoga treba zaključiti da Komisija nije pogriješila kada je, utvrđujući postojanje općenitijeg pravila, to jest onoga prijenosa gubitaka, utvrdila da za ocjenu selektivnosti sporne mjere postavljenim referentnim zakonodavnim okvirom treba smatrati pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka.

108 Taj zaključak nije doveden u pitanje tužiteljevim argumentima koji se temelje na sumnjama nacionalnih sudova o ustavnosti pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka i o potrebi restriktivnog tumačenja toga pravila na temelju ustavnih načela. Naime, ti argumenti ne sprečavaju zaključak da je to pravilo dio nacionalnog prava dok god ono nije ukinuto i da se sanacijska klauzula primjenjuje jedino ovisno o primjeni navedenog pravila. Komisija stoga ne može zanemariti to pravilo u definiciji referentnog okvira, čak i ako bi ga, po potrebi, htjela tumačiti restriktivno.

109 Također, nisu relevantni ni argumenti kojima se nastoji dokazati derogatorni karakter pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka u pogledu ustavnih načela jer kvalifikacija navedenog pravila kao iznimke od nadređenog pravnog pravila, poput načela oporezivanja prema mogućnostima plaćanja poreza, ne utječe na činjenicu da je ono dio referentnog okvira u kojem treba promatrati spornu mjeru i u pogledu kojeg treba ocjenjivati njezinu selektivnost.

110 Stoga treba odbiti prvi dio prvog tužbenog razloga.

– Drugi dio koji se temelji na pogrešci u ocjeni pravne i činjenične situacije poduzetnika kojima je potrebna sanacija i kvalifikacije sanacijske klauzule kao opće mjere

111 U pobijanoj odluci Komisija je zaključila da pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka ima šire područje primjene od onoga staroga pravila (uvodna izjava 10.), da pravilo u potpunu nije propisivalo nikakvu iznimku (uvodna izjava 11.) i da je pravilo, kao što to proizlazi iz obrazloženja Zakona o reformi oporezivanja poduzetnika iz 2008. (vidjeti točku 6. ove presude), imalo dvostruki cilj: s jedne strane, pojednostavljivanje zakonodavstva i, s druge strane, ciljanu borbu protiv zlouporaba (uvodna izjava 12.). Također je naglasila da nepostojanje izričite iznimke kojom se namjerava dopustiti da se prijenos gubitaka u slučaju sanacije nadoknadi mogućnosti za porezna tijela da iz razloga pravičnosti odustanu od poreznih tražbina na temelju odluke o sanaciji (uvodna izjava 12.; vidjeti točku 7. ove presude).

112 Polazeći od tih elemenata, Komisija je u uvodnim izjavama 68. do 79. pobijane odluke prije svega zaključila da je cilj sustava oporezivanja dobiti generiranje prihoda namijenjenih proračunu i da je cilj pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka sprežavanje toga da poduzetnici kojima su se promijenili dionici prenose svoje gubitke. Potom je u pogledu toga cilja smatrala da se svi poduzetnici, dionici koji su se promijenili u 25 % ili više udjela, nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji. Naposljetku je utvrdila da se sanacijska klauzula razlikuje unutar te kategorije, između, s jedne strane, poduzetnika koji, iako ostvaruju gubitke, ostaju zdravi, i, s druge strane, poduzetnika koji su, prema uvjetima utvrđenim sanacijskom klauzulom nesolventni ili prezaduženi, ili im prijeti opasnost da će to postati.

113 Tužitelj na prvom mjestu ističe da se poduzetnici koji ulaze u područje primjene sanacijske klauzule ne nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji u pogledu cilja koji se nastoji postići propisom, odnosno sprežavanja zlouporaba, u odnosu na situaciju drugih poduzetnika na koje se primjenjuje pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka. Dakle, pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka ne primjenjuje se na sanacije poduzetnika za koje ne postoji rizik konstrukcija koje zlouporabe sustav.

114 Tužitelj, kojeg podupire Savezna Republika Njemačka, kao drugo ističe da je sanacijska klauzula opća mjera jer od nje koristi ima svaki poduzetnik koji nailazi na gospodarske poteškoće, neovisno o veličini, sektoru ili važnosti njegove gospodarske djelatnosti.

115 Komisija prethodno ističe da su argumenti koji se temelje na pravnoj i činjeničnoj situaciji poduzetnika kojima je potrebna sanacija i na kvalifikaciji sanacijske klauzule kao opće mjere novi tužbeni razlozi i stoga nedopušteni.

116 Komisija osporava meritum tužiteljevih argumenata.

117 Što se tiče dopuštenosti argumenata koje je istaknuo tužitelj, treba podsjetiti na to da je, prema članku 48. stavku 2. Poslovnika od 2. svibnja 1991., zabranjeno iznošenje novih pravnih navoda tijekom postupka, osim ako se isti ne temelje na pravnim ili činjeničnim pitanjima za koja se saznalo tijekom postupka. Međutim, pravni navod ili argument koji predstavlja dopunu tužbenog

razloga iznesenog ranije, izravno ili implicitno, u tužbi kojom je postupak pokrenut i koji je usko vezan uz isti, valja proglasiti dopuštenim (presuda od 11. srpnja 2013., Ziegler/Komisija, C-439/11 Zb., EU:C:2013:513, t. 46.). Sli?no rješenje name?e se za prigovor koji je istaknut u potporu nekom razlogu (presuda od 21. ožujka 2002., Joynson/Komisija, T-231/99, Zb., EU:T:2002:84, t. 156., potvr?ena rješenjem od 10. prosinca 2003., Joynson/Komisija, C-204/02 P, Zb., EU:C:2003:660).

118 Stoga treba u svjetlu gore navedene sudske prakse ispitati jesu li argumenti koji se temelje na pravnoj i ?injeni?noj situaciji poduzetnika kojima je potrebna sanacija i na kvalifikaciji sanacijske klauzule kao op?e mjere, a koje je tužitelj razvio u replici, novi tužbeni razlog ili ipak dopuna prvog dijela prvog tužbenog razloga.

119 Treba podsjetiti da se prvim dijelom prvog tužbenog razloga koji se temelji na pogrešci u definiciji referentnog okvira, tužiteljevo osporavanje odnosi na nepostojanje jednoga od sastavnih elemenata državne potpore u smislu ?lanka 107. stavka 1. UFEU-a, odnosno pretpostavke selektivnosti. Me?utim, prigovori koji se, s jedne strane, temelje na neusporedivosti pravne i ?injeni?ne situacije poduzetnika kojima je potrebna sanacija i, s druge strane, na kvalifikaciji sanacijske klauzule kao op?e mjere, tako?er su usmjereni na osporavanje pretpostavke selektivnosti, ali iz razli?ite perspektive.

120 Naime, prema ustaljenoj sudskoj praksi navedenoj u to?ki 91. ove presude, kvalifikacija porezne mjere kao selektivne *prima facie* pretpostavlja, kao prvo, identifikaciju i prethodno ispitivanje zajedni?kog ili „uobi?ajenog“ poreznog sustava koji se primjenjuje u doti?noj državi ?lanici, i, kao drugo, dokazivanje da porezna mjera o kojoj je rije? uvodi razlikovanje izme?u gospodarskih subjekata koji se u pogledu cilja koji se nastoji posti?i navedenim sustavom nalaze u usporedivoj ?injeni?noj i pravnoj situaciji.

121 U ovom slu?aju treba utvrditi da tužitelj svojim prvim tužbenim razlogom u biti osporava Komisijinu ocjenu o *prima facie* selektivnosti sporne mjere i osobito definiciju referentnog okvira.

122 Tako?er treba istaknuti da su posebni argumenti koji se temelje na pravnoj i ?injeni?noj situaciji poduzetnika kojima je potrebna sanacija i kvalifikacija sanacijske klauzule kao op?e mjere bili razvijeni kao odgovor na Komisijinu argumentaciju, koja je u odgovoru na tužbu precizirala da definicija referentnog okvira ne može biti dana u odnosu na porezni sustav op?enito nego u odnosu na poduzetnike za koje je smatrala da se nalaze u ?injeni?noj i pravnoj situaciji koja je usporediva s onom poduzetnika korisnika sanacijske klauzule. Me?utim, pitanje treba li identifikaciju poduzetnika koji se nalaze u usporedivoj ?injeni?noj i pravnoj situaciji izvršiti u okviru prve ili druge faze navedenog ispitivanja predmet je rasprave me?u strankama.

123 Stoga treba zaklju?iti da je prigovor o kojemu je rije?, protivno onomu na što se poziva Komisija, dopuna prvog dijela prvog tužbenog razloga, a ne novi tužbeni razlog.

124 Stoga je drugi dio prvog tužbenog razloga dopušten.

125 Što se ti?e osnovanosti argumenata koje je istaknuo tužitelj, s obzirom na to da je utvr?eno da je referentni okvir uspostavljen pravilom o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka, kao prvo treba ispitati nalaze li se, u pogledu cilja koji se nastoji posti?i relevantnim poreznim sustavom, poduzetnici koji imaju koristi od sanacijske klauzule u ?injeni?noj i pravnoj situaciji koja je usporediva s onom drugih poduzetnika na koje se primjenjuje pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka. U smislu sudske prakse navedene u to?ki 93. ove presude, na Komisiji je da to dokaže.

126 U bitnome, prema Komisijinu mišljenju, budu?i da je relevantni cilj poreznog sustava u ovom

služaju sprežavanje toga da poduzetnici dionici koji su se promijenili prenose svoje gubitke, svi poduzetnici kojima su se promijenili dionici nalaze se u usporedivoj žinjenoj i pravnoj situaciji, neovisno o tome imaju li koristi od sanacijske klauzule ili ne. Sporna mjera je stoga selektivna *prima facie* jer od nje korist imaju samo poduzetnici koji ispunjavaju pretpostavke navedene klauzule.

127 Nasuprot tomu, prema mišljenju tužitelja, s obzirom na to da je cilj programa o kojemu je rijež izbjegavanje zlouporaba prijenosa gubitaka, jedino se poduzetnici koji ispunjavaju pretpostavke sanacijske klauzule nalaze u usporedivoj žinjenoj i pravnoj situaciji jer oni ne mogu zlouporabiti prijenose gubitaka.

128 Kao što je to navedeno u točki 106. ove presude, relevantni zakonodavni okvir u ovom služaju sastoji se od opžeg pravila o prijenosu gubitaka, kako je ograniženo pravilom o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka. Stoga treba smatrati, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 71. pobijane odluke, da je relevantni cilj referentnog poreznog sustava sprežavanje toga da poduzetnici kojima su se promijenili dionici prenose svoje gubitke. Drugim riježima, mogućnost prenošenja gubitaka ogranižena je ili isključena u služajevima kada, nakon stjecanja udjela jednakog ili višeg od 25% njegovih udjela, poduzetnik koji je akumulirao gubitke znatno mijenja svoje dionice.

129 Iz toga slijedi da se svi poduzetnici kojima je nastupila tako važna promjena nalaze u usporedivoj žinjenoj i pravnoj situaciji, neovisno o pitanju nalaze li se oni u teškožama u smislu sanacijske klauzule ili ne.

130 Nasuprot tomu, sporna mjera ne obuhvaž a sve poduzetnike dionici koji su se bitno promijenili nego se primjenjuje na strogo odreženu kategoriju poduzetnika, odnosno poduzetnika koji su, prema tekstu sanacijske klauzule, u trenutku stjecanja „nesolventni[i] ili prezadužen[i] ili im prijeti opasnost da že to postati“ (u daljnjem tekstu: poduzetnici u teškožama).

131 Treba utvrditi da ta kategorija ne obuhvaž a sve poduzetnike koji se nalaze u žinjenoj i pravnoj situaciji koja je usporediva u pogledu cilja poreznog programa o kojem je rijež.

132 Žak i pod pretpostavkom, kao što to istiže tužitelj, da je relevantni cilj poreznog sustava spriježiti zlouporabe prijenosa gubitaka izbjegavajuž kupnju „društava ljuštura“, ostaje žinjenica da se sporna mjera primjenjuje samo na poduzetnike koji ispunjavaju odrežene pretpostavke, osobito na poduzetnike u teškožama.

133 Polazež i od toga da u situacijama koje su predmet sporne mjere ne postoji rizik zlouporabe, sukladno promatranom cilju treba utvrditi da navedena mjera ne omogužava prijenos gubitaka prilikom važne promjene dionica dotižnog društva ako se ta izmjena ne odnosi na poduzetnika u teškožama, Žak ni ako se navedena promjena dionica ne odnosi na kupnju „društava ljuštura“ i stoga ne stvara rizik zlouporabe. Prijenos gubitaka zabranjen je Žak i ako su ispunjeni druge pretpostavke sanacijske klauzule, osobito one o zadržavanju bitnih struktura društva, odnosno pretpostavke iz tožaka (c) do (e) sanacijske klauzule. Drugim riježima, pretpostavke iz tožaka (a) i (b) sanacijske klauzule nisu povezane s ciljem prevencije zlouporaba. One stoga poduzetnike u teškožama stavljaju u povoljniji položaj.

134 Stoga treba zaključiti da Komisija nije pogriješila kada je zaključila da je sporna mjera uvela razlikovanje izmežu gospodarskih subjekata koji se u pogledu cilja dodijeljenog poreznom sustavu nalaze u usporedivoj žinjenoj i pravnoj situaciji, u smislu sudske prakse navedene u točki 91. ove presude.

135 Taj zaključak nije doveden u pitanje okolnošžu na koju se poziva tužitelj, prema kojoj druga

odstupanja, poput klauzule o koncernu i one o skrivenim prihvatajima, obuhvaćaju situacije u kojima ne postoji rizik zlouporabe.

136 Pod pretpostavkom da takve iznimke, poput sanacijske klauzule, svoje opravdanje nalaze u činjenici da se primjenjuju na situacije u kojima dotični poduzetnici ne mogu zloupotrijebiti prijenos gubitaka, ostaje činjenica da zakonodavni sustav o kojem je riječ zapravo različit postupak prema gospodarskim subjektima koji se u pogledu cilja relevantnog poreznog programa nalaze u usporedivoj činjenici i pravnoj situaciji.

137 Naime, osim navedenih iznimaka, poduzetnik ne može izbjeći prestanak prava na prijenos poreznoga gubitka, čak i kada ne postoji nikakav rizik zlouporabe. Osim toga, Sud je presudio da se postojanje selektivne prednosti za poduzetnike korisnike oslobođenja od uobičajenog oporezivanja ne može osporavati zbog toga što postoje druga oslobođenja od istoga oporezivanja u korist drugih poduzetnika (vidjeti u tom smislu presude Belgija i Forum 187/Komisija, t. 62. *supra*, EU:C:2006:416, t. 120. i od 1. srpnja 2010., BNP Paribas i BNL/Komisija, T-335/08, Zb., EU:T:2010:271, t. 162.).

138 U svakom slučaju, kao što je to pojašnjeno u točki 133. ove presude, sama sanacijska klauzula je za potrebe svoje primjene izvršila razlikovanje koje se ne temelji na relevantnom cilju poreznog programa, kako je definiran u točki 106. ove presude, između poduzetnika koji ispunjavaju jedino pretpostavke iz točaka (c) do (e) navedene klauzule i poduzetnika koji ispunjavaju i pretpostavke iz točaka (a) i (b) iste klauzule, to jest poduzetnika u teškoj situaciji.

139 Kao drugo, ne može biti prihvaćen ni tužiteljov i intervenijentov argument prema kojem je sporna mjera opća mjera jer korist od nje ima svaki poduzetnik u teškoj situaciji.

140 Naime, s jedne strane, pitanje je li mjera opća ili ne u kontekstu ispitivanja selektivnosti porezne mjere zasniva se na pitanju uvodi li, u odnosu na zajednički ili uobičajeni porezni sustav, mjera o kojoj je riječ razlikovanje između gospodarskih subjekata koji se u pogledu cilja koji se želi postići navedenim programom nalaze u usporedivoj činjenici i pravnoj situaciji. Međutim, kao što je to navedeno u prethodnim točkama, Komisija je u pobijanoj odluci opravdano smatrala da sporna mjera uvodi razliku između poduzetnika, odnosno poduzetnika koji ispunjavaju pretpostavke postavljene mjerom o kojem je riječ i drugih poduzetnika koji se nalaze u usporedivoj činjenici i pravnoj situaciji u pogledu cilja koji se želi postići programom o kojemu je riječ. Čak i pod pretpostavkom da je taj cilj, kao što to isti tužitelj, sprečavanje zloupotrijeba prijenosa gubitaka, treba utvrditi da sporna mjera, promatrana sama ili s druge dvije navedene iznimke, ne obuhvaća sve poduzetnike prilikom štetnog stjecanja udjela koji pritom ne stvaraju takav rizik zloupotrijeba.

141 S druge strane, treba utvrditi da, protivno tužiteljevim argumentima, sporna mjera nije opća mjera jer je potencijalno bila dostupna svim poduzetnicima, u smislu presude od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, Zb., u žalbenom postupku, EU:T:2014:939, t. 44. i 45.). Naime, sporna mjera definira svoje područje primjene *ratione personae*. Ona obuhvaća samo jednu kategoriju poduzetnika koji se nalaze u posebnoj situaciji, odnosno poduzetnike u teškoj situaciji. Zbog te činjenice je selektivna *prima facie*.

142 Naposljetku, treba također odbiti tužiteljov argument prema kojem je, u bitnome, u slučaju kada Komisija prizna da neprimjenjivanje pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka u slučaju promjene dioničara koja se odnosi na manje od 25 % kapitala nije državna potpora jer takva promjena ne omogućava utjecaj na politiku poduzetnika, jednako treba vrijediti za promjenu dioničara u svrhu sanacije koja također ne daje mogućnost izvršavanja utjecaja na politiku poduzetnika. U protivnom bi, prema tužiteljevom mišljenju, Komisijino obrazloženje dovelo do kvalifikacije kao državne potpore i prijenosa gubitaka održanog na snazi u slučaju stjecanja udjela

manjeg od 25 %.

143 U tom pogledu treba utvrditi da se primjena pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka zasniva na općim kriterijima koji se primjenjuju na sve poduzetnike. Osobito, kao što to opravdano naglašava Komisija, prag od 25 % čini se razumnim pragom iznad kojega možemo pretpostaviti da postoji utjecaj na stečajnog poduzetnika i da stoga postoji mogućnost da stjecatelj ima koristi od njegova prijenosa gubitaka. Nasuprot tomu, sanacijska klauzula obuhvaća samo jednu posebnu kategoriju poduzetnika, to jest poduzetnika u teškoćama.

144 U svakom slučaju, taj argument je bespredmetan jer je, umjesto da potvrđuje zaključak prema kojem je sanacijska klauzula selektivna, u bitnome usmjeren na to da dokaže da postoje i druge situacije, odnosno stjecanja udjela ispod praga od 25 % koje, s obzirom na to da se na njih ne primjenjuje pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka, tako mogu dovesti do selektivne prednosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. U tom pogledu treba utvrditi da se tužitelj ne može pozivati na postojanje drugih mjera koje bi možda mogle biti kvalificirane kao državna potpora kako bi dokazao da sporna mjera nije državna potpora.

145 Stoga drugi dio prvog tužbenog razloga treba odbiti.

– Treći tužbeni razlog koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja

146 Tužitelj u replici ističe da su kako Komisijina praksa, tako i njezina Obavijest o primjeni propisa o državnim potporama na mjere koje se odnose na izravno oporezivanje poduzetnika (SL 1998., C 384, str. 3.) stvorila legitimna očekivanja time što Komisija sanacijsku klauzulu nije kvalificirala kao selektivnu mjeru.

147 Komisija odgovara da je taj prigovor koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja novi prigovor jer je istaknut u fazi replike te je stoga nedopušten. Također smatra da taj prigovor u svakom slučaju treba biti odbijen.

148 U ovom slučaju treba utvrditi da prigovor koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja nije naveden ni izričito ni implicitno u tužbi. On nije ni dopuna tužbenog razloga navedenog u tužbi.

149 Stoga je argument o kojemu je riječ novi prigovor koji je prvi put istaknut u replici i ne temelji se na činjenici i pravnim elementima za koja se saznalo tijekom postupka. Dakle, on je nedopušten prigovor, primjenom članka 48. stavka 2. Poslovnika od 2. svibnja 1991., sukladno sudskoj praksi navedenoj u točki 117. ove presude.

150 Stoga treba odbiti treći dio te slijedom toga prvi tužbeni razlog u cijelosti.

Drugi tužbeni razlog koji se temelji na opravdanju sporne mjere naravi i strukturom poreznog sustava

151 Tužitelj ističe da sanacijska klauzula u biti omogućava primjenu načela oporezivanja prema mogućnosti plaćanja poreza, koje je cilj svojstven poreznom sustavu. Stoga je ona mjera koja je opravdana naravi ili unutarnjom strukturom poreznog sustava.

152 Sanacijska klauzula je, osim toga, proporcionalna cilju koji se želi postići, uzimajući u obzir činjenicu da se, s jedne strane, prethodni sustav utemeljen na odluci o sanaciji pokazao nedovoljnim s obzirom na svjetsku financijsku krizu, i, s druge strane, to da novi sustav poreznoj upravi nije dodijelio nikakvu diskrecijsku ovlast za primjenu sanacijske klauzule.

153 Prije svega, Komisija se poziva na nedopuštenost drugog tužbenog razloga koji se zasniva

na novim činjenicama, to jest argumentima koji se temelje na njemačkom ustavnom i poreznom pravu, a koji nisu istaknuti u upravnom postupku.

154 Potom isto je da je drugi tužbeni razlog nerazumljiv. Osobito smatra da tužitelj nije pojasnio ni razlog zbog kojega načelo oporezivanja prema mogućnosti plaćanja poreza predstavlja opravdanje naravi i strukturom poreznog sustava, a ne opravdanje na temelju cilja izvan sustava i općeg cilja porezne pravičnosti, ni zbog čega je zakonodavac povrijedio svoju jako veliku marginu prosudbe prilikom primjene toga načela kada je donosio pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka, tako da je donošenje sanacijske klauzule postalo nužno.

155 Komisija naposljetku osporava osnovanost tužiteljevih argumenata.

156 Prethodno treba odbiti prigovor koji je istaknula Komisija, a koji se temelji na nedopuštenosti tužbenog razloga, kao što je to učinjeno u točki 102. ove presude. Naime, iz sudske prakse na koju se pozvala Komisija i koja je navedena u toj istoj točki proizlazi da se ocjena zakonitosti odluke s obzirom na informacije kojima Komisija raspolaže u trenutku kada donosi odluku zapravo odnosi na osnovanost a ne na dopuštenost.

157 Usto, što se tiče nerazumljivosti tužbenog razloga treba utvrditi, kao što to isto je tužitelj, da je Komisija mogla ispitati meritum tužiteljevih argumenata i osobito argument koji se temelji na načelu oporezivanja prema mogućnosti plaćanja poreza, koje je, kao što je to bilo navedeno, spomenuto u pobijanoj odluci.

158 U vezi s osnovanosti tužiteljevih argumenata treba podsjetiti da prema sudskoj praksi navedenoj u točki 92. ove presude pretpostavku selektivnosti ne ispunjava mjera koja uvodi razlikovanje između gospodarskih subjekata koji se nalaze u činjeničnoj i pravnoj situaciji koja je usporediva u pogledu cilja koji se želi postići relevantnim poreznim sustavom, ali je opravdana naravi ili općom strukturom sustava kojega je dio.

159 U tom pogledu treba praviti razliku između, s jedne strane, ciljeva dodijeljenih posebnom pravnom režimu koji su mu izvanjski i, s druge strane, mehanizama prirođenih samom poreznom sustavu potrebnih za postizanje tih ciljeva koji kao i temeljna ili vodeća načela sustava o kojem je riječ mogu poduprijeti takvo opravdanje, a što je na državi članici da dokaže (vidjeti presude *Paint Graphos* i dr., t. 91. *supra*, EU:C:2011:550, t. 65. i navedenu sudsku praksu i od 7. ožujka 2012., *British Aggregates/Komisija*, T-210/02 RENV, Zb., EU:T:2012:110, t. 84. i navedenu sudsku praksu). Slijedom toga, porezna oslobođenja koja potječu iz cilja koji je stran poreznom sustavu, čija su ona dio, ne mogu zaobiti zahtjeve koji proizlaze iz članka 107. stavka 1. UFEU-a (presuda *Paint Graphos* i dr., t. 91. *supra*, EU:C:2011:550, t. 70.).

160 Također treba podsjetiti da se nacionalna mjera ne može opravdati naravi ili općom strukturom poreznog sustava o kojem je riječ osim ako je, s jedne strane, sukladna ne samo karakteristikama svojstvenim poreznom sustavu o kojem je riječ nego i provedbi toga sustava i, s druge strane, usklađena s načelom proporcionalnosti i ne prelazi granice onoga što je potrebno, u smislu da legitimni cilj koji se želi postići ne bi mogao biti postignut mjerama manjeg opsega (vidjeti u tom smislu presudu *Paint Graphos* i dr., t. 91. *supra*, EU:C:2011:550, t. 73. do 75.).

161 U pobijanoj odluci Komisija je utvrdila razliku između, s jedne strane, cilja pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka i, s druge strane, cilja sanacijske klauzule.

162 Što se tiče cilja pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka, iako su se njemačka tijela tijekom upravnog postupka pozvala na cilj „isključenja zlouporaba putem transakcija Mantelkaufa, kojima se nastojao iskoristiti prijenos gubitaka“ (uvodna izjava 85. pobijane odluke), Komisija je smatrala, kao što to proizlazi iz izmjena dodanih starom pravilu o

prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka novim pravilom, da je cilj bio da se „financira smanjenje stope poreza na dobit s 25 % na 15 %“ (uvodna izjava 86. pobijane odluke).

163 Nasuprot tomu, cilj sanacijske klauzule bio je, prema Komisijinu mišljenju, nadvladati poteškoće nastale zbog gospodarske i financijske krize i pomoći poduzetnicima u teškoćama u okolnostima te krize (uvodne izjave 87. i 88. pobijane odluke). Zaključila je da cilj te klauzule nije bio cilj poreznoga sustava (uvodna izjava 89. pobijane odluke).

164 Stoga treba utvrditi da iz teksta sporne mjere jasno proizlazi da njezin cilj jest bio stavljanje u povoljniji položaj sanacije poduzetnika u teškoćama. Ako tomu ne bi bilo tako, time ne bismo mogli objasniti zašto pretpostavke primjene članka 8.c stavka 1.a točke (a) i članka 8.c stavka 1.a točke (b) KStG-a (vidjeti točku 10. ove presude) zahtijevaju da je stjecanje udjela provedeno radi sanacije društva i da je poduzetnik u trenutku stjecanja nesolventan, prezadužen ili mu prijeti opasnost da će to postati. Osim toga, i sâm tužitelj priznaje da je spornom mjerom zakonodavac nastojao postići i cilj omogućavanja društvima poljuljanim krizom i onima koja se nalaze u situaciji nesolventnosti da ponovo ozdrave.

165 Stoga je očit da je cilj, ili barem glavni cilj sporne mjere da olakša sanaciju poduzetnika u teškoćama.

166 U tom pogledu treba utvrditi da navedeni cilj nije dio temeljnih ili vodećih načela poreznog sustava i da stoga nije unutarnji, nego je izvan njega (vidjeti u tom smislu i po analogiji presude od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, Zb., EU:C:2006:511, t. 82. i od 18. srpnja 2013., P, C-6/12, Zb, EU:C:2013:525, t. 30.) i da pritom nije potrebno ispitati je li sporna mjera proporcionalna cilju koji se želi postići.

167 U svakom slučaju sporna mjera nije opravdana u svjetlu argumenata koje su istaknuli tužitelj i intervenijent.

168 Prije svega, mjera se ne može opravdati na temelju načela oporezivanja prema mogućnostima plaćanja poreza.

169 Neovisno o činjenici da to opravdanje ne proizlazi iz obrazloženja zakona o kojemu je riječ, čini se da je povezano s ciljem koji je svojstven pravilu o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka – sprežavanja zlouporaba u području prijenosa gubitaka. U bitnome, prema toj argumentaciji, s obzirom na to da je, s jedne strane, pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka usmjereno na sprežavanje zlouporaba i, s druge strane, da u slučaju sanacije nema zlouporaba, iz toga bi proizlazilo da je primjena sanacijske klauzule opravdana istom logikom na kojoj se zasniva primjena pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka te se ograničava na ponovnu uspostavu primjene općeg načela prijenosa gubitaka kao izraza načela oporezivanja prema mogućnostima plaćanja poreza.

170 Međutim, pod pretpostavkom da je to tumačenje pravilno, treba utvrditi da sporna mjera nije sukladna cilju koji se želi postići. Naime, kao što je to pojašnjeno u okviru prvog tužbenog razloga, sporna mjera primjenjuje se samo na poduzetnike u teškoćama. U tim okolnostima ne vidimo zašto bi načelo oporezivanja prema mogućnostima plaćanja poreza zahtijevalo da poduzetnik u teškoćama ima koristi od prijenosa gubitaka, dok se taj prijenos odbija zdravom poduzetniku koji ispunjava druge pretpostavke propisane sanacijskom klauzulom.

171 Sporna mjera nije opravdana, s jedne strane, ni razlikama između štetnih stjecanja udjela i stjecanja u svrhe sanacije, ni, s druge strane, objektivnim razlikama među poreznim obveznicima. Prema tužiteljevom mišljenju koje podupire Savezna Republika Njemačka, u slučaju stjecanja udjela u svrhe sanacije novi dioničar nema puni nadzor nad korištenjem gubitaka. Osim toga, poduzetnici

kojima je potrebna sanacija, za razliku od zdravih poduzetnika, ne mogu se financirati na tržištu kapitala ili potražiti kupca. Oni stoga ne mogu zadržati svoje gubitke na temelju klauzule o skrivenim prihvata.

172 U tom pogledu s jedne strane treba utvrditi da argument koji se temelji na nepostojanju nadzora nad korištenjem gubitaka nije logičan. Naime, i drugi poduzetnici koji ne ispunjavaju pretpostavke sanacijske klauzule mogu također naići na gospodarske poteškoće i ne biti u mogućnosti nadzirati korištenje gubitaka, a da se pritom na njih ne primjenjuje sanacijska klauzula. S druge strane, razlika između situacije poduzetnika kojima je potrebna sanacija i zdravih poduzetnika u pogledu pristupa kapitalu i dostupnosti skrivenih prihoda nije relevantna u ovom slučaju. Kao što je to Komisija opravdano istaknula u uvodnoj izjavi 91. pobijane odluke, mogućnost cilja olakšavanja pristupa kapitalu društvima u teškoćama nije svojstven poreznom sustavu.

173 Stoga treba zaključiti da ni tužitelj ni Savezna Republika Njemačka nisu pružili dokaze koji bi mogli opravdati spornu mjeru sukladno sudskoj praksi navedenoj u točkama 158. do 160. ove presude.

174 Zaključno treba odbiti drugi tužbeni razlog i slijedom toga, tužbu u cijelosti.

Troškovi

175 Sukladno članku 134. stavku 1. Poslovnika Općeg suda, stranka koja ne uspije u postupku dužna je, na zahtjev protivne stranke, snositi troškove. Međutim, u skladu s člankom 134. stavkom 3. istog Poslovnika, ako stranke djelomično uspiju u svojim zahtjevima i ako se to čini opravdanim u danim okolnostima, Opći sud može odlučiti da, osim vlastitih troškova, jedna stranka snosi i dio troškova druge stranke.

176 U ovom slučaju treba utvrditi da valja odbiti, s jedne strane, prigovor nedopuštenosti koji je istaknula Komisija na temelju članka 114. Poslovnika od 2. svibnja 1991. i, s druge strane, tužbu u cijelosti kao neosnovanu.

177 S obzirom na te okolnosti, tužitelju treba naložiti da osim vlastitih troškova, snosi dvije trećine Komisijinih troškova, a potomjoo da snosi trećinu vlastitih troškova.

178 U skladu s člankom 138. stavkom 1. Poslovnika, države članice koje su intervenirale u postupak snose vlastite troškove. Iz toga slijedi da će Savezna Republika Njemačka snositi vlastite troškove.

Slijedom navedenoga,

OPĆI SUD (deveto vijeće)

proglašava i presuđuje:

- 1. Prigovor nedopuštenosti se odbija.**
- 2. Tužba se odbija kao neosnovana.**
- 3. Heitkamp BauHolding GmbH snositi će vlastite troškove i dvije trećine troškova Europske komisije. Komisija će snositi trećinu vlastitih troškova.**
- 4. Savezna Republika Njemačka snositi će vlastite troškove.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourggu 4. veljače 2016.

Potpisi

Sadržaj

Nacionalni pravni okvir

Pravilo o prijenosu gubitaka

Pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka

Sanacijska klauzula

Klauzule o skrivenim prijevama i o koncernu

Činjenice iz kojih proizlazi spor

Upravni postupak

Pobijana odluka

Postupak i zahtjevi stranaka

Pravo

Dopuštenost tužbe

Pravni interes u smislu članka 263. stavka 4. UFEU-a

Pravni interes

Meritum

Prvi tužbeni razlog koji se temelji na nepostojanju prima facie selektivnosti sporne mjere

– Prvi dio koji se temelji na pogrešci u definiciji referentnog okvira

– Drugi dio koji se temelji na pogrešci u ocjeni pravne i činjenične situacije poduzetnika kojima je potrebna sanacija i kvalifikacije sanacijske klauzule kao opće mjere

– Treći tužbeni razlog koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja

Drugi tužbeni razlog koji se temelji na opravdanju sporne mjere naravi i strukturom poreznog sustava

Troškovi

* Jezik postupka: njemački