

BENDROJO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. vasario 4 d.(*)

„Valstybės pagalba – Vokietijos mokesčių teisės aktai, susiję su nuostolių perkėlimu ir kitus mokestinius metus (Sanierungsklausel) – Sprendimas, kuriuo valstybės pagalba pripažįstama nesuderinama su vidaus rinka – Ieškinys dėl panaikinimo – Konkretus poveikis – Priimtinumas – Valstybės pagalbos sąvoka – Atrankinis pobūdis – Mokesčių sistemos pobūdis ir struktūra“

Byloje T-287/11

Heitkamp BauHolding GmbH, steigta Hernėje (Vokietija), iš pradžių atstovaujama advokatai W. Niemann, M. Kiera-Nöllen ir S. Geringhoff, vėliau – W. Niemann, S. Geringhoff ir P. Dodos,

ieškovai,

palaikoma

Vokietijos Federacinės Respublikos, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,

įstojusios ir bylą šalies,

prieš

Europos Komisijai, iš pradžių atstovaujamai R. Lyal, T. Maxian Rusche ir M. Adam, vėliau – R. Lyal, T. Maxian Rusche ir C. Egerer,

atsakovai,

dėl prašymo panaikinti 2011 m. sausio 26 d. Komisijos sprendimą 2011/527/ES dėl valstybės pagalbos C 7/10 (ex CP 250/09 ir NN 5/10), kurį Vokietija suteikė pagal sanavimo sąlygą, numatytą Pelno mokesčio įstatyme (*KStG, Sanierungsklausel*) (OL L 235, p. 26),

BENDRASIS TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas G. Berardis, teisėjai O. Czúcz ir A. Popescu (pranešėjas),

posėdžio sekretorė K. Andová, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2015 m. liepos 8 d. posėdžiui,

priima šį

Sprendimas

Nacionalinis teisinis pagrindas

Nuostolių perkėlimo taisyklė

1 Vokietijoje pagal *Einkommensteuergesetz* (Pajamų mokesčio įstatymas) 10d straipsnio 2 dalį per mokestinį laikotarpį patirti nuostoliai gali būti perkelti ir vėlesnius mokestinius laikotarpius, o tai reiškia, kad aptariamieji nuostoliai gali būti atimti iš kitų metų apmokestinamų

pajam? (toliau – nuostoli? perk?limo taisykl?).

2 Pagal *Körperschaftsteuergesetz* (Pelno mokes?io ?statymas, toliau – *KStG*) 8 straipsnio 1 dal? nuostoli? perk?limo taisykl? taikoma ir ?mon?ms, apmokestinamoms pelno mokes?iu.

Teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl?

3 Nuostoli? perk?limo galimyb?s pasekm? buvo ta, kad buvo ?sigyjama „priedangos bendrovi?“, t. y. ?moni?, seniai nebevykdan?i? jokios komercin?s veiklos, bet vis dar galin?i? perkelti nuostolius (sandoriai vadinami *Mantelkauf*).

4 1997 m. siekdamas užkirsti keli? „priedangos bendrovi?“ ?sigijimui Vokietijos ?statym? leid?jas pri?m? *KStG* 8 straipsnio 4 dal? (toliau – ankstesn? teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl?). Šioje nuostatoje buvo numatyta, kad nuostolius gal?jo perkelti tik ?mon?s, teisiškai ir ekonomiškai tapa?ios su nuostoli? patyrusiomis ?mon?mis. Pagal ši? nuostat? bendrov?s nebuvo laikomos tapa?iomis, jei daugiau nei pus? bendrov?s akcij? buvo perleistos ir jei acin? bendrov?t?s? arba atnaujino savo veikl? naudodamasi iš esm?s nauju apyvartiniu kapitalu.

5 Ta?iau ankstesn?je teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl?je buvo numatyta išimtis, min?ta *KStG* 8 straipsnio 4 dalies tre?iame sakinyje, pagal kuri? egzistavo ekonominis tapatumas ir nebuvo prarandama teis? perkelti nuostolius ?sigyjamos bendrov?s „sanavimo“ atveju. Taip buvo susiklos?ius dviem situacijoms: pirma, kai naujas investuotas apyvartinis kapitalas buvo skirtas tik ?monei, d?l kurios atsirado neatskaityti mokes?iai, sanuoti ir subjektas per kitus penkerius metus t?sia šios ?mon?s veikl? tokiu mastu, kuris atitinka jos bendr? pad?t?, prilygstan?i? bendram ekonomin?s pad?ties vaizdui; antra, kai ?gij?jas, užuot investav?s ? apyvartin? kapital?, kompensuoja ? nuostolingos ?mon?s apskait? ?trauktus nuostolius.

6 2008 m. *Unternehmensteuerreformgesetz* (?moni? apmokestinimo reformos ?statymas) buvo panaikinta ankstesn? teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl? ir ?traukta nauja *KStG* 8c straipsnio 1 dalis (toliau – teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl?). Šioje nuostatoje ribojama galimyb? perkelti nuostolius, jei ?sigyjama 25 % arba daugiau bendrov?s akcij? (toliau – žalingas akcij? ?sigijimas). Konkre?iai kalbant, naujoje nuostatoje numatyta, kad, pirma, jei per penkerius metus ?gij?jui perduodama 25 %–50 % bendrov?s pasirašyto kapitalo, dalininko teisi?, bendrov?s valdymo teisi? ar balsavimo teisi?, nepanaudot? nuostoli? nebegalima atskaityti proporcingai pagal procentin? min?t? teisi? perdavim? ir, antra, nepanaudot? nuostoli? nebegalima atskaityti visiškai, jei ?gij?jui perduodama daugiau kaip 50 % bendrov?s pasirašyto kapitalo, dalininko teisi?, bendrov?s valdymo teisi? ar balsavimo teisi?.

7 Naujoje teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl?je iš pradži? nebuvo numatyta jokios išimties. Ta?iau susiklos?ius žalingo akcij? per?mimo, kuriuo siekiama sanuoti sunkum? patirian?ias ?mones, situacijai mokes?i? institucijos, laikydamosi teisingumo principo, gal?jo atleisti nuo mokes?io pagal 2003 m. kovo 27 d. Vokietijos Federalin?s finans? ministerijos sanavimo dekret? (toliau – Sanavimo dekretas).

Sanavimo s?lyga

8 2007 m. rugs?jo m?n. Vokietijos vyriausyb? pateik? *Bundestag* (Federalinio parlamento žemieji r?mai) ?statymo, vadinamo *MoRaKG* ?statymu d?l bendr?j? s?lyg?, reguliuojan?i? investicijas ? kapital?, projekt?, jame buvo numatyta, be kita ko, teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl?s išimtis.

9 Pranešus apie nagrin?jam? ?statymo projekt? pagal SESV 108 straipsnio 3 dal?, 2009 m. rugs?jo 30 d. Sprendimu 2010/13/EB d?l pagalbos Nr. C 2/09 (ex N 221/08 ir N 413/08), kuri?

Vokietija ketina skirti bendrosioms kapitalo investicijoms lygoms modernizuoti (OL L 6, 2010, p. 32), Europos Komisija uždraudė numatomą išimtį, jį laikydama su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba.

10 2009 m. birželio mėn. *Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung* (Sveikatos draudimo įstatymas dėl mokesčių naštos piliečiams sumažinimo) buvo traukta KStG 8c straipsnio 1a dalis (toliau – sanavimo sąlyga arba ginčijama priemonė), pagal kurią ir toliau galima perkelti nuostolius, kai siegiama sunkumų patirianti įmonė siekiant sanuoti. Pagal šią sąlygą subjektas gali perkelti nuostolius taip pat ir žalingo akcijų įsigijimo atveju šiomis sąlygomis:

- a) akcijos perkamos bendrovei sanuoti;
- b) įmonė akcijų pirkimo metu yra nemoki ar pernelyg įsiskolinusi arba jai gresia tapti nemokia ar pernelyg įsiskolinusia;
- c) išlaikomos pagrindinės veiklos struktūros, todėl galima daryti prielaidą, kad:
 - subjektas vykdo sudarytą kolektyvinę sutartį, kurioje numatytos nuostatos dėl darbo vietų išlaikymo, arba
 - per pirmus penkerius metus nuo akcijų įsigijimo išlaikoma 80 % darbo vietų (skaičiuojant pagal metinę vidutinę darbo užmokesčio sumą), arba
 - per 12 mėnesių po įsigijimo padaromas didelis našas apyvartinį kapitalą arba atleidžiama nuo dar mokėtinų skolų; laikoma, kad padarytas didelis našas, jei naujas apyvartinis kapitalas sudaro ne mažiau kaip 25 % praėjusių kelerių metų turto; naujo apyvartinio kapitalo vertė mažina visos akcinės bendrovės išmokos, sumokėtos per trejus metus nuo naujo apyvartinio kapitalo našos;
- d) per penkerius metus nuo akcijų įsigijimo nepakeičiama veiklos sritis;
- e) akcijų įsigijimo metu bendrovė nesustabdo savo veiklos.

11 Sanavimo sąlyga įsigaliojo 2009 m. liepos 10 d. atgaline data nuo 2008 m. sausio 1 d., t. y. tą pačią dieną, kada įsigaliojo teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė.

Nematomų rezervų ir įmonių grupių sąlygos

12 2009 m. gruodžio mėn. *Wachstumsbeschleunigungsgesetz* (Ekonominio augimo spartinimo įstatymas) buvo tvirtintos dvi naujos teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės išimtys, jos įsigaliojo 2010 m. sausio 1 d., t. y. pirma, KStG 8c straipsnio 1 dalies penktas sakiny (toliau – įmonių grupių sąlyga) ir, antra, KStG 8c straipsnio 1 dalies šeštasis sakiny (toliau – nematomų rezervų sąlyga).

13 Įmonių grupių sąlyga numato, kad ir toliau galima perkelti nuostolius visais restruktūrizacijos atvejais, jeigu ji atliekama išimtinai įmonių grupės, kuri valdo vienas asmuo arba viena bendrovė, turintys 100 % akcijų, viduje.

14 Nematomų rezervų sąlyga numato, kad ir toliau galima perkelti nuostolius tiek, kiek žalingo akcijų įsigijimo atveju šie nuostoliai atitinka bendrovės apyvartinio kapitalo nematomus rezervus, „nematomus rezervus“ suprantant kaip sumą, kuri sudaro, pirma, nuosavo kapitalo, kuris visas nustatomas apskaičiuojant pelno mokesčių tikslais, ir, antra, bendrovės akcijų vertę, atitinkančios nuosavą kapitalą, skirtumas.

Faktin?s bylos aplinkyb?s

15 Iškov? *Heitkamp BauHolding GmbH* yra bendrov?, kuriai nuo 2008 m. buvo kil?s nemokumo pavojus ir kuri tur?jo b?ti sanuojama.

16 2009 m. vasario 20 d. ieškov?s patronuojan?ioji bendrov? *Heitkamp KG* išpirko ieškov?s akcijas, siekdama sujungti abi bendroves.

17 Per aptariam? sandor? ieškov? atitiko s?lygas sanavimo s?lygai taikyti, kaip tai matyti iš 2009 m. lapkri?io 11 d. *Finanzamt Herne* (Hern?s mokes?i? administratorius) privalomosios informacijos (toliau – privalomoji informacija).

18 Be to, 2010 m. balandžio 29 d. gavo mokes?i? administratoriaus pranešim? d?l pelno mokes?io perskai?iavimo už 2009 mokestinius metus, jame buvo atsižvelgta ? perkeltus nuostolius remiantis sanavimo s?lyga.

19 Po Komisijos sprendimo prad?ti formali? tyrimo proced?r? (žr. šio sprendimo 25 punkt?) 2010 m. balandžio 30 d. raštu Vokietijos finans? ministerija nurod? mokes?i? administratoriui nebetaikyti sanavimo s?lygos.

20 Tod?l 2010 m. gruodžio 27 d. 2010 m. balandžio 29 d. pranešimas d?l pelno mokes?io perskai?iavimo buvo pakeistas nauju pranešimu d?l pelno mokes?io perskai?iavimo už 2009 mokestinius metus ir jame nebuvo atsižvelgta ? sanavimo s?lyg?. 2011 m. sausio m?n. ieškov? gavo pranešimus d?l pelno mokes?io perskai?iavimo už v?lesnius mokestinius laikotarpius arba susijusius su kitais mokes?iais ir rinkliavomis, kuriuose taip pat buvo nepaisoma sanavimo s?lygos.

21 2011 m. balandžio 1 d. ieškov? gavo pranešimus d?l apmokestinimo pelno mokes?iu ir baziniu profesiniu mokes?iu už 2009 mokestinius metus. D?l sanavimo s?lygos netaikymo ieškov? negal?jo perkelti 2008 m. gruodžio 31 d. buvusi? nuostoli?.

22 2011 m. balandžio 19 d. mokes?i? administratorius panaikino privalom?j? informacij?.

23 2011 m. liepos 22 d. Vokietijos Federacin? Respublika praneš? Komisijai ?moni?, kurios pasinaudojo gin?ijama priemone, s?raš?, kaip tai nurodyta padaryti gin?ijamame sprendime (žr. v?liau šio sprendimo 34 punkt?). Ieškov?s pavadinimas buvo s?raš? tarp ?moni?, d?l kuri? buvo panaikinta privalomoji informacija, susijusi su sanavimo s?lygos taikymu.

24 Ieškov? apskund? min?tus pranešimus d?l mokes?i? perskai?iavimo ir pranešimus d?l apmokestinimo mokes?i? administratoriui ir kompetentinguose teismuose. 2011 m. rugpj??io 1 d. nutartimi *Finanzgericht Münster* (Miunsterio finans? teismas) sustabd? min?t? pranešim? vykdym?.

Administracin? proced?ra

25 2009 m. rugpj??io 5 d. ir 2009 m. rugs?jo 30 d. Komisija papraš? Vokietijos Federacin?s Respublikos pateikti informacijos d?l KStG 8c straipsnio. Vokietijos valdžios institucijos atsak? ? š? prašym? 2009 m. rugpj??io 20 d. ir 2009 m. lapkri?io 5 d. raštais. 2010 m. vasario 24 d. sprendimu (OL C 90, p. 8; toliau – sprendimas prad?ti proced?r?) Komisija d?l valstyb?s pagalbos C7/10 (ex NN5/2010) prad?jo oficiali? tyrimo proced?r? pagal SESV 108 straipsnio 2 dal?.

26 2010 m. balandžio 8 d. Komisijos sprendimas prad?ti proced?r? buvo paskelbtas *Europos S?jungos oficialiajame leidinyje* ir visi suinteresuotieji asmenys pakviesti teikti savo

pastabas. Atsakydamos ? tai Vokietijos valdžios institucijos atsiunt? savo 2010 m. balandžio 9 d. rašt?.

27 2010 m. balandžio 9 d. ir birželio 3 d. ?vyko du susitikimai tarp Komisijos tarnyb? ir Vokietijos Federacin?s Respublikos atstov?. 2010 m. liepos 2 d. pastaroji pateik? išsamesn? informacij?. Iš tre?i?j? šali? Komisija negavo pastab?.

Gin?ijamas sprendimas

28 2011 m. sausio 26 d. Komisija pri?m? Sprendim? 2011/527/ES d?l Vokietijos valstyb?s pagalbos C 7/10 (ex CP 250/09 ir NN 5/10), kuri? ji suteik? pagal sanavimo s?lyg?, numatyt? Peln? mokes?io ?statyme (*KStG, Sanierungsklausel*) (OL L 235, p. 26, toliau – gin?ijamas sprendimas).

29 Pirma, Komisija sanavimo s?lyg? kvalifikavo kaip valstyb?s pagalb?.

30 Komisija pažym?jo, kad d?l Vokietijos vyriausyb?s suteiktos galimyb?s tam tikroms ?mon?ms sumažinti savo mokes?i? našt? perkeliant nuostolius prarandama vieš?j? pajam?, tod?l ši galimyb? buvo suteikta iš valstyb?s ištekl?. Ji prid?r?, kad pagalba buvo suteikta ?statymu, tod?l ji priskirtina valstybei.

31 Komisija man?, kad sanavimo s?lyga ?tvirtino bendros taisykl?s, kurioje numatytas teis?s perkelti bendrov?s nepanaudotus nuostolius netekimas, kai pasikei?ia akcininkai, išimt?. Tod?l min?ta s?lyga gal?jo b?ti suteiktas atrankusis pranašumas ?mon?ms, kurios ?gyvendino s?lygas ja pasinaudoti, ir tas pranašumas negal?jo b?ti pateisintas nei sistemos pob?džiu, nei bendra jos strukt?ra. Iš ties?, anot Komisijos, sanavimo s?lyga buvo siekiama kovoti su problemomis, kilusiomis d?l ekonomin?s ir finansin?s kriz?s, o tai yra mokes?i? sistemai nepriklausantis tikslas.

32 Komisija konstatavo, kad sanavimo s?lyga buvo taikoma visoms Vokietijos ekonomikos šakoms ir kad joms visoms buvo atstovaujama rinkose, kuriose jos aiškiai konkuravo ir kuriose buvo prekiaujama tarp valstybi? nari?. Tod?l ši priemon? gal?jo daryti ?tak? valstybi? nari? tarpusavio prekybai ar iškreipti konkurencij? arba kelti jos iškreipymo gr?sm?. Be to, nors visos ?mon?s, kurios potencialiai gal?jo pasinaudoti šia priemone, buvo sunkum? patirian?ios ?mon?s, kaip jos suprantamos pagal Bendrijos gaires d?l valstyb?s pagalbos sunkumus patirian?ioms ?mon?ms sanuoti ir restrukt?rizuoti (OL C 244, 2004 10 1, p. 2), n? vienai iš j? nebuvo taikomas 2006 m. gruodžio 15 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1998/2006 d?l Sutarties 87 ir 88 straipsni? taikymo *de minimis* pagalbai (OL L 379, p. 5).

33 Antra, Komisija nagrin?jo, ar priemon? gal?jo b?ti laikoma suderinama su vidaus rinka, ir pri?jo prie išvados, kad kai kuriems pagalbos gav?jams pagalba gal?jo b?ti suteikta su vidaus rinka suderinama ribota pagalbos suma tiek, kiek jie atitiko visas Vokietijos pagalbos schemas, kuri? ji patvirtino remdamasi Bendrijos laikin?ja valstyb?s pagalbos priemoni? sistema siekiant padidinti galimybes gauti finansavim? esant dabartinei finans? ir ekonomikos krizei (OL C83, 2009 4 7, p. 1), s?lygas. Ta?iau Komisija atmet? tai, kad sanavimo s?lyga buvo suderinama su vidaus rinka remiantis gair?mis d?l valstyb?s pagalbos sunkum? patirian?ioms ?mon?ms sanuoti ir restrukt?rizuoti, 2007–2013 m. nacionalin?s regionin?s pagalbos teikimo gair?mis (OL C 54, 2006 3 4, p. 13) ir Valstyb?s pagalbos aplinkos apsaugai gair?mis (OL C 82, 2008 4 1, p. 1), taip pat SESV 107 straipsnio 3 dalimi.

34 Tre?ia, Komisija nurod? Vokietijos Federacinei Respublikai imtis vis? b?tin? priemoni? susigr?žinti neteis?tai suteikt? pagalb? iš jos gav?j?. Be to, Vokietijos Federacin? Respublika tur?jo sudaryti s?raš? ?moni?, kurios pasinaudojo pagalba nuo 2008 m. sausio 1 d. Komisija taip pat pažym?jo, kad met? data, kuri? tur?jo b?ti sumok?tas pelno mokestis, yra taikytina data, kuri?

atitinkama pagalba buvo suteikta gavėjams, ir kad susigrąžintinos pagalbos suma apskaičiuojama pagal atitinkamą įmonės mokesčių deklaracijas. Anot Komisijos, pagalbos suma atitiko mokesčių sumos, kuri būtų reikėjusi mokėti netaikant sanavimo sąlygos, ir faktiškai sumokėtos mokesčių sumos skirtumą.

35 Ginijamo sprendimo rezoliucinės dalis išdėstyta taip:

„1 straipsnis

Valstybės pagalbos schema, kuri Vokietija neteisėtai taikė pagal [KStG] 8c straipsnio 1 dalį pažeisdama SESV 108 straipsnio 3 dalies nuostatas, yra nesuderinama su vidaus rinka.

2 straipsnis

Pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą suteikta pagalba yra suderinama su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 3 dalies b punktą, kaip jis išaiškintas Bendrijos laikinojoje sistemoje, jei pagalbos suma ne didesnė kaip 500000 EUR, gavėjas 2008 m. liepos 1 d. nebuvo sunkumų patirianti įmonė ir tenkinamos visos kitos Bendrijos laikinosios sistemos 4.2.2 skyriuje ir sprendime, kuriuo patvirtinta Vokietijos pagalbos schema, nustatytos sąlygos.

3 straipsnis

Pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą suteikta pagalba, suteikimo momentu atitikusi pagalbos schemos, kuri Komisija patvirtino kitu, ne [2008 m. rugpjūčio 6 d. Komisijos reglamento (EB) Nr. 800/2008, skelbiamąio tam tikrų rūšių pagalbų suderinama su bendrąja rinka taikant Sutarties 87 ir 88 straipsnius (Bendrasis bendrosios išimties reglamentas) (OL L 214, p. 3)], Regioninės pagalbos gairių arba Bendrijos valstybės pagalbos moksliniams tyrimams, taikomajai veiklai ir naujovių diegimui sistemos [(OL C 323, 2006 12 30, p. 1)] teisiniu pagrindu ir pagal kurią sunkumų patiriančių įmonių taip pat gali būti pagalboms gavėjos, sąlygas, yra suderinama su vidaus rinka, jei neviršija šios rūšies pagalbai taikomo didžiausio pagalbos intensyvumo.

4 straipsnis

1. 1 straipsnyje nurodytą pagalbą Vokietija turi panaikinti.
2. Vokietija iš gavėjų išieško su vidaus rinka nesuderinamą pagalbą, suteiktą pagal 1 straipsnyje nurodytą pagalbą schemą.

<...>

6 straipsnis

1. Vokietija Komisijai per du mėnesius po šio sprendimo paskelbimo pateikia šią informaciją:
 - a) pagalbos pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą gavėjų sąrašą ir bendrą pagalbą, kuri kiekvienas iš jų gavo pagal šią schemą, sumą;

<...>“

Procesas ir šalių reikalavimai

36 Ieškovų pareiškėjų ieškinys, į Bendrojo Teismo kanceliariją gavo 2011 m. birželio 6 dieną.

37 Atskiru dokumentu, pateiktu Bendrojo Teismo kanceliarijai 2011 m. rugsėjo 16 d., Komisija, remdamasi 1991 m. gegužės 2 d. Bendrojo Teismo procedūros reglamento 114 straipsnio 1

dalimi, pateikt? prieštaravim? d?l priimtino. 2011 m. spalio 20 d. ieškov? pateik? savo pastabas d?l šio prieštaravimo.

38 2011 m. rugpj??io 29 d. Bendrojo Teismo kanceliarijai pateiktu dokumentu Vokietijos Federacin? Respublika papraš? leisti ?stoti ? ši? byl? palaikyti ieškov?s reikalavim?. 2011 m. spalio 5 d. nutartimi Bendrojo Teismo antrosios kolegijos pirmininkas patenkino š? prašym? ?stoti ? byl?. Vokietijos Federacin? Respublika pateik? savo ?stojimo ? byl? paaiškinim?, apribot? vien priimtino klausimo, kitos šalys pateik? savo pastabas d?l jo per nustatyt? termin?.

39 Pakeitus Bendrojo Teismo kolegij? sud?t?, teis?jas praneš?jas buvo paskirtas ? aštunt?j? kolegij?, tod?l ši byla paskirta šiai kolegijai.

40 2012 m. sausio 30 d. ieškov?s prašymu aštuntosios kolegijos pirmininkas sustabd? proces? iki 2012 m. rugs?jo 4 d.

41 Pakeitus Bendrojo Teismo kolegij? sud?t?, teis?jas praneš?jas buvo paskirtas ? devint?j? kolegij?, tod?l ši byla paskirta šiai kolegijai.

42 2014 m. geguž?s 21 d. Bendrojo Teismo (devintoji kolegija) nutartimi prieštaravimas d?l priimtino buvo prijungtas prie bylos nagrin?jimo iš esm?s, pagal 1991 m. geguž?s 2 d. Proced?ros reglamento 114 straipsnio 1 dal?.

43 2014 m. liepos 3 d. Komisija pateik? atsiliepim? ? ieškin?. 2014 m. rugpj??io 15 d. ieškov? ir 2014 m. gruodžio 13 d. Komisija atitinkamai pateik? dublik? ir triplik?.

44 2014 m. rugpj??io 21 d. Vokietijos Federacin? Respublika pateik? savo ?stojimo ? byl? paaiškinim?, kitos šalys pateik? savo pastabas d?l jo per nustatyt? termin?.

45 Remdamasis 1991 m. geguž?s 2 d. Proced?ros reglamento 64 straipsnyje numatytais proceso organizavimo priemonėmis 2015 m. geguž?s 19 d. Bendrasis Teismas (devintoji kolegija) pateik? klausimus raštu šalims, jos atsak? per nustatyt? termin?.

46 Per 2015 m. liepos 8 d. pos?d? išklaustytos šalio nuomon?s žodžiu ir atsakymai ? Bendrojo Teismo pateiktus klausimus.

47 Ieškov?, palaikoma Vokietijos Federacin?s Respublikos, Bendrojo Teismo prašo:

- atmesti Komisijos pateikt? prieštaravim? d?l priimtino,
- panaikinti gin?ijam? sprendim?,
- priteisti iš Komisijos bylin?jimosi išlaidas.

48 Komisija Bendrojo Teismo prašo:

- atmesti ieškin? kaip nepriimtini? arba, netenkinus pirmojo prašymo, kaip nepagr?st?,
- priteisti iš ieškov?s bylin?jimosi išlaidas.

D?l teis?s

D?l ieškinio priimtino

49 Gr?sdama prieštaravim? d?l priimtino Komisija nurodo, kad šis ieškinys yra nepriimtinas, nes ieškov? ne?rod?, nei kad SESV 263 straipsnio ketvirtos pastraipos s?lygos yra ?gyvendintos,

nei kad ji yra suinteresuota pareikšti ieškinį.

Dėl teisės pareikšti ieškinį, kaip ji suprantama pagal SESV 263 straipsnio ketvirtą pastraipą

50 Pirma, Komisija ginčija ieškovo teisę pareikšti ieškinį, nes ji nėra konkrečiai susijusi su ginčijamu sprendimu.

51 Komisija teigia, kad ieškovas nėra faktiškai konkrečios pagalbos, kuri suteikta pagal sanavimo sąlygą ir kurią ji nurodė susigrąžinti, gavėjas. Iš tiesų mokesčių skola nustatoma teisiškai privalomu būdu – tik pranešimu dėl apmokestinimo pagal Vokietijos mokesčių kodekso 155 straipsnio 1 dalį.

52 Nesant pranešimo dėl apmokestinimo, kuriame nustatoma mokesčių skola taikant ginčijamą priemonę, ieškovas negali grąžinti konkrečios poveikio jai nei pranešimu dėl mokesčių perskaičiavimo, nei privalomoja informacija. Ji taip pat negali remtis suinteresuotosios šalies, kaip ji suprantama pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį, statusu. Šiuo klausimu Komisija skiria mokesčių atsiradimą ir suėjusį jo mokėjimo terminą ir nurodo, kad nustatytas mokesčių skolos teisiškai privalomu būdu – tik pranešimu dėl apmokestinimo – būtų pagrįsta ieškovo konkreti sąsaja.

53 Šiomis aplinkybėmis ginčijamame sprendime nebuvo nurodyta susigrąžinti ieškovei suteiktą pagalbą, tačiau buvo nurodyta nacionalinėms institucijoms sukelti pagalbos schemos nesuderinamumo su vidaus rinka padarinius pranešimais dėl apmokestinimo. Pastarieji galėjo būti skundžiami nacionaliniame teisme, kaip tai buvo padaryta nagrinėjamu atveju, ir *Finanzgericht* sustabdė nagrinėjamą pranešimą dėl apmokestinimo vykdymą.

54 Antra, Komisija pažymi, kad ieškinys taip pat nepriimtinas ir pagal SESV 263 straipsnio ketvirtoje pastraipoje numatyta trečiojo atvejo, nes ginčijamame sprendime tvirtintos gyvendinimo priemonės, t. y. pranešimų dėl apmokestinimo parengimas.

55 Ieškovas, palaikoma Vokietijos Federacinės Respublikos, teigia, kad ieškinys yra priimtinas.

56 Pagal SESV 263 straipsnio ketvirtą pastraipą „kiekvienas fizinis ar juridinis asmuo gali <...> pateikti ieškinį dėl jam skirtos akto arba akto, kuris yra tiesiogiai ir konkrečiai su juo susijęs, ir dėl teisės akto, tiesiogiai su juo susijusio ir dėl kurio nereikia patvirtinti gyvendinamųjų priemonės“.

57 Pirmiausia reikia priminti, kad ginčijamas sprendimas yra skirtas ne ieškovei, vienintelis jo adresatas yra Vokietijos Federacinė Respublika.

58 Taip pat reikia pažymėti, kad dėl to, jog ginčijamo sprendimo 4 straipsnyje Vokietijos Federacinė Respublika pareigojama panaikinti minėto sprendimo 1 straipsnyje numatytą pagalbą ir ją susigrąžinti, ieškovas turi būti laikoma tiesiogiai susijusia su šiuo sprendimu. Iš tiesų du teismų praktikos nustatyti tiesioginio poveikio kriterijai yra, pirma, aplinkybės, kad nagrinjamas aktas turi daryti tiesioginį poveikį asmens teisinei padėčiai, ir, antra, kad šis aktas neturi palikti jokios diskrecijos jo adresatams, atsakingiems už jo gyvendinimą, šioje byloje yra patenkinti (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, C-519/07 P, Rink., EU:C:2009:556, 48 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Šiuo klausimu Komisija nepateikia jokių prieštaravimų.

59 Kadangi nustatytas tiesioginis poveikis ieškovei, reikia patikrinti, ar ieškovas konkrečiai susijusi su ginčijamu sprendimu, ir šis klausimas atsakius teigiamai, nebereikės tikrinti, ar ginčijamas sprendimas yra reglamentuojamojo pobūdžio teisės aktas, dėl kurio nereikia priimti gyvendinimo priemonių.

60 Pagal nusistovėjusią teismų praktiką kiti subjektai nei tie, kuriems sprendimas yra skirtas, gali remtis tuo, kad sprendimas konkrečiai su jais susijęs tik tuomet, jeigu jis juos paveikia dėl

ypating? savybi? arba faktini? aplinkybi?, kurios juos išskiria iš kit? asmen?, tod?l individualizuoja taip pat, kaip ir asmen?, kuriam šis sprendimas yra skirtas (1963 m. liepos 15 d. Sprendimas *Plaumann / Komisija*, 25/62, Rink., EU:C:1963:17, p. 223; 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija*, C?71/09 P, C?73/09 P ir C?76/09 P, Rink., EU:C:2011:368, 52 punktas ir 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Telefónica / Komisija*, C?274/12 P, Rink., EU:C:2013:852, 46 punktas).

61 Tod?l ?mon?s pareikštas ieškinys d?l Komisijos sprendimo, kuriuo draudžiama sektorin?s pagalbos schema, panaikinimo, jeigu ji susijusi su šiuo sprendimu tik d?l priklausymo atitinkamam sektoriui ir d?l to, kad potencialiai gal?jo gauti naudos iš tos schemos, iš esm?s yra nepriimtinas. Iš ties? toks sprendimas šiai ?monei yra bendro pob?džio priemon?, kuri taikoma objektyviai apibr?žtoms situacijoms ir sukelia teisinį pasekmi? bendrai ir abstrak?iai numatytai asmen? kategorijai (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, C?298/00 P, Rink., EU:C:2004:240, 37 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?; 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *Acegas / Komisija*, T?309/02, Rink., EU:T:2009:192, 47 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?). Šiuo klausimu galimyb? daugiau ar mažiau tiksliai nustatyti teis?s subjekt?, kuriems taikomas aktas, skai?i? ar net tapatyb? nereiškia, kad šis aktas turi b?ti laikomas konkre?iai susijusiu su šiais subjektais, nes tai taikoma atsižvelgiant ? nagrin?jamame akte apibr?žt? objektyvi? teisin? ar faktin? situacij? (šio sprendimo 60 punkte min?to Sprendimo *Telefónica / Komisija*, EU:C:2013:852, 47 punktas).

62 Ta?iau jeigu sprendimas paveikia grup? asmen?, kurie buvo nustatyti arba kuriuos buvo galima nustatyti priimant š? akt? d?l šios grup?s nariams b?ding? kriterij?, šis aktas gali b?ti konkre?iai susij?s su šiais asmenimis tiek, kiek jie sudaro apibr?žt? ?kio subjekt? grup? (1985 m. sausio 17 d. Sprendimo *Piraiki-Patraiki ir kt. / Komisija*, 11/82, Rink., EU:C:1985:18, 31 punktas; 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C?182/03 ir C?217/03, Rink., EU:C:2006:416, 60 punktas ir šio sprendimo 58 punkte min?to Sprendimo *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, EU:C:2009:556, 54 punktas).

63 Remiantis šia teismo praktika reikia patikrinti, ar, atsižvelgiant ? ieškov?s faktin? ir teisin? pad?t?, ji turi b?ti laikoma konkre?iai susijusia su gin?jamu sprendimu.

64 Pirmiausia, priešingai, nei teigia ieškov?, reikia atmesti, kad d?l „suinteresuotojo“ asmens, kaip jis suprantamas pagal SESV 108 straipsnio 2 dal?, statuso ieškov? gali naudotis ypatingu statusu, kuriuo apib?dinamas konkretus poveikis jai, ypa? kai ji nepasinaudojo iš jo išplaukian?iomis proced?rin?mis teis?mis, konkre?iai kalbant, teise pateikti pastabas per formali? tyrimo proced?r? (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Komisija / Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum*, C?78/03 P, Rink., EU:C:2005:761, 37 punt?).

65 D?l konkretaus poveikio, kaip jis suprantamas pagal šio sprendimo 60 punkte min?t? Sprendim? *Plaumann / Komisija* (EU:C:1963:17), pažym?tina, kad ieškov?s faktin? ir teisin? situacij? apib?dina šios aplinkyb?s.

66 Pirma, baigiantis 2009 mokestiniais metams ir prieš pradedant Komisijai proced?r? ieškov? tur?jo teis? perkelti nuostolius pagal Vokietijos teis?s aktus, nes sanavimo s?lygoje numatytos s?lygos buvo ?gyvendintos.

67 Antra, 2009 m. ieškov? uždirbo apmokestinamo pelno, iš kurio ji at?m? pagal sanavimo s?lyg? perkeltus nuostolius.

68 Vokietijos mokes?i? administratorius patvirtino šias aplinkybes privalomojoje informacijoje ir pranešime d?l pelno mokes?io perskai?iavimo už 2009 mokestinius metus, kuriuose buvo atsižvelgiama ? pagal sanavimo s?lyg? perkeltus nuostolius (žr. šio sprendimo 17 ir 18 punktus).

Be to, dėl to, kad buvo gauta privalomoji informacija, vėliau ieškovų buvo rašyta Vokietijos institucijai. Komisijai atsiųstas rašas pagal ginijamo sprendimo 6 straipsnio 1 dalies b punktą.

69 Todėl taikant Vokietijos teisės aktus buvo akivaizdu, kad baigiantis 2009 mokestiniams metams ieškovų sutaupę mokesčius, kuriuos galėjo tiksliai apskaičiuoti. Iš tiesų, kadangi Vokietijos institucijos neturėjo jokios diskrecijos, susijusios su ginijamos priemonės taikymu, minėtas mokesčių sutaupymas mokant mažesnę mokestį buvo tik laiko klausimas pagal mokesčių schemos taikymo tvarką. Taigi ieškovų turėjo Vokietijos institucijai prieš priimant sprendimą pradėti procedūrą ir ginijamą sprendimą patvirtinti gyty teisę sutaupyti mokesčius, kuri, nesant minėto sprendimo, buvo sukonkretinta priimant pranešimą dėl apmokestinimo, kuriame leidžiama perkelti nuostolius ir vėliau juos traukti savo balansu. Dėl šios priežasties Vokietijos mokesčių institucijos ir Komisija galėjo lengvai identifikuoti ieškovus.

70 Todėl ieškovų gali būti ne tik laikoma su ginijamu sprendimu susijusia mone dėl priklausymo aptariamam sektoriui ir dėl jos, kaip potencialios gavėjos, statuso, bet ji turi būti laikoma priklausančia uždarai kio subjektui, kurie priimant ginijamą sprendimą buvo identifikuoti arba bent jau lengvai identifikuotini, grupei, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 60 punkte minėtą Sprendimą *Plaumann / Komisija*, (EU:C:1963:17) (pagal analogiją taip pat žr. šio sprendimo 62 punkte minėtą Sprendimą *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, EU:C:2006:416, 63 punktą; šio sprendimo 58 punkte minėtą Sprendimą *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, EU:C:2009:556, 57 punktą; šio sprendimo 60 punkte minėtą Sprendimą *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija*, EU:C:2011:368, 56 punktą; 2014 m. vasario 27 d. Sprendimą *Stichting Woonpunt ir kt. / Komisija*, C-132/12 P, Rink., EU:C:2014:100, 59–61 punktus ir Sprendimą *Stichting Woonlinie ir kt. / Komisija*, C-133/12 P, Rink., EU:C:2014:105, 46–48 punktus).

71 Šia išvada negalima abejoti remiantis aplinkybe, kad, priėmus sprendimą pradėti procedūrą ir vėliau ginijamą sprendimą, Vokietijos institucijos priėmę priemonės netaikyti sanavimo sąlygos, tarp kurių yra, be kita ko, privalomosios informacijos panaikinimas ir pranešimo dėl apmokestinimo pelno mokesčiu už 2009 mokestinius metus, kuriame nebebuvo atsižvelgiama pagal sanavimo sąlygą perkeltus nuostolius, priėmimas (žr. šio sprendimo 21 punktą).

72 Iš tiesų Vokietijos institucijos nusprendė sustabdyti sanavimo sąlygos taikymą vis dėlto jos nepanaikindamos, ir priimti pranešimą dėl apmokestinimo netaikant šios sąlygos, būtų siekdamas laikytis sprendimo pradėti procedūrą ir ginijamo sprendimo. Todėl nagrinėjama ieškinio priimtinumą, kuriuo skundžiamas ginijamas sprendimas, kur priėjo prie išvados, kad ginijama priemonė yra valstybės pagalba, ir konstatavo jos nesuderinamumą su vidaus rinka, Komisija negali pasinaudoti tuo, jog Vokietijos institucijos tuoj pat ėmėsi visų būtinų priemonių šiam sprendimui vykdyti, laukdamos, kuo baigsis vėliau pareikšto ieškinio prieš Komisiją nagrinėjimas.

73 Be to, šia išvada taip pat negalima abejoti dėl Komisijos rašytinėse pastabose ir per posėdžius nurodytos teismų praktikos, be kita ko, šio sprendimo 60 punkte minėtą Sprendimą *Telefónica / Komisija* (C-274/12 P, Rink., EU:C:2013:852), 2009 m. birželio 11 d. Sprendimą *AMGA / Komisija* (T-300/02, Rink., EU:T:2009:190), šio sprendimo 61 punkte minėtą Sprendimą *Acegas / Komisija* (EU:T:2009:192) ir 2012 m. kovo 8 d. Sprendimą *Iberdrola / Komisija* (T-221/10, Rink., EU:T:2012:112).

74 Iš ties? ši? byl? faktin?s aplinkyb?s nepanašios ? nagrin?jamos bylos, kurioje konstatuota, kad d?l Vokietijos mokes?i? teis?s akt? ypatybi?, ieškov? tur?jo ?gyt? teis? sutaupyti mokes?i?, kuri? patvirtino Vokietijos mokes?i? institucijos (žr. šio sprendimo 68 punkt?) faktinės aplinkybės; ši aplinkyb? j? išskyr? iš kit? ?kio subjekt?, kurie buvo susij? tik kaip potencialiai besinaudojantys gin?ijama priemone subjektai (šiuo klausimu žr. šio sprendimo 58 punkte min?to Sprendimo *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, EU:C:2009:556, 55 punkt?).

75 Šio sprendimo 69 punkte padaryta išvada negalima abejoti ir d?l Komisijos argumento, pagal kur? konkretus poveikis ieškovei gali b?ti pagr?stas tik iš valstyb?s ištekl? suteiktu pranašumu ir kad finansin? našta valstybei atsirado tik kai mokes?io sumaž?jimas buvo konstatuotas pranešime d?l apmokestinimo.

76 Iš ties? primintina, kad elementai, kuriais teism? praktikoje grindžiama konkretus poveikis, kaip jis suprantama pagal SESN 263 straipsnio ketvirt? pastraip? (žr. šio sprendimo 60– 62 punktus), neb?tinai sutampa su valstyb?s pagalb? sudaran?iais elementais, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dal? (pagal analogij? žr. šio sprendimo 60 punkte min?to Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija*, EU:C:2011:368, 56, 63 ir 64 punktus). Pagal šio sprendimo 60 punkte min?t? Sprendim? *Plaumann / Komisija* (EU:C:1963:17, p. 223) kitas subjektas nei sprendimo adresatas yra konkre?iai susij?s su sprendimu, jeigu tas sprendimas susij?s su juo d?l tam tikr? jiems b?ding? savybi? arba d?l jo iš kit? asmen? išskirian?ios faktin?s pad?ties ir jeigu šis subjektas patenka ? apibr?žt? ?kio subjekt? grup?.

77 Taigi nagrin?jamu atveju reikia priminti, kad taikant nacionalin?s teis?s aktus prieš priimant sprendim? prad?ti proced?r? ir v?liau gin?ijam? sprendim? ieškov? tur?jo Vokietijos mokes?i? institucij? patvirtint? ?gyt? teis? sumažinti mokest? už 2009 mokestinius metus. Be to, gin?ijamo sprendimo 50 konstatuojamojoje dalyje pati Komisija patikslina, kad d?l Vokietijos vyriausyb?s suteiktos galimyb?s tam tikroms ?mon?ms sumažinti savo mokes?i? našt? perkeltant nuostolius prarandama vieš?j? pajam? ir tai yra valstyb?s pagalba.

78 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, darytina išvada, kad nagrin?jamos bylos aplinkyb?mis ieškov? yra tiesiogiai ir konkre?iai susijusi su gin?ijamu sprendimu.

79 Tod?l ieškov? turi teis? pareikšti ieškin?, kaip tai suprantama pagal SESV 263 straipsnio ketvirt? pastraip?.

D?l suinteresuotumo pareikšti ieškin?

80 Komisija nurodo, kad ieškov? n?ra pagalbos gav?ja, tod?l ji negal?t? gauti jokios galimos naudos, jeigu Bendrasis Teismas panaikint? gin?ijam? sprendim?. Pri?mus gin?ijam? sprendim?, Vokietijos Federacin? Respublika neturi susigr?žinti pagalbos iš ieškov?s, be to, neatsižvelgiant ? galim? gin?ijamo sprendimo panaikinim?, Vokietijos institucijos gali bet kada nuspr?sti visiškai panaikinti gin?ijam? priemon?.

81 Ieškov?, palaikoma Vokietijos Federacin?s Respublikos, gin?ija šiuos argumentus.

82 Iš nusistov?jusios teism? praktikos matyti, kad ieškinys d?l panaikinimo, pareikštas fizinio ar juridinio asmens, yra priimtinas tik tuo atveju, kai pareišk?jas yra suinteresuotas gin?ijamo dokumento panaikinimu. Toks suinteresuotumas reiškia, kad pats gin?ijamo akto panaikinimas gali tur?ti teisini? pasekmi? ir kad taip d?l ieškinio baigties gali atsirasti nauda j? pareiškusiai šaliai (šiuo klausimu žr. šio sprendimo 58 punkte min?to Sprendimo *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, EU:C:2009:556, 63 punkt?; šio sprendimo 70 punkte min?to Sprendimo *Stichting Woonpunt ir kt. / Komisija*, EU:C:2014:100, 50–54 punktus ir šio sprendimo 70 punkte

min?to Sprendimo *Stichting Woonlinie ir kt. / Komisija*, EU:C:2014:105, 54 punkt?).

83 Šiuo atžvilgiu primintina, kad ieškinio priimtumo s?lygos, išskyrus atvej?, kai prarandamas suinteresuotumas pareikšti ieškin?, vertinamos tuo metu, kai jis pareiškiamas (žr. 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Shaw ir Falla / Komisija*, T?131/99, Rink., EU:T:2002:83, 29 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

84 Nagrin?jamo atveju ieškov? atitiko s?lygas pasinaudoti sanavimo s?lyga ir ?gijo pranašum?, išplaukiant? iš šios s?lygos, kaip tai matyti iš šio sprendimo 66–69 punkt?.

85 Nors sanavimo s?lygos taikymas buvo sustabdytas pri?mus gin?ijam? sprendim?, pagal KStG 34 straipsnio 6 dal? j? panaikinus, ta s?lyga v?l b?t? taikoma atgaline data visoms ?mon?ms, d?l kuri? priimti pranešimai d?l apmokestinimo netapo galutiniai, ?skaitant ieškov?, tod?l gin?ijamo sprendimo panaikinimas b?t? jai naudingas.

86 Be to, kaip teigia Komisija, net manant, kad ieškov? nebegal?s uždirbti pelno ateityje, nes ji likviduojama, tai reiškia, jog, uždirbusi pelno prieš priimant gin?ijam? sprendim?, po jo panaikinimo ji gal?s prašyti v?l taikyti sanavimo s?lyg?, bent jau tiek, kiek tai susij? su pajam? už 2009 m. apmokestinimu.

87 Tod?l ieškov? yra suinteresuota pareikšti ieškin? d?l gin?ijamo sprendimo.

88 Taigi ieškinys yra priimtinas.

D?l esm?s

89 Gr?sdoma ieškin? ieškov? pateikia du pagrindus, susijusius su gin?ijamos priemon?s atrankiniu pob?džiu.

90 Šiomis aplinkyb?mis pirmiausia reikia priminti, kad SESV 107 straipsnio 1 dalyje iš esm?s draudžiama pagalba, kuria „[palaikomos tam tikros ?mon?s arba tam tikr? prek? gamyba]“, t. y. atrankinio pob?džio pagalba.

91 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? siekiant nustatyti, ar nacionalin? mokestin? priemon? yra „atrankinio pob?džio“, vis? pirma reikia nustatyti ir išnagrin?ti bendr? arba „?prast?“ mokes?i? schem?, taikom? atitinkamoje valstyb?je nar?je. Antra, atsižvelgiant ? šią bendr? arba „?prast?“ mokes?i? schem? reikia ?vertinti ir nustatyti, ar nagrin?jama mokestine priemone suteikiama lengvata gali b?ti atrankinio pob?džio, ?rodant, kad šia priemone nukrypstama nuo bendros sistemos tiek, kiek pagal j? diferencijuojami ?kio subjektai, kuri? faktin? ir teisin? pad?tis, atsižvelgiant ? šios schemos tiksl?, yra panaši (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugs?jo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C?78/08–C?80/08, Rink., EU:C:2011:550, 50 ir 54 punktus; 2011 m. lapkri?io 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtin? Karalyst?*, C?106/09 P ir C?107/09 P, Rink., EU:C:2011:732, 75 punkt?). Baigus nagrin?ti šias pirmas dvi stadijas, priemon? gali b?ti kvalifikuojama kaip atrankin? *prima facie*.

92 Ta?iau atrankinio pob?džio s?lygos netenkina priemon?, kuri, nors b?dama pranašumas jos gav?jui, yra pateisinama sistemos, kuriai priklauso, pob?džiu ar bendra strukt?ra (šiuo klausimu žr. 2001 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C?143/99, Rink., EU:C:2001:598, 42 punkt? ir šio sprendimo 91 punkte min?to Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, EU:C:2011:550, 64 punkt?). Po šios galimos tre?ios nagrin?jimo stadijos priemon? kvalifikuojama kaip atrankin?.

93 Primintina, kad siekdama ?rodyti, kad nagrin?jama priemon? atrankiniu b?du taikoma tik tam tikroms ?mon?ms ar tam tikr? prek? gamybai, Komisija turi pateikti ?rodym?, jog pagal j?

diferencijuojamos ?mon?s, kuri?, atsižvelgiant ? nagrin?jamos priemon?s tiksl?, faktin? ir teisin? pad?tis yra panaši, o valstyb? nar? turi ?rodyti, kad ji iš ties? pateisinama aptariamoms schemoms pob?džiu ir strukt?ra (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugs?jo 8 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C?279/08 P, Rink., EU:C:2011:551, 62 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

94 Atsižvelgiant ? šias tris analiz?s stadijas, kurios matyti iš teismo praktikos, reikia nagrin?ti du ieškov?s pateiktus pagrindus, kuri? pirmasis pagr?stas iš esm?s gin?ijamos priemon?s atrankinio pob?džio *prima facie* nebuvimu, o antrasis tuo, kad priemon? yra pateisinama mokes?i? sistemos pob?džiu ir strukt?ra.

D?l pirmojo pagrindo, paremto gin?ijamos priemon?s atrankinio pob?džio *prima facie* nebuvimu

95 Pirmasis ieškinio pagrindas suskirstytas ? tris dalis. Pirmą dalį pagr?sta klaida apibr?žiant referencin? pagrind?. Antrą dalį pagr?sta klaida vertinant ?moni?, kurioms b?tinai sanavimas, teisin? ir faktin? pad?t? ir Komisijos atsisakymu kvalifikuoti sanavimo s?lyg? kaip bendr? priemon?; tre?ia dalį pagr?sta teis?t? l?kes?i? principo pažeidimu.

– D?l pirmos dalies, pagr?stos klaida apibr?žiant referencin? pagrind?

96 Gin?ijamame sprendime siekdama ?vertinti gin?ijamos priemon?s atrankin? pob?d? Komisija atsižvelg?, pirma, ? bendro taikymo nuostoli? perk?limo taisykl?s buvim?, antra, ? teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl?s, kuria nukrypstama nuo pirmos taisykl?s žalingo akcij? ?sigijimo atveju, buvim? ir, tre?ia, ? sanavimo s?lygos, kuria leidžiama nukrypti nuo antros taisykl?s ir taikyti pirm? taisykl? tam tikrais konkre?iais atvejais, buvim?.

97 Remdamasi šiomis aplinkyb?mis gin?ijamo sprendimo 66 konstatuojamojoje dalyje Komisija pri?jo prie išvados, kad Vokietijos pelno mokes?io sistemoje teis?s perkelti nuostolius netekimas buvo referencinis pagrindas, t. y. bendra taisykl?, taikytina visais akcinink? pasikeitimo atvejais, ir kad sanavimo s?lyga buvo šios taisykl?s išimtis.

98 Ieškov?, palaikoma Vokietijos Federacin?s Respublikos, teigia, kad siekdama ?vertinti gin?ijamos priemon?s atrankin? pob?d? Komisija padar? klaid?, kai nustat? referencin? sistem?. Komisijai klaidingai man?, kad teis?s perkelti nuostolius netekimas buvo bendra taisykl? ir kad sanavimo s?lyga – šios taisykl?s išimtis.

99 Anot ieškov?s, referencin? sistem? sudar? nuostoli? perk?limo taisykl?, kuri yra apmokestinimo pagal išgales mok?ti mokes?ius konstitucinio principo išraiška. Teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl? yra šio principo išimtis ir negali b?ti laikoma referencine sistema, nes sanavimo s?lyga, kuria nustatyta šios išimties išimtis, tik gr?žinamas bendrosios taisykl?s, t. y. nuostoli? perk?limo taisykl?s, kaip ir kit? išim?i?, kaip antai ?moni? grupi? s?lygos ir nematom? rezerv? išimties, taikymas.

100 Pirmiausia Komisija tvirtina, kad pirmojo pagrindo pirma dalis yra nepriimtina, nes pagr?sta naujomis faktin?mis aplinkyb?mis, kuriomis nebuvo remtasi per administracin? proced?r?. Ji primena, kad sprendime prad?ti proced?r? ir Sprendime 2010/13 d?l *MoRaKG* ?statymo teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl? ji buvo apibr?žusi kaip referencin? nuostat?, o ieškov?, Vokietijos Federacin? Respubliką ir jokie kiti suinteresuotieji tretieji asmenys šio apibr?žimo neužgin?ijo per administracin? proced?r?. Ji taip pat patikslina, kad, Europos S?jungos teis?s poži?riu, nacionalin? mokes?i? teis? yra fakto klausimas, apie kur? priimdama gin?ijam? sprendim? ji pakankamai nežinojo ir kurio netur?jo tirti *ex officio*.

101 D?l esm?s Komisija gin?ija ieškov?s argumentus.

102 Pirmiausia Komisijos prieštaravimas dėl priimtino turi būti atmestas. Iš tiesų iš argumentui pagrįsti nurodytos teisės praktikos matyti, kad sprendimo teisėtumo vertinamas atsižvelgiant į informaciją, kuri Komisija turėjo į priimdama, yra susijęs su aptariamo pagrindo pagrįstumu, o ne jo priimtumu (šiuo klausimu žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Prancūzija / Komisija*, C-241/94, Rink., EU:C:1996:353, 33 punktų; 2002 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Falck ir Acciaierie di Bolzano / Komisija*, C-74/00 P ir C-75/00 P, Rink., EU:C:2002:524, 168 punktų ir 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Frucona Košice / Komisija*, T-11/07, Rink., EU:T:2010:498, 49 punktų).

103 Kalbant apie ieškovų pateiktą argumentą pagrįstumą, primintina, kad ginčijamame sprendime Komisija teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklę iš esmės apibrėžė kaip bendrą taisyklę, į kurią atsižvelgiant reikia nagrinėti, ar įmonės, kuri teisinė ir faktinė padėtis yra panaši, buvo diferencijuojamos, o ieškovų remiasi bendresne nuostolių perkėlimo taisykle, kuri taikoma bet kokiam apmokestinimui.

104 Šiuo klausimu reikia priminti, pirma, kad nuostolių perkėlimo taisyklė yra galimybė, kuria bendrovės taikant pelno mokestį jos gali pasinaudoti, ir, antra, kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė riboja minėtą galimybę, kai įsigyjama 25 % arba didesnė kapitalo dalis, ir iš viso ji panaikina, kai įsigyjama didesnė nei 50 % kapitalo dalis. Pastaroji taisyklė sistemiškai taikoma visiems atvejams, kai pasikeičia 25 % arba didesnė kapitalo dalis valdantys akcininkai, nedarant jokio skirtumo dėl atitinkamų įmonių pobūdžio arba ypatybių.

105 Be to, sanavimo sąlyga suformuluota kaip teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės išimtis ir ji netaikoma konkrečiai apibrėžtiems atvejams, kuriems taikoma pastaroji taisyklė.

106 Todėl reikia konstatuoti, kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė, kaip ir nuostolių perkėlimo taisyklė, yra ginčijamos priemonės teisinis pagrindas. Kitaip tariant, nagrinėjamo atveju taikytiną teisinį pagrindą sudaro bendra nuostolių perkėlimo taisyklė, apribota teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės, ir būtent atsižvelgiant į šį pagrindą reikia patikrinti, ar pagal ginčijamą priemonę diferencijuojami kio subjektai, kuri faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, kaip tai suprantama pagal 91 punkte minėtą teisės praktiką; šitas klausimas pateiktas pirmojo pagrindo antroje dalyje.

107 Taigi darytina išvada, kad Komisija nepadarė klaidos, kai konstatavo, jog yra bendresnė taisyklė, t. y. nuostolių perkėlimo taisyklė, ir nustatė, kad taikytinas teisinis pagrindas ginčijamos priemonės atžinotinam pobūdžiui įvertinti yra teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė.

108 Šia išvada negalima abejoti remiantis ieškovų argumentais, pagrįstais nacionalinių teisinių abejonomis dėl teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės konstitucingumo ir būtinybės aiškinti šią taisyklę griežtai atsižvelgiant į konstitucinius principus. Iš tiesų šie argumentais neklaido daryti išvadą, kad ši taisyklė sudaro nacionalinės teisės dalį, nes ji nepanaikinta, ir kad sanavimo sąlyga taikoma tik taikant minėtą taisyklę. Todėl Komisija negalėjo nepaisyti šios taisyklės apibrėždama referencinį pagrindą, nors ir būtų norėjusi prireikus ją aiškinti griežtai.

109 Be to, argumentai, kuriais siekiama įrodyti teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės išimtinių atsižvelgiant į konstitucinius principus, yra nereikšmingi, nes minėtos taisyklės kvalifikavimas kaip pagal teisinę gali aukštesnės teisės taisyklės, kaip antai apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius taisyklės, išimties neklaido tam, kad ji būtų ginčijamos priemonės referencinis pagrindas, kuriuo remiantis reikia vertinti šios priemonės atžinotiną pobūdį.

110 Todėl reikia atmesti pirmojo ieškinio pagrindo pirmą dalį.

– Dėl antros dalies, pagrįstos klaida vertinant ?moni?, kurioms būtinas sanavimas, teisin? ir faktin? pad?t? ir kvalifikuojant sanavimo s?lyg? kaip bendr?j? priemon?

111 Gin?ijamame sprendime Komisija man?, kad teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl?s taikymo apimtis buvo platesn? nei ankstesn?s taisykl?s (10 konstatuojamoji dalis), kad taisykl?je iš pradži? nebuvo numatyta jokia išimtis (11 konstatuojamoji dalis) ir kad, kaip matyti iš 2008 m. ?moni? apmokestinimo reformos ?statymo motyv? (žr. šio sprendimo 6 punkt?), taisykle buvo siekiama dvigubo tikslo: pirma, supaprastinti teis?s aktus ir, antra, tikslingai kovoti su piktnaudžiavimu (12 konstatuojamoji dalis). Ji taip pat pažym?jo, kad aiškos išimties, pagal kuri? b?t? leidžiama perkelti nuostolius sanavimo atveju, nebuvimas buvo kompensuojamas mokesi? institucij? galimybe atsisakyti mokestinio reikalavim? pagal Sanavimo dekret? (12 konstatuojamoji dalis; žr. šio sprendimo 7 punkt?).

112 Gin?ijamo sprendimo 68–79 konstatuojamosiose dalyse remdamasi šiomis aplinkybomis Komisija pirmiausia teig?, kad ?moni? apmokestinimo sistema buvo siekiama surinkti biudžeto l?š? ir kad teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl?s tikslas buvo užkirsti keli? tam, kad ?mon?s, kuri? akcininkai pasikeit?, perkelt? nuostolius. Be to, ji man?, kad atsižvelgiant ? š? tiksl? vis? ?moni?, kuri? akcininkai, kartu turintys 25 % ar daugiau akcij?, pasikeit?, faktin? ir teisin? pad?tis buvo panaši. Galiausiai ji konstatavo, kad pagal sanavimo s?lyg? šioje kategorijoje buvo skiriamos, pirma, ?mon?s, kurios, nors ir turin?ios nuostoli?, buvo mokios, ir, antra, ?mon?s, kurios pagal sanavimo s?lygoje nustatytas s?lygas buvo arba taps nemokios arba yra pernelyg ?siskolinusios.

113 Pirma, ieškov? teigia, kad atsižvelgiant ? teis?s aktais siekiam? tiksl?, t. y. užkirsti kelia piktnaudžiavimui, ?moni?, kurioms taikoma sanavimo s?lyga, faktin? ir teisin? pad?tis n?ra panaši ? ?moni?, kurioms taikoma teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl?, pad?t?. Taigi teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl? netaikoma ?moni? sanavimo atvejams, d?l kuri? neatsiranda piktnaudžiauti skirt? darini? pavojus.

114 Antra, ieškov?, palaikoma Vokietijos Federacin?s Respublikos, teigia, kad sanavimo s?lyga yra bendroji priemon?, nes ja gali naudotis visos ?mon?s, susidurian?ios su ekonominiais sunkumais, neatsižvelgiant ? j? dyd?, sektori? arba j? ekonomin? veikl?.

115 Pirmiausia Komisija tvirtina, kad dubliko stadijoje pateikti argumentai, pagrįsti ?moni?, kurioms būtinas sanavimas, teisine ir faktine pad?timi, ir sanavimo s?lygos kvalifikavimu kaip bendrosios priemon?s, yra nauji pagrindai, todėl jie yra nepriimtini.

116 Dėl esm?s Komisija gin?ija ieškov?s argumentus.

117 Dėl ieškov?s argument? priimtinum? reikia priminti, kad pagal 1991 m. geguž?s 2 d. Procedūros reglamento 48 straipsnio 2 dalies pirm? pastraip? vykstant procesui negalima pateikti nauj? pagrind?, išskyrus tuos atvejus, kai jie pagrindžiami teisin?mis arba faktin?mis aplinkybomis, kurios tapo žinomos vykstant procesui. Vis dėlto pagrindas ar argumentas, kuriuo tiesiogiai ar netiesiogiai išpl?tojamas anksčiau ieškinyje nurodytas pagrindas ir kuris su juo yra glaudžiai susij?s, turi b?ti pripažintas priimtinu (2013 m. liepos 11 d. Sprendimo *Ziegler / Komisija*, C?439/11 P, Rink., EU:C:2013:513, 46 punktas). Tas pats taikoma ir kaltinimui, kuriuo paremiamas pagrindas (2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Joynson / Komisija*, T?231/99, Rink., EU:T:2002:84, 156 punktas, patvirtintas 2003 m. gruodžio 10 d. Nutartimi *Joynson / Komisija*, C?204/02 P, Rink., EU:C:2003:660).

118 Todėl atsižvelgiant ? min?t? teism? praktik? reikia patikrinti, ar dubliko stadijoje ieškov?s pateikti argumentai, pagrįsti ?moni?, kurioms būtinas sanavimas, teisine ir faktine pad?timi, ir

sanavimo s?lygos kvalifikavimu kaip bendrosios priemon?s, yra nauji pagrindai, ar veikiau pirmojo pagrindo pirmos dalies išpl?tojimas.

119 Primintina, kad pirmojo pagrindo pirmoje dalyje, pagr?stoje klaida apibr?žiant referencin? pagrind?, pateikiamas ieškov?s gin?ijimas yra susij?s su vieno iš valstyb?s pagalbos elemento, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dal?, t. y. atrankinio pob?džio s?lygos, nebuvimu. Taigi kaltinimais, pagr?stais, pirma, ?moni?, kurioms b?tinamas sanavimas, teisin?s ir faktin?s pad?ties nepanašumu ir, antra, sanavimo s?lygos kvalifikavimu kaip bendrosios priemon?s, taip pat siekiama užgin?yti atrankinio pob?džio s?lyg? skirtingais poži?riais.

120 Iš ties? pagal šio sprendimo 91 punkte min?t? nusistov?jusi? teism? praktik? mokestin?s priemon?s kvalifikavimas kaip atrankin?s *prima facie* reiškia, kad pirmiausia nustatoma ir išnagrin?jama atitinkamoje valstyb?je nar?je taikoma bendra arba „prasta“ mokes?i? schema ir v?liau ?rodoma, jog pagal šį priemon? diferencijuojami ?kio subjektai, kuri? faktin? ir teisin? pad?tis, atsižvelgiant ? šios schemos tiksl?, yra panaši.

121 Nagrin?jamu atveju reikia konstatuoti, kad pateikdama pirm?j? pagrind? ieškov? juo iš esm?s gin?ijo Komisijos gin?ijamos priemon?s atrankinio pob?džio *prima facie* vertinim? ir, konkre?iai kalbant, referencinio pagrindo apibr?žim?.

122 Be to, pažym?tina, kad konkretesni argumentai, pagr?sti ?moni?, kurioms b?tinamas sanavimas, teisine ir faktine pad?timi ir sanavimo s?lygos kvalifikavimu kaip bendrosios priemon?s, buvo pateikti atsakant ? Komisijos, kuri atsiliepime ? ieškin? patikslino, jog referencinis pagrindas negal?jo b?ti apibr?žtas atsižvelgiant ? bendr? mokes?i? sistem?, ta?iau tur?jo b?ti apibr?žtas veikiau atsižvelgiant ? ?mones, kuri?, anot jos, faktin? ir teisin? pad?tis buvo panaši ir kurioms buvo taikoma sanavimo s?lyga, argumentus. Taigi šalys gin?ijasi d?l klausimo, ar ?mon?s, kuri? teisin? ir faktin? pad?tis yra panaši, turi b?ti nustatomos per min?to nagrin?jimo pirm?j? arba antr?j? etap?.

123 Taigi darytina išvada, kad, atvirkš?iai tam, k? teigia Komisija, aptariamas klausimas yra pirmojo pagrindo pirmos dalies išpl?tojimas, o ne naujas pagrindas.

124 Tod?l pirmojo pagrindo antra dalis yra priimtina.

125 D?l ieškov?s argument? pagr?stumo pažym?tina: kadangi referencinis pagrindas buvo apibr?žtas kaip sudarytas iš teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl?s, pirmiausia reikia patikrinti, ar, atsižvelgiant ? taikytinos mokes?i? schemos tiksl?, ?moni?, kurios naudojami sanavimo s?lyga, faktin? ir teisin? pad?tis yra panaši ? kit? ?moni?, kurioms taikoma teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl?; tai turi ?rodyti Komisija, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 93 straipsnyje min?t? teismo praktik?.

126 Anot Komisijos, kadangi iš esm?s aptariamos taikytinos mokes?i? schemos tikslas yra užkirsti keli? tam, kad ?mon?s, kuri? akcininkai pasikeit?, perkelt? savo nuostolius, vis? ?moni?, kuri? akcininkai pasikeit?, faktin? ir teisin? pad?tis yra panaši, neatsižvelgiant ? tai, ar jos naudojami sanavimo s?lyga, ar ne. Taigi gin?ijama priemon? yra atrankin? *prima facie*, nes ja gali naudotis tik ?mon?s, kurios atitinka jos s?lygas.

127 Ta?iau, anot ieškov?s, kadangi aptariamos schemos tikslas yra išvengti piktnaudžiavimo perkeliant nuostolius, tik ?moni?, kurios atitinka sanavimo s?lygas, faktin? ir teisin? pad?tis yra panaši, nes perkeldamos nuostolius jos negali piktnaudžiauti.

128 Kaip nurodyta šio sprendimo 106 punkte, taikytin? teisin? pagrind? sudaro bendra nuostoli? perk?limo taisykl?, apribota teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl?s. Taigi reikia manyti, kad,

kaip matyti iš gin?ijamo sprendimo 71 konstatuojamosios dalies, referencin?s mokes?i? sistemos reikšmingas tikslas yra užkirsti keli? tam, kad ?mon?s, kuri? akcininkai pasikeit?, perkelt? nuostolius. Kitaip tariant, galimyb? perkelti nuostolius yra apribota arba panaikinta tuo atveju, kai perleidus 25% arba daugiau ?mon?s akcij? ?mon?s, kuri patyr? nuostoli?, akcininkai pasikei?ia iš esm?s.

129 Darytina išvada, kad vis? ?moni?, kuri? akcininkai taip pasikeit?, faktin? ir teisin? pad?tis yra panaši, nepriklausomai nuo to, ar jos patiria sunkum?, kaip tai suprantama pagal sanavimo s?lyg?.

130 Ta?iau gin?ijama priemon? netaikoma visoms ?mon?ms, kuri? akcininkai pasikeit? iš esm?s; ji taikoma aiškiai apibr?žtai ?moni? kategorijai, t. y. ?mon?ms, kurios pagal sanavimo s?lygos tekst? ?sigijimo momentu yra „nemoki[os] ar pernelyg ?siskolinusi[os] arba [joms] gresia tapti nemok[iomis] ar pernelyg ?siskolinusi[iomis]“ (toliau – sunkum? patirian?ios ?mon?s).

131 Konstatuotina, kad ši kategorija neapima ?moni?, kuri? faktin? ir teisin? pad?tis yra panaši atsižvelgiant ? aptariamą mokes?i? schemas tiksl?.

132 Kaip nurodo ieškov?, net manant, kad mokes?i? sistemos reikšmingas tikslas yra užkirsti keli? piktnaudžiavimui perkeltiant nuostolius ir taip išvengti „priedangos bendrov?“ pirkimo, vis tiek gin?ijama priemon? taikoma tik ?mon?ms, kurios atitinka tam tikras s?lygas, b?tent sunkum? patirian?ioms ?mon?ms.

133 Net manant, kad susiklos?ius situacijoms, kurioms taikoma gin?ijama priemon?, n?ra piktnaudžiavimo pavojus pagal aptariamą tiksl?, konstatuotina, jog pagal min?tą priemon? neleidžiama perkelti nuostoli?, jei iš esm?s pasikeit? atitinkamos bendrov?s akcininkai, kai šis pasikeitimas n?ra susij?s su sunkum? patirian?iomis ?mon?mis, nors min?tu akcinink? pasikeitimu ir neperkama „priedangos bendrov?“, tod?l nesukuriamas piktnaudžiavimo pavojus. Draudžiama perkelti nuostolius, nors kitos sanavimo s?lygos, susijusios su, be kita ko, esmini? bendrov?s strukt?r? išlaikymu, t. y. s?lygos, numatytos sanavimo s?lygos c–e punktuose, yra ?vykdytos. Kitaip tariant, sanavimo s?lygos a ir b punktuose ?tvirtintos s?lygos n?ra susijusios su tikslu užkirsti keli? piktnaudžiavimui. Taigi jos yra skirtos pagelb?ti sunkum? patirian?ioms ?mon?ms.

134 Darytina išvada, kad manydama, jog pagal gin?ijamą priemoną diferencijuojami ?kio subjektai, kuri? pagal mokes?i? sistemos tiksl? faktin? ir teisin? pad?tis yra panaši, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 91 punkte min?tą teismo praktiką, Komisija nepadar? klaidos.

135 Šia išvada negalima abejoti remiantis ieškov?s nurodyta aplinkybe, kad kitos išimtys, kaip antai ?moni? grupi? s?lyga ir nematom? rezerv? s?lyga, apima situacijas, kai nekyla piktnaudžiavimo pavojus.

136 Manant, kad šios išimtys, kaip ir sanavimo s?lyga, pateisinamos tuo, jog jos taikomos situacijoms, kai perkeldamos nuostolius atitinkamos ?mon?s negali piktnaudžiauti, nagrin?jama teis?s akt? sistema vis d?lto iš ties? skirtingai vertinami ?kio subjektai, kuri? pagal taikytinos mokes?i? schemas tiksl? faktin? ir teisin? pad?tis yra panaši.

137 Iš tikr?j?, netaikant min?tą išim?i?, ?mon? negali išvengti to, kad neteks teis?s perkelti nuostolius, net ir nesant piktnaudžiavimo pavojus. Teisingumo Teismas taip pat nusprend?, kad toks atleist? nuo ?prasto mokes?io ?moni? atrankusis pranašumas negali b?ti gin?ijamas teigiant, kad kitos ?mon?s atleistos nuo šio mokes?io kitais pagrindais (šiuo klausimu žr. šio sprendimo 62 punkte min?to Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, EU:C:2006:416, 120 punkt? ir 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *BNP Paribas ir BNL / Komisija*, T?335/08, Rink., EU:T:2010:271, 162 punkt?).

138 Bet kuriuo atveju, kaip buvo paaiškinta šio sprendimo 133 punkte, pačioje sanavimo slygoje tam, kad ji būtų taikoma, skiriamos vien jos c–e punktuose tvirtintas slygas atitinkančios zonoms ir zonoms, kurios atitinka ir tos pačios slygos a ir b punktuose nurodytas slygas, t. y. sunkumų patiriančios zonoms, ir tai nėra pagrįsta reikšmingu mokesčių schemos tikslu, kaip jis apibrėžtas šio sprendimo 106 punkte.

139 Ieškovas ir jo bylą stojusios šalies argumentui, kad ginijama priemonė yra bendroji priemonė, nes ją gali pasinaudoti visos sunkumų patiriančios zonos, negalima pritarti.

140 Iš tiesų, viena vertus, nagrinėjant mokestinų priemonų atrankinį pobūdį klausimas, ar priemonė yra bendroji, priklauso nuo klausimo, ar pagal nagrinjamą priemonę, lyginamą su bendra arba prasta mokesčių schema, skiriami kio subjektai, kurių pagal minėtą schemą siekiamas tikslas faktinai ir teisiniai padėtis yra panaši. Taigi, kaip buvo nurodyta ankstesniuose punktuose, ginijamame sprendime Komisija teisingai manė, kad ginijama priemonė skiria zonomes, t. y. zonomes, kurios atitinka nagrinjamos priemonės slygas, ir kitas zonomes, kurių pagal aptariama schemą siekiamas tikslas faktinai ir teisiniai padėtis yra panaši. Net manant, kaip nurodo ieškovas, kad šis tikslas yra užkirsti kelią piktnaudžiavimui perkeliant nuostolius, konstatuotina, jog ginijama priemonė, pati arba kartu su kitomis dviem minotomis išimtimis, netaikoma visoms zonoms, kuriose žalingai įsigyjama akcijų nesukuriant tokio piktnaudžiavimo pavojaus.

141 Kita vertus, konstatuotina, kad, atvirkščiai, nei nurodyta ieškovas argumentuose, ginijama priemonė nėra bendroji priemonė, kuri potencialiai būtų taikoma visoms zonoms, kaip tai suprantama pagal 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, Rink., apskųstas apeliacine tvarka, EU:T:2014:939, 44 ir 45 punktai). Iš tiesų ginijama priemonė apibrėžia savo taikymo sritį *ratione personae*. Ji taikoma tik kategorijai zonių, kurių padėtis yra specifinė, t. y. sunkumų patiriančios zonomes. Todėl ji yra atrankinė *prima facie*.

142 Galiausiai reikia atmesti ieškovas argumentą, pagal kurį iš esmės, jeigu Komisija pripažintų, kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės netaikymas akcininkų, kartu turinčių bent 25 % akcijų, pasikeitimo atveju nėra valstybės pagalba, nes dėl tokio pasikeitimo negalima daryti tokos zonomės politikai, ta pati išvada būtų taikoma ir akcininkų pasikeitimui sanavimo tikslais, dėl kurio taip pat neatsirastų galimybė daryti tokos zonomės politikai. Anot ieškovas, priešingu atveju dėl Komisijos argumentų kaip valstybės pagalbą reikėtų kvalifikuoti ir tolesnį nuostolių perkėlimo taikymą mažiau nei 25 % akcijų įsigijimo atveju.

143 Šiuo klausimu konstatuotina, kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės taikymas pagrįstas dviem bendrais kriterijais, kurie taikomi visoms zonoms. Konkrečiai kalbant, kaip teisingai pažymi Komisija, 25 % riba yra protinga riba, kuri viršijus galima preziumuoti, kad daroma tokia įsigytai zomenei, todėl yra galimybė, jog įgijėjas pasinaudos zonomės perkeltais nuostoliais. Tačiau sanavimo slyga taikoma tik konkrečiai zonių kategorijai, t. y. sunkumų patiriančios zonomes.

144 Bet kuriuo atveju šiam argumentui negalima pritarti, nes juo ne paneigiama išvada, kad sanavimo slyga yra atrankinė, bet iš esmės siekiama parodyti, jog yra kitų situacijų, t. y. kai įgyjama akcijų neviršijant 25 % ribos, ir dėl to, kad joms netaikoma teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė, gali atsirasti atrankusis pranašumas, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Šiuo klausimu konstatuotina, kad ieškovas negali remtis kitą priemonę, kurios galėtų būti kvalifikuojamos kaip valstybės pagalba, buvimu tam, kad parodytų ginijamą priemonę nesant valstybės pagalba.

145 Todėl reikia atmesti pirmojo pagrindo antrą dalį.

– Dėl trečios dalies, pagrįstos teisėtų įkėsių apsaugos principu

146 Dublike ieškovas teigia, kad Komisijos praktika ir Komisijos pranešimu dėl valstybės pagalbos taisyklės taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms (OL C 384, 1998, p. 3) buvo sukurta teisėtų įkėsių, kad Komisija nekvalifikuos sanavimo sąlygos kaip atrankinąs priemonės.

147 Komisija atsako, kad šis teisėtų įkėsių apsaugos principo pažeidimu grėstas kaltinimas yra naujas, nes buvo pateiktas tik dublike, todėl yra nepriimtinas. Ji taip pat teigia, kad bet kuriuo atveju šis kaltinimas turi būti atmestas.

148 Nagrinėjamo atveju reikia konstatuoti, kad teisėtų įkėsių apsaugos principo pažeidimu grėstas kaltinimas nebuvo nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nurodytas ieškinyje. Jis taip pat nėra ieškinyje nurodyto pagrindo išplėtojimas.

149 Todėl aptariamas argumentas yra naujas kaltinimas, kuris nurodytas pirmą kartą dublike ir kuris nėra pagrįstas per procedūrą minėtais teisiniais arba fakciniais elementais. Taigi tai yra nepriimtinas kaltinimas taikant 1991 m. gegužės 2 d. Procedūros reglamento 48 straipsnio 2 dalį pagal šio sprendimo 117 punkte minėtą teismo praktiką.

150 Vadinasi, trečią dalį, todėl ir visą pirmąjį pagrindą, reikia atmesti.

Dėl antrojo pagrindo, pagrįsto ginčijamos priemonės pateisinimu dėl mokesčių sistemos pobūdžio ir struktūros

151 Ieškovas teigia, kad sanavimo sąlyga iš esmės leidžia taikyti apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius principą, kuris yra mokesčių sistemos tikslas. Taigi ji yra priemonė, pateisinama mokesčių sistemos pobūdžiu arba struktūra.

152 Be to, sanavimo sąlyga yra proporcinga siekiamam tikslui, atsižvelgiant į tai, kad, pirma, ankstesnė sistema, pagrįsta Sanavimo dekretu, buvo nepakankama, turint omenyje pasaulio finansinį krizę, ir, antra, nauja sistema mokesčių administratoriui nesuteikė jokios diskrecijos, susijusios su sanavimo sąlygos taikymu.

153 Pirmiausia Komisija teigia, kad antrasis pagrindas, pagrįstas naujomis fakcinėmis aplinkybėmis, t. y. argumentais, kurie paremti konstitucine teise ir Vokietijos mokesčių teise ir kurie nebuvo nurodyti per administracinę procedūrą, yra nepriimtinas.

154 Be to, ji nurodo, kad antrasis pagrindas yra nesuprantamas. Konkrečiai kalbant, ieškovas nenurodė priežasties, nei kodėl apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius principas yra pateisinimas mokesčių sistemos pobūdžiu ir struktūra, o ne pateisinimas remiantis mokesčių teisingumo bendruoju ir jam nebūdingu tikslu, nei kodėl priimdamas teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės statymą leidžias pažeidž savo labai didelę diskreciją taikyti šį principą taip, kad reikėtų priimti sanavimo sąlygą.

155 Galiausiai Komisija ginčija ieškovas argumentą pagrįstumą.

156 Pirmiausia reikia atmesti Komisijos pateiktą prieštaravimą dėl priimtino, kaip tai buvo padaryta šio sprendimo 102 punkte. Iš tiesų iš Komisijos nurodytos ir tame pačiame punkte minėtos teisės praktikos matyti, kad sprendimo teisėtumo vertinimas atsižvelgiant į informaciją, kurią Komisija turėjo į priimdama, iš tiesų susijęs su pagrįstumu, o ne su priimtumu.

157 Be to, kalbant apie pagrindo nesuprantamumą, konstatuotina, kaip pažymėjo ieškovas, kad Komisija galėjo išnagrinėti ieškovo argumentus dėl esmės ir, be kita ko, argumentų, pagrįstų apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius principu, kuris, kaip jau minėta, buvo nurodytas ginčijamame sprendime.

158 Dėl ieškovo argumentų pagrįstumo primintina, kad pagal šio sprendimo 92 punkte minėtą teismo praktiką priemonė neatitinka atrankinio pobūdžio sąlygos, jeigu ji pateisinama sistemos, kuriai priklauso, pobūdžiu ar struktūra, nors pagal ją ir diferencijuojami kio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis pagal taikytinos mokesčių schemas tiksliai yra panaši.

159 Šiuo klausimu turi būti daromas skirtumas tarp, viena vertus, konkrečiai prie mokesčių schemas priskiriamų tikslų, kurie jai nebūdingi, ir, kita vertus, pačiai mokesčių sistemai būdingų mechanizmų, kurie yra būtini siekiant šio tikslo, o šie tikslai ir mechanizmai, kaip pagrindiniai ar indikaciniai nagrinėjamos mokesčių sistemos principai, gali pagrįsti tokį pateisinimą, ir tai turi parodyti valstybės narė (žr. šio sprendimo 91 punkte minėto Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, EU:C:2011:550, 65 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką; 2012 m. kovo 7 d. Sprendimo *British Aggregates / Komisija*, T-210/02 RENV, Rink., EU:T:2012:110, 84 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Todėl atleidimui nuo mokesčių, kylančiam iš apmokestinimo sistemai, kuriai jis priklauso, nebūdingo tikslo, negalima netaikyti SESV 107 straipsnio 1 dalies reikalavimų (šio sprendimo 91 punkte minėto Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, EU:C:2011:550, 70 punktą).

160 Be to, primintina, kad nacionalinė priemonė gali būti pateisinama nagrinėjamos mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendra struktūra tik jeigu, pirma, ji atitinka ne tik nagrinėjamai mokesčių sistemai būdingas savybes, bet ir jos gyvendinimą ir, antra, proporcingumo principą ir neviršija to, kas būtina, t. y. nėra galimybės teisėto tikslo siekti mažesnio masto priemonėmis (šiuo klausimu žr. šio sprendimo 91 punkte minėto Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, EU:C:2011:550, 73–75 punktus).

161 Ginčijamame sprendime Komisija skiria teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės tikslą ir sanavimo sąlygos tikslą.

162 Dėl teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės tikslo pažymėtina, kad nors per administracinę procedūrą Vokietijos institucijos rėmėsi tikslu „*Mantelkauf* sandoriais atmesti piktnaudžiauti skirtus darinius, kuriais siekiama perkelti nuostolius“ (85 konstatuojamoji dalis), Komisija mano, kaip tai matyti iš ankstesnės teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės pakeitimo į naują taisyklę, kad tikslas buvo „finansuoti pelno mokesčio tarifo sumažinimą nuo 25 % iki 15 %“ (ginčijamo sprendimo 86 konstatuojamoji dalis).

163 Tačiau, anot Komisijos, sanavimo sąlygos tikslas buvo kovoti su problemomis, kilusiomis dėl ekonominės ir finansinės krizės, ir padėti sunkumų dėl šios krizės patiriančioms įmonėms (ginčijamo sprendimo 87 ir 88 konstatuojamosios dalys). Ji priėjo prie išvados, kad ši sąlyga nebuvo būdinga mokesčių sistemai (ginčijamo sprendimo 89 konstatuojamoji dalis).

164 Konstatuotina, kad, kaip tai aiškiai matyti iš ginčijamos priemonės teksto, kad jos tikslas yra palengvinti sunkumų patiriančių įmonių sanavimą. Jei taip nebūtų, negalima būtų paaiškinti, kodėl tarp jos taikymo sąlygų KStG 8c straipsnio 1a dalies a punkte ir KStG 8c straipsnio 1a dalies b punkte (žr. šio sprendimo 10 punktą) reikalaujama atitinkamai, kad akcijų sigijimas būtų susijęs

su sanavimu ir kad ?sigyjant akcij? bendrov? b?t? nemoki ar pernelyg ?siskolinusi arba jai gr?st? tapti nemokia ar pernelyg ?siskolinusia. Be to, pati ieškov? pripaž?sta, kad gin?ijama priemonė ?statym? leid?jas taip pat siekia sudaryti galimybes kriz?s paveiktoms nemokioms bendrov?ms tapti mokiomis.

165 Taigi akivaizdu, kad gin?ijamos priemon?s tikslas, arba bent jau pagrindinis tikslas, yra palengvinti sunkum? patirian?i? ?moni? sanavim?.

166 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad min?tas tikslas n?ra susij?s su mokes?i? sistemos pagrindiniais ar svarbiausiais principais, tod?l yra jai neb?dingas tikslas (šiuo klausimu pagal analogij? žr. 2006 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C?88/03, Rink., EU:C:2006:511, 82 punkt? ir 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *P*, C?6/12, Rink., EU:C:2013:525, 30 punkt?), vadinasi, neb?tina patikrinti, ar gin?ijama priemon? yra proporcinga siekiamam tikslui.

167 Bet kuriuo atveju gin?ijama priemon? taip pat negali b?ti pateisinama ieškov?s ir ? byl? ?stojusios šalies argumentais.

168 Pirmiausia priemon? negali b?ti pateisinama apmokestinimo pagal išgales mok?ti mokes?ius principu.

169 Neatsižvelgiant ? tai, kad šio pateisinimo nematyti iš nagrin?jamo ?statymo motyv?, jis, atrodo, susij?s su teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl?s tikslu kovoti su piktnaudžiavimu perkeliant nuostolius. Iš esm?s, pagal šiuos argumentus turint omenyje, pirma, kad teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykle siekiama užkirsti keli? piktnaudžiavimui, ir, antra, kad sanavimo atveju n?ra piktnaudžiavimo, darytina išvada, jog sanavimo s?lygos taikymas yra pateisinamas ta pa?ia logika, kuria pagr?stas teis?s perkelti nuostolius netekimo taisykl?s taikymas ir apribojamas v?l taikant bendr? nuostoli? perk?limo princip?, kaip apmokestinimo pagal išgales mok?ti mokes?ius principo išraišk?.

170 Vis d?lto manant, kad šis aiškinimas yra teisingas, reikia konstatuoti, jog gin?ijama priemon? n?ra suderinama su siekiamu tikslu. Iš ties?, kaip paaiškinta nagrin?jant pirm?j? pagrind?, gin?ijama priemon? taikoma tik sunkum? patirian?ioms ?mon?ms. Šiomis aplinkyb?mis nematyti, kod?l apmokestinimo pagal išgales mok?ti mokes?ius principas reikalauja, kad sunkum? patirianti ?mon? gal?t? perkelti nuostolius, o moki ?mon?, kuri patyr? nuostoli? ir atitinka kitas sanavimo s?lygoje numatytas s?lygas, negali perkelti nuostoli?.

171 Be to, gin?ijama priemon? taip pat n?ra pateisinama, pirma, žalingo akcij? ?sigijimo ir akcij? ?sigijimo sanavimo tikslais skirtumais ir, antra, mokes?i? mok?tojų objektyviais skirtumais. Anot ieškov?s, palaikomos Vokietijos Federacin?s Respublikos, ?sigij?s akcij? sanavimo tikslais naujasis akcininkas negal?s visiškai kontroliuoti nuostoli? panaudojimo. Be to, ?mon?s, kurioms b?tinąs sanavimas, neturi galimyb?s gauti finansavimo kapitalo rinkoje arba ieškoti per?m?jo. Jos taip pat neturi galimyb?s išsaugoti savo nuostoli? pagal nematom? rezerv? s?lyg?.

172 Šiuo klausimu konstatuotina, kad, pirma, argumentas, grindžiamas kontrol?s pasinaudoti nuostoliais netur?jimu, yra nenuoseklus. Iš ties? kitos ?mon?s, kurios neatitinka sanavimo s?lyg?, taip pat gali susidurti su ekonominiais sunkumais ir negal?ti pasinaudoti nuostoliais, joms visiškai netaikant sanavimo s?lygos. Antra, ?moni?, kurioms b?tinąs sanavimas, ir moki? ?moni? pad?ties skirtumas, susij?s su prieiga prie kapitalo ir nematom? rezerv? tur?jimu, n?ra reikšmingas nagrin?jamo atveju. Kaip gin?ijamo sprendimo 91 konstatuojamojoje dalyje teisingai nurod? Komisija, galimas tikslas palengvinti sunkum? patirian?iai bendrovei prieig? prie kapitalo nepriklauso mokes?i? sistemai.

173 Tod?l darytina išvada, kad nei ieškov?, nei Vokietijos Federacin? Respublika nepateik?

rodym?, pateisinan?i? gin?ijam? priemon? pagal šio sprendimo 158–160 punktuose min?t? teismo praktik?.

174 Apibendrinant b?tina pažym?ti, kad reikia atmesti antr?j? pagrind?, tod?l ir vis? ieškin?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

175 Pagal Bendrojo Teismo proced?ros reglamento 134 straipsnio 1 dal? pralaim?jusiai šaliai nurodoma padengti bylin?jimosi išlaidas, jeigu laim?jusi šalis to praš?. Ta?iau pagal to paties reglamento 134 straipsnio 3 dal?, jeigu kiekvienos šalies vienas arba keli reikalavimai patenkinami ir tai atrodo pateisinama atsižvelgiant ? nagrin?jamos bylos aplinkybes, Bendrasis Teismas gali nuspr?sti, kad, be savo bylin?jimosi išlaid?, šalis padengia dal? kitos šalies bylin?jimosi išlaid?.

176 Nagrin?jamu atveju konstatuotina, kad reikia atmesti, pirma, pagal 1991 m. geguž?s 2 d. Proced?ros reglamento 114 straipsn? pateikt? prieštaravim? d?l priimtinum? ir, antra, vis? ieškin? kaip nepagr?st?.

177 Atsižvelgiant ? šias aplinkybes, iš ieškov?s reikia priteisti padengti jos bylin?jimosi išlaidas ir dvi tre?i?sias Komisijos bylin?jimosi išlaid?, o iš Komisijos – vien? tre?i?j? jos bylin?jimosi išlaid?.

178 Be to, pagal Proced?ros reglamento 138 straipsnio 1 dal? ?stojusios ? byl? valstyb?s nar?s pa?ios padengia savo bylin?jimosi išlaidas. Tod?l Vokietijos Federacin? Respublika padengia savo bylin?jimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais,

BENDRASIS TEISMAS (devintoji kolegija)

nusprendžia:

1. **Atmesti prieštaravim? d?l priimtinum?.**
2. **Atmesti ieškin? kaip nepagr?st?.**
3. ***Heitkamp BauHolding GmbH* padengia savo bylin?jimosi išlaidas ir dvi tre?i?sias Europos Komisijos bylin?jimosi išlaid?. Komisija padengia vien? tre?i?j? savo bylin?jimosi išlaid?.**
4. **Vokietijos Federacin? Respublika padengia savo bylin?jimosi išlaidas.**

Berardis

Czúcz

Popescu

Paskelbta 2016 m. vasario 4 d. viešame pos?dyje Liuksemburge.

Parašai.

Turinys

Nacionalinis teisinis pagrindas

Nuostolių perkėlimo taisyklė

Teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė

Sanavimo sąlyga

Nematomo rezervų ir žmonių grupių sąlygos

Faktinės bylos aplinkybės

Administracinė procedūra

Ginėjamas sprendimas

Procesas ir šalies reikalavimai

Dėl teisės

Dėl ieškinio priimtinumų

Dėl teisės pareikšti ieškinį, kaip ji suprantama pagal SESV 263 straipsnio ketvirtą pastraipą

Dėl suinteresuotumo pareikšti ieškinį

Dėl esmės

Dėl pirmojo pagrindo, paremto ginėjamos priemonės atrankinio pobūdžio prima facie nebuvimu

– Dėl pirmos dalies, pagrįstos klaida apibrėžiant referencinį pagrindą

– Dėl antros dalies, pagrįstos klaida vertinant žmonių, kurioms būtinas sanavimas, teisinį ir faktinį padėtį ir kvalifikuojant sanavimo sąlygą kaip bendrąjį priemonę

– Dėl trečios dalies, pagrįstos teisėtų lūkesčių apsaugos principu

Dėl antrojo pagrindo, pagrįsto ginėjamos priemonės pateisinimu dėl mokesčių sistemos pobūdžio ir struktūros

Dėl bylinėjimosi išlaidų

* Proceso kalba: vokiečių.