

SODBA SPLOŠNEGA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 4. februarja 2016(*)

„Državne pomoči – Nemška davčna zakonodaja, ki se nanaša na prenos izgub v prihodnja davčna leta (Sanierungsklausel) – Sklep, s katerim je pomoč razglašena za nezdržljivo z notranjim trgov – Nižnostna tožba – Posamično nanašanje – Dopustnost – Pojem državne pomoči – Selektivnost – Narava in ureditev davčnega sistema“

V zadevi T-287/11,

Heitkamp BauHolding GmbH s sedežem v Herneju (Nemčija), ki so ga najprej zastopali W. Niemann, M. Kiera-Nöllen in S. Geringhoff, nato Niemann, Geringhoff in P. Dodos, odvetniki,

tožena stranka,

ob intervenciji

Zvezne republike Nemčije, ki jo zastopata T. Henze in K. Petersen, agenta,

intervenientka,

proti

Evropski komisiji, ki so jo najprej zastopali R. Lyal, T. Maxian Rusche in M. Adam, nato M. Lyal, Maxian Rusche in C. Egerer, agenti,

tožena stranka,

katere predmet je predlog za razglasitev nižnosti Sklepa Komisije 2011/527/EU z dne 26. januarja 2011 o državni pomoči C 7/10 (ex CP 250/09 in NN 5/10), ki jo izvaja Nemčija, shema za prenos davčnih izgub v primeru prestrukturiranja podjetij v težavah („Sanierungsklausel“) (UL L 235, str. 26),

SPLOŠNO SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi G. Berardis, predsednik, O. Czúcz in A. Popescu (poročevalci), sodnika

sodna tajnica: K. Andová, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. julija 2015

izreka naslednjo

Sodbo

Nacionalni pravni okvir

Pravilo prenosa izgub

1 V Nemčiji se v skladu s členom 10d(2) Einkommensteuergesetz (zakon o davku na dohodek) lahko izgube, nastale v davčnem letu, prenesejo v prihodnja davčna leta, kar pomeni, da

se lahko zadevne izgube odštejejo od obdavčljivega dohodka prihodnjih let (v nadaljevanju: pravilo prenosa izgub).

2 V skladu s §lenom 8(1) Körperschaftsteuergesetz (zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, v nadaljevanju: KStG) velja pravilo prenosa izgub tudi za podjetja, ki so zavezana plačevanju davka na dohodek pravnih oseb.

Pravilo zapadlosti izgub

3 Možnost prenosa izgub naj bi privedla – zgolj z namenom davčnega prihranka – do nastanka „slamnatih podjetij“, to je družb, ki so že zdavnaj prenehale opravljati kakršno koli gospodarsko dejavnost, vendar so ohranila izgube, ki so se prenašale naprej (transakcije imenovane „Mantelkauf“).

4 Da bi preprečile poslovanje „slamnatih podjetij“, je nemški zakonodajalec leta 1997 uvedel §len 8(4) KStG (v nadaljevanju: staro pravilo zapadlosti izgub). Ta določba je omejila prenos izgub na tista podjetja, ki so bila pravno in ekonomsko enaka podjetju, ki je zabeležilo izgube. V skladu s to določbo gospodarske družbe niso ekonomsko enake, če se prenese več kot polovica deležev kapitalske družbe in če kapitalska družba nato nadaljuje svojo gospodarsko dejavnost ali jo začne znova s pretežno novimi sredstvi.

5 Staro pravilo zapadlosti izgub pa je določalo izjemo, navedeno v §lenu 8(4), tretji stavek, KStG, v skladu s katero je v primeru „prestrukturiranja“ družbe, ki je bila predmet prevzema, obstajala ekonomska identiteta, tako da ni prišlo do zapadlosti izgub. To se je zgodilo v dveh primerih: prvi, če je bil priliv novih sredstev namenjen izključno prestrukturiranju podjetja, ki ustvarja izgubo, in če subjekt nadaljuje z opravljanjem dejavnosti tega podjetja še naslednjih 5 let v obsegu, ki je primerljiv s splošno podobo njegovega gospodarskega položaja; in drugi, če prevzemna družba, namesto da bi priskrbelo nova sredstva, krije izgube družbe, ki jih je ta ustvarila.

6 Z Unternehmensteuerreformgesetz (zakon o reformi obdavčitve podjetij) je bilo leta 2008 razveljavljeno staro pravilo zapadlosti izgub ter je bil v KStG uveden nov §len 8c(1) (v nadaljevanju: pravilo zapadlosti izgub). S to določbo je možnost prenosa izgub v primeru pridobitve vsaj 25-odstotnega deleža v družbi (v nadaljevanju: pridobitev deleža, ki lahko škoduje) omejena. Natančneje, novi predpis določa, prvi, da v primeru prenosa v obdobju petih let od 25 % do 50 % vpisanega kapitala družbe ali članskih, lastniških ali glasovalnih pravic, neizrabljene izgube zapadejo sorazmerno z opravljeno spremembo, izraženo v odstotkih, in da, drugi, neizrabljenih izgub ni mogoče odbiti v primeru prenosa več kot več kot 50 % vpisanega kapitala ali članskih, lastniških ali glasovalnih pravic na prevzemnika.

7 Novo pravilo zapadlosti izgub prvotno ni določalo nobene izjeme. Vendar pa bi davčni organi lahko v primeru pridobitve deleža, ki lahko škoduje, in ki je namenjen prestrukturiranju podjetij v težavah, zaradi pravičnosti priznali oprostitev davka na podlagi uredbe o prestrukturiranju, ki jo je 27. marca 2003 sprejelo nemško finančno ministrstvo (v nadaljevanju: uredba o prestrukturiranju).

Shema za prenos davčnih izgub

8 Nemška vlada je septembra 2007 v Bundestagu (spodnji dom zveznega parlamenta) vložila predlog zakona imenovanega „zakon MoRaKG“ o posodobitvi splošnih pogojev za kapitalske naložbe, ki je med drugim določal izjemo od pravila zapadlosti izgub.

9 Po priglasitvi zadevnega predloga zakona v skladu s §lenom 108(3) PDEU je Evropska

komisija prepovedala predlagano izjemo, ker je v Odloži 2010/13/ES z dne 30. septembra 2009 o državni pomoči št. C 2/09 (ex N 221/08 in N 413/08) Nemčije za posodobitev splošnih pogojev za kapitalske naložbe (UL 2010, L 6, str. 32) štela, da gre za državno pomoč, ki je nezdržljiva z notranjim trgov.

10 Z Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (zakon o razbremenitvi državljanov – sklad za zdravstveno zavarovanje) je bil junija 2009 uveden člen 8c(1a) KStG (v nadaljevanju: shema za prenos davčnih izgub ali sporni ukrep), ki določa, da je prenos izgub še vedno mogoč, če se prevzem podjetja v težavah izvede z namenom prestrukturiranja. V skladu s to določbo lahko gospodarska družba prenese izgube kljub spremembi poslovnega deleža, ki lahko škoduje, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- (a) prevzem je namenjen prestrukturiranju gospodarske družbe;
- (b) družba je ali bi lahko bila v času prevzema plačilno nesposobna ali prekomerno zadolžena;
- (c) ohranijo se temeljne poslovne strukture družbe, pri čemer se zahteva naslednje:
 - da gospodarska družba spoštuje dogovor med upravo in svetom delavcev glede ohranitve delovnih mest ali
 - da se prvih pet let po prevzemu ohrani 80 % delovnih mest (v smislu povprečne letne plače)
 - da se zagotovi priliv znatnih poslovnih sredstev ali odpis dolgov, ki imajo dvanajst mesecev še vedno ekonomsko vrednost; poslovna sredstva veljajo za znatna, če predstavljajo vsaj 25 % sredstev predhodnega poslovnega leta; morebitni prenosi nazaj na prevzemno družbo, opravljeni v prvih treh letih, se odštejejo;
- (d) družba prvih pet let po prevzemu ne spremeni sektorja dejavnosti;
- (e) družba v času prevzema ne preneha poslovati.

11 Shema za prenos davčnih izgub je začela veljati 10. julija 2009 in se uporablja z veljavnostjo za nazaj od 1. januarja 2008, to je od istega dneva, na kateri je začelo veljati pravilo zapadlosti izgub.

Določbe o skritih rezervah in skupinah podjetij

12 Z Wachstumsbeschleunigungsgesetz (zakon o spodbujanju gospodarske rasti) sta bili decembra 2009 uvedeni novi izjemi od pravila zapadlosti izgub, ki sta začeli veljati 1. januarja 2010, in sicer, prvi, člen 8c(1), peti stavek, KStG (v nadaljevanju: določba o skupinah podjetij), in drugi, člen 8c(1), šesti stavek, KStG (v nadaljevanju: določba o skritih rezervah).

13 Določba o skupinah podjetij določa, da se prenosi izgub ohranijo za vsako prestrukturiranje, ki se opravi izključno znotraj skupine podjetij, na čelu katere je samo ena oseba ali samo ena družba, ki ima v lasti stoddotni delež.

14 Določba o skritih rezervah določa, da se prenosi izgub ohranijo, če ob pridobitvi deleža, ki lahko škoduje, te izgube ustrezajo skritim rezervam obratnih sredstev družbe, pri čemer se kot „skrite rezerve“ razume znesek, ki ga tvori razlika med, prvi, lastnimi sredstvi, ki kot celota izhajajo iz davčnega izražanja dobičkov, in drugi, vrednostjo deležev družbe, ki ustreza tem lastnim sredstvom.

Dejansko stanje

- 15 Heitkamp BauHolding GmbH, tože?a stranka, je družba, za katero je leta 2008 obstajalo tveganje pla?ilne nesposobnosti in jo je bilo treba prestrukturirati.
- 16 Mati?na družba tože?e stranke, družba Heitkamp KG, je 20. februarja 2009 odkupila deleže tože?e stranke z namenom združitve dveh družb.
- 17 Na dan zadevne transakcije, je tože?a stranka izpolnjevala pogoje za uporabo sheme za prenos dav?nih izgub, kot je to razvidno iz zavezujo?e informacije Finanzamt Herne (dav?na uprava mesta Herne) z dne 11. novembra 2009 (v nadaljevanju: zavezujo?a informacija).
- 18 Poleg tega je tože?a stranka 29. aprila 2010 od dav?ne uprave prejela odlo?bo o višini akontacije davka od dohodkov pravnih oseb za dav?no leto 2009, v zvezi s katero so bile upoštevane izgube prenesene na podlagi sheme za prenos dav?nih izgub.
- 19 Nemško finan?no ministrstvo je po odlo?itvi Komisije, da za?ne formalni postopek preiskave (glej to?ko 25 spodaj), z dopisom z dne 30. aprila 2010 dav?ni upravi naložilo, naj ve? ne uporablja sheme za prenos dav?nih izgub.
- 20 Odlo?ba o višini akontacije z dne 29. aprila 2010 je bila zato 27. decembra 2010 nadomeš?ena z novo odlo?bo o višini akontacije davka od dohodkov pravnih oseb za dav?no leto 2009, v zvezi s katero ni bila upoštevana shema za prenos dav?nih izgub. Januarja 2011 je tože?a stranka prejela odlo?be o višini akontacije v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb za naslednja dav?na leta ter odmeri drugih davkov in dajatev, v zvezi s katerimi prav tako ni bila upoštevana shema za prenos dav?nih izgub.
- 21 Tože?a stranka je 1. januarja 2011 prejela odlo?bo o odmeri davka od dohodkov pravnih oseb in odlo?bo o odmeri obrtnega davka za dav?no leto 2009. Zaradi neuporabe sheme za prenos dav?nih izgub tože?a stranka ni mogla prenesti izgub, ki jih je imela 31. decembra 2008.
- 22 Dav?na uprava je 19. aprila 2011 zavezujo?o informacijo razglasila za ni?no.
- 23 Zvezna republika Nem?ija je 22. julija 2011 Komisiji v skladu z dolo?bami izpodbijanega sklepa (glej to?ko 34 spodaj) sporo?ila seznam podjetij, za katera je bil uporabljen sporni ukrep. Ime tože?e stranke je na tem seznamu navedeno med podjetji, v zvezi s katerimi so bile zavezujo?e informacije glede uporabe sheme za prenos dav?nih izgub razglašene za ni?ne.
- 24 Tože?a stranka je zoper zgoraj navedene odlo?be o višini akontacije ter odlo?bi o odmeri davka vložila pritožbe pri pristojnem dav?nem sodiš?u. Finanzgericht Münster (dav?no sodiš?e v Münstru) je s sklepom z dne 1. avgusta 2011 dovolilo odložitev izvršitve navedenih odlo?b.

Upravni postopek

- 25 Komisija je z dopisoma z dne 5. avgusta in 30. septembra 2009 na Zvezno republiko Nem?ijo naslovila zahtevo za informacije o ?lenu 8c KStG. Nemške oblasti so na ti zahtevi odgovorile z dopisoma z dne 20. avgusta in 5. novembra 2009. Komisija je s sklepom z dne 24. februarja 2010 (UL C 90, str. 8, v nadaljevanju: sklep o za?etku postopka) sprožila formalni postopek preiskave na podlagi ?lena 108(2) PDEU v zvezi s pomo?jo C 7/10 (ex NN 5/10).

26 Po objavi sklepa o začetku postopka v *Uradnem listu Evropske unije* dne 8. aprila 2010, so bile zainteresirane stranke povabljene, da predložijo svoje pripombe. Nemške oblasti so odgovorile z dopisom z dne 9. aprila 2010.

27 Dne 9. aprila in 3. junija je prišlo do dveh sestankov med službami Komisije in predstavniki Zvezne republike Nemčije. Slednja je 2. julija 2010 predložila dodatna pojasnila. Komisija ni prejela nobenih pripomb zainteresiranih strani.

Izpodbijani sklep

28 Komisija je 26. januarja 2011 sprejela Sklep 2011/527/EU o državni pomoči C 7/10 (ex CP 250/09 in NN 5/10), ki jo izvaja Nemčija Shema za prenos davčnih izgub v primeru prestrukturiranja podjetij v težavah („Sanierungsklausel“) (JO L 235, str. 26, v nadaljevanju: izpodbijani sklep).

29 Komisija je na prvem mestu shemo za prenos davčnih izgub opredelila kot državno pomoč.

30 Prvič, Komisija je poudarila, da je bila posledica možnosti, ki jo je nemška vlada odobrila podjetjem, da si lahko znižajo svojo davčno obremenitev s prenosom izgub, izguba javnih prihodkov in je bila torej ta možnost financirana iz državnih sredstev. Dodala je, da je bila pomoč dodeljena po zakonu, zato jo je mogoče pripisati državi.

31 Drugič, Komisija je ocenila, da je bila s shemo za prenos davčnih izgub uvedena izjema od splošnega pravila, ki je določalo zapadlost neuporabljenih izgub družb, katerih lastništvo se je spremenilo. Z navedeno shemo naj bi bila zato podjetjem, ki so izpolnjevala pogoje, lahko priznana selektivna prednost, ki ni bila utemeljena z naravo ali splošno sistematiko davčnega sistema. Po mnenju Komisije je bil namreč namen sheme za prenos davčnih izgub obvladovanje težav, ki so bile posledica gospodarske in finančne krize, in je torej šlo za cilj, ki nima veliko skupnega z davčnim sistemom.

32 Tretjič, Komisija je ugotovila, da se je shema za prenos davčnih izgub uporabljala za vse sektorje nemškega gospodarstva, in da so skoraj vsi ti sektorji dejavni na trgih, ki so odprti za konkurenco in trgovino med državami članicami. Zato je bil ukrep takšen, da je lahko vplival na trgovino med državami članicami in izkrivljal ali bi lahko izkrivljal konkurenco. Poleg tega, ker so vsi potencialni upravičenci do ukrepa podjetja v težavah v smislu Smernic Skupnosti o državni pomoči za reševanje in prestrukturiranje podjetij v težavah (UL 2004, C 244, str. 2), nobeno od teh podjetij ni bilo upravičeno do pomoči na podlagi Uredbe Komisije (ES) št. 1998/2006 z dne 15. decembra 2006 o uporabi členov 87 in 88 [ES] pri pomoči *de minimis* (UL L 379, str. 5).

33 Komisija je na drugem mestu preučila, ali bi lahko državni ukrep razglasila za združljiv z notranjim trgovom, in ugotovila, da se pomoč v korist določenih upravičencev lahko dovolijo v obliki omejenega zneska pomoči, ki je združljiv z notranjim trgovom, če izpolnjujejo vse pogoje nemške sheme pomoči, ki jo je Komisija odobrila na podlagi Začasnega okvira Skupnosti za ukrepe državne pomoči v podporo dostopu do financiranja ob trenutni finančni in gospodarski krizi (UL 2009, C 83, str. 1). Komisija pa je glede sheme za prenos davčnih izgub menila, da ta ni združljiva z notranjim trgovom na podlagi Smernic Skupnosti o državni pomoči za reševanje in prestrukturiranje podjetij v težavah, Smernic o državni regionalni pomoči za 2007–2013 (UL 2006, C 54, str. 13) in Smernic Skupnosti o državni pomoči za varstvo okolja (UL 2008, C 82, str. 1) ter ob upoštevanju člena 107(3) PDEU.

34 Komisija je na tretjem mestu Zvezni republiki Nemčiji naložila, naj sprejme vse ukrepe za to, da prejemniki vrnejo nezakonito dodeljeno pomoč. Zvezna republika Nemčija je morala poleg tega

sestaviti seznam podjetij, ki so bila upravičena do zadevnega ukrepa od 1. januarja 2008. Komisija je še pojasnila, da se je letni datum za plačilo davka na dohodek pravnih oseb štel za datum, relevanten za določitev dneva, ko je bila pomoč dana na voljo upravičencem, in da je treba znesek pomoči, ki ga je treba izterjati, izračunati na podlagi davčnih poročil zadevnih podjetij. Komisija je menila, da se znesek pomoči izračuna kot razlika med davkom, ki bi ga bilo treba plačati brez uporabe sheme za prenos davčnih izgub, in davkom, ki je bil dejansko plačan v skladu z uporabo te sheme.

35 Izrek izpodbijanega sklepa se glasi:

„Člen 1

Državna pomoč, odobrena na podlagi člena 8c(1a) zakona o davku na dohodek pravnih oseb [KStG], ki jo je nezakonito izvajala Nemčija s kršitvijo člena 108(3) PDEU, ni združljiva z notranjim trgov.

Člen 2

Posamezna pomoč, dodeljena v skladu s shemo iz člena 1, je združljiva z notranjim trgov po členu 107(3)(b), kot ga razlaga začasni okvir, če znesek pomoči ne presega 500.000 EUR, upravičenec 1. julija 2008 ni bil podjetje v težavah in so izpolnjeni vsi drugi pogoji, določeni v točki 4.2.2 zasnega okvira.

Člen 3

Posamezna pomoč, dodeljena v skladu s shemo iz člena 1, ki v času, ko je dodeljena, izpolnjuje pogoje katere koli sheme pomoči, ki jo odobri Komisija na kateri koli pravni podlagi, z izjemo [Uredbe Komisije (ES) št. 800/2008 z dne 6. avgusta 2008 o razglasitvi nekaterih vrst pomoči za združljive s skupnim trgov z uporabo členov 87 [ES] in 88 [ES] Pogodbe (Uredba o splošnih skupinskih izjemah uredbe o splošni skupinski izjemi (UL L 214, str. 3)], smernicah [smernic] o regionalni pomoči ter smernicah [smernic] o raziskavah, razvoju in inovativnosti, in ki ne izključuje podjetij v težavah kot potencialne upravičence, je združljiva z notranjim trgov, do največje stopnje intenzivnosti pomoči, ki velja za tovrstno pomoč.

Člen 4

1. Nemčija umakne shemo, navedeno v členu 1.

2. Nemčija poskrbi, da upravičenci vrnejo nezdružljivo pomoč, dodeljeno v skladu s shemo iz člena 1.

[...]

Člen 6

1. Nemčija v dveh mesecih od uradnega obvestila o tem sklepu predloži Komisiji naslednje informacije:

(a) seznam upravičencev, ki so prejeli pomoč na podlagi sheme iz člena 1, in skupni znesek pomoči, ki jo je prejel vsak upravičenec na podlagi te sheme;

[...]“

Postopek in predlogi strank

- 36 Tože?a stranka je 6. junija 2011 v sodnem tajništvu Splošnega sodiš?a vložila to tožbo.
- 37 Komisija je z lo?enim aktom, ki je bil v sodnem tajništvu Splošnega sodiš?a vložen 16. septembra 2011, vložila ugovor nedopustnosti na podlagi ?lena 114 Poslovnika Splošnega sodiš?a z dne 2. maja 1991. Tože?a stranka je 20. oktobra 2011 predložila stališ?e glede tega ugovora.
- 38 Zvezna republika Nem?ija je 29. avgusta 2011 v sodnem tajništvu Splošnega sodiš?a vložila predlog za intervencijo v tem postopku v podporo predlogom tože?e stranke. Predsednik drugega senata Splošnega sodiš?a je s sklepom z dne 5. oktobra 2011 dopustil to intervencijo. Zvezna republika Nem?ija je vložila intervencijsko vlogo, omejeno na dopustnost, ostale stranke pa so v dolo?enih rokih predložile stališ?a.
- 39 Po spremembi sestave senatov Splošnega sodiš?a je bil sodnik poro?evalec razporejen v osmi senat, ki mu je bila zato dodeljena ta zadeva.
- 40 Predsednik osmega senata je s sklepom z dne 30. januarja 2012 na predlog tože?e stranke prekinil postopek do 4. septembra 2012.
- 41 Po spremembi sestave senatov Splošnega sodiš?a je bil sodnik poro?evalec razporejen v deveti senat, zato je bila ta zadeva dodeljena temu senatu.
- 42 S sklepom Splošnega sodiš?a (deveti senat) z dne 17. julija 2014 je bil ugovor nedopustnosti združen z odlo?anjem o vsebini v skladu s ?lenom 114(4) Poslovnika z dne 2. maja 1991.
- 43 Komisija je 3. julija 2011 vložila odgovor na tožbo. Tože?a stranka je repliko vložila 15. avgusta 2014, Komisija pa dupliko 13. decembra 2015.
- 44 Zvezna republika Nem?ija je 21. avgusta 2014 vložila intervencijsko vlogo, ostale stranke pa so v dolo?enih rokih predložile stališ?a.
- 45 Splošno sodiš?e (deveti senat) je 19. maja 2015 v okviru ukrepov procesnega vodstva iz ?lena 64 Poslovnika z dne 2. maja 1991 strankam postavilo pisna vprašanja, te pa so nanje odgovorile v dolo?enih rokih.
- 46 Stranke so na obravnavi 8. julija 2015 podale ustne navedbe in odgovorile na vprašanja Splošnega sodiš?a.
- 47 Tože?a stranka ob intervenciji Zvezne republike Nem?ije Sodiš?u prve stopnje predlaga, naj:
- zavrne ugovor nedopustnosti, ki ga je vložila Komisija;
 - izpodbijani sklep razveljavi;
 - Komisiji naloži pla?ilo stroškov;
- 48 Komisija Splošnemu sodiš?u predlaga, naj:
- ugotovi, da tožba ni dopustna in, podredno, da ni utemeljena;

– tože?i stranki naloži pla?ilo stroškov.

Pravo

Dopustnost tožbe

49 Komisija v utemeljitev ugovora nedopustnosti trdi, da ta tožba ni dopustna, ker tože?a stranka ni dokazala niti izpolnitve pogojev iz ?lena 263, ?etrtri odstavek, PDEU, niti tega, da ima pravni interes.

Procesno upravi?enje na podlagi ?lena 263, ?etrtri odstavek, PDEU

50 Prvi?, Komisija izpodbija procesno upravi?enje tože?e stranke, ker naj se izpodbijani sklep ne bi nanjo posami?no nanašal.

51 Komisija trdi, da tože?a stranka ni dejanska prejemnica individualnih pomo?i, dodeljenih iz naslova sheme za prenos dav?nih izgub in za katere je Komisija odredila vra?ilo. V skladu s ?lenom 155(1) nemškega dav?nega zakonika naj bi bil namre? dav?ni dolg na pravno zavezujo? na?in lahko ugotovljen le z odlo?bo o odmeri davka.

52 Ker dav?ni dolg tože?e stranke ni bil ugotovljen z odlo?bo o odmeri davka na podlagi spornega ukrepa, naj ne bi mogla niti na podlagi odlo?be o višini akontacije niti na podlagi zavezujo?e informacije trditi, da se izpodbijani sklep nanjo posami?no nanaša. Prav tako naj se ne bi mogla sklicevati na status zainteresirane stranke v smislu ?lena 108(2) PDEU. Komisija v zvezi s tem razlikuje med nastankom in ugasnitvijo dav?ne obveznosti, in trdi, da naj bi pravno zavezujo?a ugotovitev zmanjšanja dav?nega dolga z odlo?bo o odmeri davka potrjevala posami?no nanašanje na tože?o stranko.

53 V teh okoliš?inah naj z izpodbijanim sklepom ne bi bilo naloženo vra?ilo pomo?i, ki je bila že dodeljena tože?i stranki, temve? naj bi bila naloga, da z odlo?bami o odmeri davka dolo?i posledice nezdružljivosti sheme pomo?i z notranjim trgov, prepuš?ena nacionalni upravi. Te odlo?be pa bi bilo možno izpodbijati pri nacionalnem sodiš?u, kot se je zgodilo v obravnavanem primeru, v katerem je Finanzgericht zadržalo izvršbo zadevnih odlo?b o odmeri davka.

54 Drugi?, Komisija poudarja, da tožba poleg tega ni dopustna v skladu s tretjim primerom iz ?lena 263, ?etrtri odstavek, PDEU, saj sklep zajema izvedbene ukrepe, in sicer izdajo odlo?be o odmeri davka.

55 Tože?a stranka, ki jo podpira Zvezna republika Nem?ija, trdi, da je tožba dopustna.

56 ?len 263, ?etrtri odstavek, PDEU dolo?a: „[f]izi?ne ali pravne osebe lahko [...] vložijo tožbe zoper nanje naslovljene akte ali zoper akte, ki se nanje neposredno in posami?no nanašajo, in zoper predpise, ki se nanje neposredno nanašajo, a ne potrebujejo izvedbenih ukrepov“.

57 Najprej je treba spomniti, da tože?a stranka ni naslovnik izpodbijanega sklepa, ker je ta naslovljen le na Zvezno republiko Nem?ijo.

58 Prav tako je treba opozoriti, da ?len 4 izpodbijanega sklepa Zvezni republiki Nem?iji nalaga, da pomo? iz ?lena 1 navedenega sklepa razglasi za ni?no ter jo izterja od upravi?encev, zato je treba šteti, da se ta dolo?ba neposredno nanaša na tože?o stranko. Merili neposrednega nanašanja, ki sta dolo?eni v sodni praksi, in sicer, prvi?, da mora imeti zadevni akt neposredni u?inek na pravni položaj tože?e stranke, in drugi?, da navedeni akt ne sme puš?ati nobene diskrecijske pravice svojim naslovljencem, zadolženim za njegovo izvršitev, sta namre? v

obravnavanem primeru izpolnjeni (glej v tem smislu sodbo z dne 17. septembra 2009, Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, C?519/07 P, ZOdl., EU:C:2009:556, to?ka 48 in navedena sodna praksa). Poleg tega Komisija temu ni nikakor nasprotovala.

59 Ker je bilo ugotovljeno, da se sklep neposredno nanaša na tože?o stranko je treba preveriti, ali se izpodbijani sklep na tože?o stranko nanaša tudi posami?no, in ?e se, ni treba preveriti, ali je izpodbijani sklep akt, ki ne potrebuje izvedbenih ukrepov.

60 V skladu z ustaljeno sodno prakso lahko subjekti, ki niso naslovniki odlo?be, trdijo, da se ta odlo?ba nanje nanaša posami?no, le ?e nanje vpliva zaradi nekaterih njihovih posebnih zna?ilnosti ali zaradi dejanskega položaja, zaradi katerega se razlikujejo od vseh drugih oseb, in jih torej individualizira podobno kot naslovnika (sodbe z dne 15. julija 1963, Plaumann/Komisija, 25/62, Recueil, EU:C:1963:17, str. 223; z dne 9. junija 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija, C?71/09 P, C?73/09 P in C?76/09 P, ZOdl., EU:C:2011:368, to?ka 52, in z dne 19. decembra 2013, Telefónica/Komisija, C?274/12 P, ZOdl., EU:C:2013:852, to?ka 46).

61 Podjetje praviloma ne more vložiti tožbe za razglasitev ni?nosti sklepa Komisije, ki prepoveduje sektorsko shemo pomo?i, ?e se ta sklep nanaša nanj samo zaradi njegove pripadnosti zadevnemu sektorju in statusa potencialnega upravi?enca iz navedene sheme. Tak sklep je namre? za to podjetje splošni ukrep, ki se uporablja za objektivno dolo?ene položaje in ima pravne u?inke za kategorijo oseb, ki so dolo?ene splošno in abstraktno (glej sodbi z dne 29. aprila 2004, Italija/Komisija, C?298/00 P, Recueil, EU:C:2004:240, to?ka 37 in navedena sodna praksa, in z dne 11. junija 2009, Acegas/Komisija, T?309/02, ZOdl., EU:T:2009:192, to?ka 47 in navedena sodna praksa). Možnost, da se bolj ali manj natan?no opredeli število ali celo identiteta subjektov, za katere se ukrep uporablja, nikakor ne pomeni, da je treba za te subjekte šteti, da se ukrep nanje nanaša posami?no, ker je ta uporaba izvedena na podlagi pravno ali dejansko objektivne situacije, ki je dolo?ena v zadevnem aktu (zgoraj v to?ki 60 navedena sodba Telefónica/Komisija, EU:C:2013:852, to?ka 47).

62 Kadar pa sklep zadeva skupino oseb, ki so bile identificirane ali bi lahko bile identificirane ob njegovem sprejetju in na podlagi meril, ki so zna?ilna za ?lane skupine, bi se lahko na te osebe navedeni akt nanašal posami?no, ker so del omejenega kroga gospodarskih subjektov (sodbi z dne 17. januarja 1985, Piraiki-Patraiki in drugi/Komisija, 11/82, Recueil, EU:C:1985:18, to?ka 31; z dne 22. junija 2006, Belgija in Forum 187/Komisija, C?182/03 in C?217/03, ZOdl., EU:C:2006:416, to?ka 60, in zgoraj v to?ki 58 navedena sodba Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, to?ka 54).

63 Na podlagi te sodne prakse je treba preveriti, ali je treba šteti, da se izpodbijani sklep na tože?o stranko – glede na njen dejanski in pravni položaj – nanaša posami?no.

64 Najprej je treba v nasprotju s trditvami tože?e stranke izklju?iti, da bi zaradi tega, ker gre za „zainteresiran“ subjekt v smislu ?lena 108(2) PDEU, tože?a stranka lahko imela poseben položaj, ki bi lahko vplival na njeno posami?no nanašanje, in to še toliko manj, ker ta ni uporabila svojih procesnih pravic, ki iz tega izhajajo, zlasti pravice do predstavitve stališ?a v okviru formalnega postopka preiskave (glej v tem smislu sodbo z dne 13. decembra 2005, Komisija/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C?78/03 P, ZOdl., EU:C:2005:761, to?ka 37).

65 Kar zadeva posami?no nanašanje v smislu sodbe Plaumann/Commission, to?ka 60 zgoraj (EU:C:1963:17), je treba opozoriti, da so za dejanski in pravni položaj tože?e stranke zna?ilni ti elementi.

66 Prvi?, ob koncu dav?nega leta 2009 in torej pred uvedbo postopka, ki ga je za?ela Komisija, je imela tože?a stranka pravico do prenosa svojih izgub na podlagi nemških predpisov, ker so bili

izpolnjeni pogoji iz sheme za prenos davčnih izgub.

67 Drugi?, tože?a stranka je v letu 2009 ustvarila obdavčljivi dobiček, od katerega je odbila izgube, ki jih je prenesla na podlagi sheme za prenos davčnih izgub.

68 Te okoliščine je nemška davčna uprava potrdila z zavezujočo informacijo in z odločbo o višini akontacije davka od dohodkov pravnih oseb za davčno leto 2009, v zvezi s katerima so bile upoštevane izgube, prenesene v skladu s shemo za prenos davčnih izgub (glej točki 17 in 18 zgoraj). Poleg tega je to, da je prejela zavezujočo informacijo, pomenilo, da je bilo ime tože?e stranke vpisano na seznam, ki so ga nemški organi posredovali Komisiji v skladu s členom 6(1)(b) izpodbijanega sklepa.

69 Zato je bilo v skladu z nemško ureditvijo gotovo, da je imela tože?a stranka ob koncu davčnega leta 2009 davčni prihranek, katerega višino je lahko poleg tega natančno opredelila. Ker namreč nemški organi niso imeli nobene diskrecijske pravice v zvezi z uporabo spornega ukrepa, je bil glede na izvedbena pravila davčne ureditve nastanek navedenega davčnega prihranka s plačilom nižjega davka le vprašanje časa. Tože?a stranka je torej imela pridobljeno pravico – ki so jo nemški organi potrdili pred sprejetjem sklepa o začetku postopka in nato izpodbijanega sklepa – do uporabe tega davčnega prihranka, ki bi bila – če ta sklepa ne bi bila sprejeta – uresničena z izdajo odločbe o odmeri davka, ki bi dovoljevala prenos izgub in poznejši vpis tega prenosa v njeno bilanco stanja. Nemški davčni organi in Komisija bi jo zato lahko zlahka identificirali.

70 Zato tože?e stranke ni mogoče šteti le za podjetje, na katero se izpodbijani sklep nanaša zaradi njegove pripadnosti zadevnemu sektorju in njegovega statusa potencialnega upravičenca, temveč je treba šteti tudi, da spada v zaprt krog gospodarskih subjektov, ki so bili ob sprejetju izpodbijanega sklepa identificirani ali bi se vsaj lahko identificirali v smislu zgoraj v točki 60 navedene sodbe Plaumann/Komisija (EU:C:1963:17) (glej tudi, po analogiji, zgoraj v točki 62 navedeno sodbo Belgija in Forum 187/Komisija, EU:C:2006:416, točka 63; zgoraj v točki 58 navedeno sodbo Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, točka 57; zgoraj v točki 60 navedeno sodbo Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija, EU:C:2011:368, točka 56; ter sodbi z dne 27. februarja 2014, Stichting Woonpunt in drugi/Komisija, C-132/12 P, ZOdl., EU:C:2014:100, točke od 59 do 61 in Stichting Woonlinie in drugi/Komisija, C-133/12 P, ZOdl., EU:C:2014:105, točke od 46 do 48).

71 Te ugotovitve ne izpodbije dejstvo, da so nemški organi po sprejetju sklepa o začetku postopka in nato izpodbijanega sklepa sprejeli ukrepe za to, da ne bi prišlo do uporabe sheme za prenos davčnih izgub, med katerimi sta zlasti razglasitev ničnosti zavezujoče informacije in izdaja odločbe o odmeri davka od dohodkov pravnih oseb za davčno leto 2009, pri kateri niso bile upoštevane izgube, prenesenih iz naslova sheme za prenos davčnih izgub (glej točko 21 zgoraj).

72 Nemški organi so namreč prenehali uporabljati shemo za prenos davčnih izgub – vendar je niso razveljavili – ter so odločbo o odmeri davka izdali brez uporabe te sheme prav z namenom uskladitve s sklepom o začetku postopka in izpodbijanim sklepom. Zato v okviru preizkusa dopustnosti tožbe, katere namen je izpodbijati izpodbijani sklep, s katerim je Komisija ugotovila, da je sporni ukrep državna pomoč ter da ni združljiv z notranjim trgov, Komisija ne sme imeti koristi zaradi tega, ker so nemški organi takoj sprejeli vse potrebne ukrepe za zagotovitev uskladitev s tem sklepom do odločitve o morebitni tožbi zoper ta sklep.

73 Te ugotovitve prav tako ne omaje sodna praksa, na katero se je v svojih pisanjih in na obravnavi sklicevala Komisija, zlasti zgoraj v točki 60 navedena sodba Telefónica/Komisija (EU:C:2013:852), sodba z dne 11. junija 2009, AMGA/Komisija (T-300/02, ZOdl., EU:T:2009:190), zgoraj v točki 61 navedena sodba Acegas/Komisija (EU:T:2009:192), in sodba z dne 8. marca 2012, Iberdrola/Komisija (T-221/10, ZOdl., EU:T:2012:112).

74 Dejanske okoliščine v teh zadevah niso primerljive z okoliščinami v obravnavani zadevi, v kateri je bilo ugotovljeno, da ima zaradi posebnosti nemške davčne zakonodaje tožena stranka pridobljeno pravico do davčnega prihranka, ki so jo potrdili nemški davčni organi (glej točko 68 zgoraj), pri čemer se po tej okoliščini razlikuje od drugih subjektov, na katere se nanaša le kot na potencialne upravičence izpodbijanega ukrepa (glej v tem smislu zgoraj v točki 58 navedeno sodbo Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, točka 55).

75 Ugotovitve iz točke 69 zgoraj prav tako ne more ovreči trditve Komisije, da lahko le ena ugodnost, ki se financira iz državnih sredstev, potrdi posamično nanašanje na toženo stranko in da je bila država finančno obremenjena, le ko je bilo z odločbo o odmeri davka ugotovljeno znižanje davka.

76 Spomniti je namreč treba, da elementi, na katere sodna praksa opira posamično nanašanje v smislu člena 263, tretji odstavek, PDEU (glej točke od 60 do 62 zgoraj), ne sovpadajo nujno z bistvenimi elementi državne pomoči v smislu člena 107(1) PDEU (glej po analogiji zgoraj v točki 60 navedeno sodbo Comitato „Venezia vuole vivere“ in drugi/Komisija, EU:C:2011:368, točke 56, 63 in 64). V skladu z zgoraj v točki 60 navedeno sodbo Plaumann/Komisija (EU:C:1963:17, str. 223) se lahko na subjekt, ki ni naslovnik sklepa, ta akt posamično nanaša, če nanjo vpliva zaradi nekaterih njenih posebnih značilnosti ali zaradi dejanskega položaja, zaradi katerega se razlikuje od vseh drugih oseb, in če je torej del omejenega kroga gospodarskih subjektov.

77 V obravnavanem primeru pa je treba spomniti, da je imela tožena stranka na podlagi nacionalne ureditve pred sprejetjem sklepa o začetku postopka in nato izpodbijanega sklepa pridobljeno pravico, ki so jo potrdili nemški davčni organi, do davčnega prihranka za davčno leto 2009. Poleg tega je Komisija v točki 50 obrazložitve izpodbijanega sklepa pojasnila, da je že možnost, ki jo nemška vlada dala nekaterim podjetjem, da so si znižala davčno obremenitev s prenosom izgub, vodila do izgube javnih prihodkov in je pomenila državno pomoč.

78 Glede na vse navedeno je treba ugotoviti, da se v okoliščinah obravnavanega primera izpodbijani sklep na toženo stranko nanaša neposredno in posamično.

79 Tožena stranka ima torej procesno upravičenje na podlagi člena 263, tretji odstavek, PDEU.

Pravni interes

80 Komisija trdi, da tožena stranka ni upravičenka do pomoči in torej ne more imeti nobene koristi od morebitne razglasitve Splošnega sodišča, da je izpodbijani sklep ničen. Zvezni republiki Nemčiji naj po sprejetju izpodbijanega sklepa ne bi bilo treba od tožene stranke izterjati pomoči in ne glede na morebitno razglasitev ničnosti izpodbijanega sklepa bi se lahko nemški organi kadar koli odločili, da sporni ukrep v celoti razveljavijo.

81 Tožena stranka ob podpori Zvezne republike Nemčije te trditve izpodbija.

82 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je ničnostna tožba, ki jo vloži fizična ali pravna oseba, dopustna, le če je v interesu tožene stranke, da se razglasi ničnost izpodbijanega akta. Pogoji za

tak interes je, da ima lahko že razglasitev nižnosti tega akta pravne posledice in da lahko rezultat pravnega sredstva stranki, ki ga je vložila, prinese korist (glej v tem smislu zgoraj v točki 58 navedeno sodbo Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, EU:C:2009:556, točka 63; zgoraj v točki 70 navedeno sodbo Stichting Woonpunt in drugi/Komisija, EU:C:2014:100, točke od 50 do 54, in zgoraj v točki 70 navedeno sodbo Stichting Woonlinie in drugi/Komisija, EU:C:2014:105, točka 54).

83 Pogoji za dopustnost tožbe, če se zastavi ločeno vprašanje prenehanja pravnega interesa, se presojuje glede na trenutek vložitve tožbe (glej sodbo z dne 21. marca 2002, Shaw in Falla/Komisija, T-131/99, Recueil, EU:T:2002:83, točka 29 in navedena sodna praksa).

84 V obravnavanem primeru je tožena stranka izpolnjevala pogoje za to, da se zanjo uporabi shema za prenos davčnih izgub, in je na podlagi te sheme pridobila ugodnost, kot je to razvidno iz točk od 66 do 69 zgoraj.

85 Čeprav je bila uporaba sheme za prenos davčnih izgub ukinjena po sprejetju izpodbijanega sklepa, bi se v skladu s členom 34(6) KStG v primeru razglasitve nižnosti tega sklepa lahko ponovno uporabila z retroaktivnim učinkom za vsa podjetja, katerih odločba o odmeri davka še ni postala pravnomotna, vključno s toženo stranko, tako da ji razglasitev nižnosti izpodbijanega sklepa prinaša korist.

86 Tudi ob predpostavki, kot to trdi Komisija, da tožena stranka v prihodnje ne more več ustvariti dobička, ker je postala plačilno nesposobna, ostaja dejstvo, da je dobiček ustvarila pred sprejetjem izpodbijanega sklepa, zato bo imela v primeru razglasitve nižnosti tega sklepa pravico, da uveljavlja uporabo sheme za prenos davčnih izgub vsaj kar zadeva obdavčitev dohodkov iz leta 2009.

87 Zato ima tožena stranka pravni interes za vložitev tožbe zoper izpodbijani sklep.

88 Tožba je torej dopustna.

Vsebinska presoja

89 Tožena stranka v podporo tožbe navaja dva tožbena razloga, ki se nanašata na neobstoje selektivnosti spornega ukrepa.

90 V tem okviru je treba najprej spomniti, da člen 107(1) PDEU prepoveduje pomoči z namenom „dajanj[a] prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“, torej selektivne pomoči.

91 V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba za to, da bi bilo mogoče nacionalni davčni ukrep opredeliti kot „selektiven“, najprej predhodno ugotoviti in preučiti skupni ali „običajni“ davčni sistem, ki se uporablja v zadevni državi članici. Nato je treba glede na to skupno ali „običajno“ davčno ureditev presoditi in ugotoviti morebitno selektivnost prednosti, dodeljene z zadevnim davčnim ukrepom, ter dokazati, da ta ukrep odstopa od navedenega skupnega sistema, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, določen za davčni sistem te države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (glej v tem smislu sodbi z dne 8. septembra 2011, Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, ZOdl., EU:C:2011:550, točki 50 in 54, in z dne 15. novembra 2011, Komisija in Španija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo, C-106/09 P in C-107/09 P, ZOdl., EU:C:2011:732, točka 75). Ob koncu teh dveh etap preizkusa se lahko določen ukrep *prima facie* opredeli kot selektiven.

92 Vendar, tega pogoja selektivnosti ne izpolnjuje ukrep, ki je, čeprav z njim nastane ugodnost

za določeno upravičenca, utemeljen z naravo ali splošno sistematiko sistema, v kateri spada (glej v tem smislu sodbo z dne 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Recueil, EU:C:2001:598, točka 42, in zgoraj v točki 91 navedeno sodbo Paint Graphos in drugi, EU:C:2011:550, točka 64). Ob koncu te morebitne tretje etape preizkusa se ukrep opredeli kot selektiven.

93 Spomniti je treba, da mora Komisija, da bi dokazala, da se zadevni ukrep uporablja selektivno za posamezna podjetja ali proizvodnjo posameznega blaga, dokazati, da ta ukrep uvaja razlikovanja med podjetji, ki so glede na cilj zadevnega ukrepa v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, medtem ko je dolžnost države članice, ki je uvedla tako razlikovanje med podjetji glede dajatev to, da dokaže, da je to dejansko utemeljeno z naravo in sistematiko zadevnega sistema (glej v tem smislu sodbo z dne 8. septembra 2011, Komisija/Nizozemska, C-279/08 P, ZOdl., EU:C:2011:551, točka 62 in navedena sodna praksa).

94 Tožbena razloga, ki ju je navedla tožeča stranka, od katerih se prvi v bistvu nanaša na neobstoje selektivnosti *prima facie* spornega ukrepa, drugi pa na to, da je ta ukrep upravičen z naravo in celotno strukturo davčnega sistema, je treba preučiti prav na podlagi te analize v treh etapah.

Prvi tožbeni razlog: neobstoje selektivnosti *prima facie* spornega ukrepa

95 Prvi tožbeni razlog je sestavljen iz treh delov. Prvi del se nanaša na napačno opredelitev referenčnega okvira. Drugi del se nanaša na napačno presojo pravnega in dejanskega položaja podjetij, ki potrebujejo prestrukturiranje, ter zavrnitve Komisije, da bi shemo za prenos davčnih izgub opredelila kot splošni ukrep, medtem ko se tretji nanaša na kršitev načela varstva zaupanja v pravo.

– Prvi del: napačna opredelitev referenčnega okvira

96 Komisija je v izpodbijanem sklepu za namene presoje selektivnosti spornega ukrepa upoštevala, prvi, obstoj splošnega pravila prenosa izgub, drugi, pravilo zapadlosti izgub, ki je izjema od prvega pravila v primerih škodljivih prevzemov deležev, in tretji, shemo za prenos davčnih izgub, ki dopušča izjemo od drugega pravila in uporabo prvega pravila v nekaterih posebnih položajih.

97 Na podlagi teh elementov je Komisija v točki 66 obrazložitve izpodbijanega sklepa ugotovila, da v okviru nemškega davčnega sistema, ki se nanaša na davek od dohodkov pravnih oseb, zapadlost izgub pomeni referenčni okvir, to je splošno pravilo, ki se uporablja v vseh drugih primerih spremembe lastništva, in da je shema za prenos davčnih izgub izjema od tega pravila.

98 Tožeča stranka ob intervenciji Zvezne republike Nemije trdi, da je storila napako pri določitvi referenčnega sistema za presojo selektivnosti spornega ukrepa. Komisija naj bi napačno štela, da je zapadlost izgub splošno pravilo in da je shema za prenos davčnih izgub izjema od tega pravila.

99 Po mnenju tožeče stranke je referenčni sistem pravilo prenosa izgub kot izraz ustavnega načela obdavčitve na podlagi davčne sposobnosti. Pravilo zapadlosti izgub naj bi pomenilo izjemo od navedenega načela in naj ga ne bi bilo mogoče šteti za referenčni sistem, medtem ko naj bi bilo s shemo za prenos davčnih izgub, ki uvaja izjemo od te izjeme, ponovno potrjeno splošno pravilo, in sicer pravilo prenosa izgub, kot to velja za druge izjeme, kot je določba o skupinah podjetij ali določba o skritih rezervah.

100 Komisija se najprej sklicuje na nedopustnost prvega dela prvega tožbenega razloga, ker naj

bi temeljil na novih dejstvih, ki niso bila navedena v upravnem postopku. Poudarja, da je pravilo zapadlosti izgub opredelila kot referen?no dolo?bo v sklepu o za?etku postopka in v Odlo?bi 2010/13, ki se nanaša na MoRaKG, ter da tože?a stranka, Zvezna republika Nem?ija ali druge zainteresirane stranke med upravnim postopkom tej opredelitvi niso nasprotovale. Prav tako pojasnjuje, da nacionalna dav?na zakonodaja z vidika prava Evropske unije pomeni dejstvo, ki ga ob sprejetju izpodbijanega sklepa ni povsem poznala in v zvezi s katerim ni bila dolžna opraviti preiskave po uradni dolžnosti.

101 Komisija trditve tože?e stranke vsebinsko izpodbija.

102 Najprej je torej treba zavrniti ugovor nedopustnosti, ki ga navaja Komisija. Iz sodne prakse, ki jo v utemeljitev svoje trditve navaja Komisija, namre? izhaja, da je treba zakonitost dolo?enega sklepa glede na informacije, ki jih ima Komisija na voljo ob sprejetju sklepa, dejansko presojati na podlagi utemeljenosti in ne dopustnosti zadevnega tožbenega razloga (glej v tem smislu sodbe z dne 26. septembra 1996, Francija/Komisija, C?241/94, Recueil, EU:C:1996:353, to?ka 33; z dne 24. septembra 2002, Falck in Acciaierie di Bolzano/Komisija, C?74/00 P in C?75/00 P, Recueil, EU:C:2002:524, to?ka 168, in z dne 7. decembra 2010, Frucona Košice/Komisija, T?11/07, ZOdl., EU:T:2010:498, to?ka 49).

103 Glede utemeljenosti trditev tože?e stranke je treba spomniti, da je Komisija v izpodbijanem sklepu v bistvu pravilo zapadlosti izgub opredelila kot splošno pravilo, na podlagi katerega je bilo treba preu?iti, ali so se podjetja, ki so v primerljivem dejanskem in pravnem položaju, razlikovala, medtem ko se tože?a stranka sklicuje na splošnejše pravilo prenosa izgub, ki se uporablja za vsako obdav?itev.

104 V zvezi s tem je treba spomniti, prvi?, da pravilo prenosa izgub pomeni možnost, priznано vsem družbam ob uporabi davka od dohodkov pravnih oseb, in drugi?, da pravilo zapadlosti izgub omejuje navedeno možnost ob pridobitvi deleža, ki je enak ali presega 25 % kapitala, ter jo ukinja ob pridobitvi deleža, ki presega 50 % kapitala. Slednje pravilo se zato sistemati?no uporablja za vse primere spremembe lastništva, ki je enak ali presega 25 % kapitala, brez razlikovanja zadevnih podjetij glede na njihovo naravo ali zna?ilnosti.

105 Poleg tega je shema za prenos dav?nih izgub dolo?ena kot izjema od pravila zapadlosti izgub in se uporablja le v to?no dolo?enih položajih, za katere se uporablja zadnjenavedeno pravilo.

106 Zato je treba ugotoviti, da je pravilo zapadlosti izgub tako kot pravilo prenosa izgub del zakonodajnega okvira spornega ukrepa. Druga?e povedano, zakonski okvir, ki je upošteven v obravnavanem primeru, tvori splošno pravilo prenosa izgub, ki je omejeno s pravilom zapadlosti izgub, in prav v tem okviru je treba preveriti, ali sporni ukrep uvaja razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju v smislu sodne prakse, navedene v to?ki 91 zgoraj, pri ?emer se to vprašanje zastavlja v okviru drugega dela prvega tožbenega razloga.

107 Ugotoviti je torej treba, da Komisija ni storila napake, ko je s potrditvijo obstoja splošnejšega pravila, in sicer pravila prenosa izgub, ugotovila, da je bilo referen?ni zakonski okvir, vzpostavljen za presojo selektivnosti spornega predloga, pravilo zapadlosti izgub.

108 Tega sklepa ne ovržejo trditve tožeče stranke, ki se nanašajo na dvome nacionalnih sodišč o ustavnosti pravila zapadlosti izgub in nujnosti ozke razlage tega pravila v skladu z ustavnimi načeli. Te trditve namreč ne omajajo ugotovitve, da je to pravilo del nacionalnega prava, dokler ni razveljavljeno, ter da se shema za prenos davčnih izgub uporablja le v zvezi z navedenim pravilom. Komisija je to pravilo zato morala upoštevati pri opredelitvi referenčnega okvira, tudi če bi ga bilo treba, če bi bilo to primerno, razlagati restriktivno.

109 Prav tako trditve, s katerimi se skuša dokazati, da je pravilo zapadlosti izgub izjema od ustavnih načel, tudi niso upoštevne, saj opredelitev navedenega pravila kot izjeme od višjega pravnega pravila, kakršno je načelo obdavčitve na podlagi dejanske plačilne sposobnosti, ne preprečuje, da bi bilo to del referenčnega zakonskega okvira, v kateri spada sporni ukrep in na podlagi katerega je treba presojati selektivnost tega ukrepa.

110 Prvi del prvega tožbenega razloga je treba torej zavrnil.

– Drugi del: napačna presoja pravnega in dejanskega položaja podjetij, ki potrebujejo prestrukturiranje, in opredelitev sheme za prenos davčnih izgub kot splošni ukrep

111 Komisija je v izpodbijanem sklepu menila, da je imelo pravilo zapadlosti izgub obsežnejše področje uporabe od prejšnjega pravila (točka 10 obrazložitve), da pravilo sprva ni določalo nobene izjeme (točka 11 obrazložitve), in da, kot je razvidno iz obrazložitvenega memoranduma zakona o reformi obdavčitve podjetij iz leta 2008 (glej točko 6 zgoraj), je imelo pravilo dvojni cilj: po eni strani poenostaviti pravila in po drugi načrtno preprečevati zlorabe (točka 12 obrazložitve). Poleg tega je poudarila, da je bil neobstoj izrecne izjeme, ki bi omogočala prenos izgub v primeru prestrukturiranja, nadomeščen z možnostjo davčnih organov, odpišejo davčne dolgove na podlagi uredbe o prestrukturiranju (točka 12 obrazložitve, glej točko 7 zgoraj).

112 Komisija je na podlagi teh elementov v točkah od 68 do 79 obrazložitve izpodbijanega sklepa najprej menila, da je cilj sistema odmere davka od dohodkov pravnih oseb ustvariti prihodke za proračun in da je namen pravila zapadlosti izgub preprečiti, da bi podjetja, katerih lastništvo se je spremenilo, prenašala svoje izgube. Dalje je menila, da so na podlagi tega cilja vsa podjetja, katerih lastništvo se je spremenilo do višine 25-odstotnega ali večjega deleža, v dejansko in pravno primerljivem položaju. Nazadnje je ugotovila, da se je v skladu s shemo za prenos davčnih izgub znotraj te kategorije na eni strani razlikovalo med podjetji, ki so, čeprav so poslovala z izgubo, ostala zdrava, in na drugi med podjetji, ki so v skladu s pogoji, ki jih določa shema za prenos davčnih izgub, bila ali so skoraj bila plačilno nesposobna ali prekomerno zadolžena.

113 Tožeča stranka trdi, prvič, da podjetja, ki spadajo na področje uporabe sheme za prenos davčnih izgub, niso v dejanskem in pravnem položaju, ki bi bil glede na cilj, ki mu sledi ureditev, in sicer preprečitev zlorab, primerljiv s položajem drugih podjetij, za katera velja pravilo zapadlosti izgub. Pravilo zapadlosti izgub naj se torej ne bi uporabljalo za položaje prestrukturiranja podjetij, ki ne ustvarjajo tveganja za nakupe slamnatih podjetij.

114 Tožeča stranka, ki jo podpira Zvezna republika Nemčija, trdi, drugič, da je shema za prenos davčnih izgub splošen ukrep, saj koristi vsem podjetjem, ki so v ekonomskih težavah, ne glede na velikost, sektor ali pomen njihove gospodarske dejavnosti.

115 Komisija najprej trdi, da so trditve, ki se nanašajo na pravni in dejanski položaj podjetij, ki jih je treba prestrukturirati, ter na opredelitev sheme za prenos davčnih izgub kot splošen ukrep, in ki so bile navedene v repliki, novi razlogi ter da zato niso dopustne.

116 Komisija trditve tože?e stranke vsebinsko izpodbija.

117 Glede dopustnosti trditev tože?e stranke je treba spomniti, da v skladu s ?lenom 48(2) Poslovnika Sodiš?a z dne 2. maja 1991 navajanje novih razlogov med postopkom ni dovoljeno, razen ?e ti izhajajo iz pravnih in dejanskih okoliš?in, ki so se pojavile med postopkom. Tožbeni razlog, ki je neposredna ali posredna razširitev že navedenega tožbenega razloga in ki je s tem tožbenim razlogom tesno povezan, pa je treba razglasiti za dopusten (sodba z dne 11. julija 2013, Ziegler/Komisija, C?439/11 P, ZOdl., EU:C:2013:513, to?ka 46). Enako velja za o?itek, ki je naveden v utemeljitev tožbenega razloga (sodba z dne 21. marca 2002, Joynson/Komisija, T?231/99, Recueil, EU:T:2002:84, to?ka 156, potrjena s sklepom z dne 10. décembre 2003, Joynson/Komisija, C?204/02 P, Recueil, EU:C:2003:660).

118 Ob upoštevanju zgoraj navedene sodne prakse je torej treba preveriti, ali so trditve, ki se nanašajo na pravni in dejanski položaj podjetij, ki jih je treba prestrukturirati, ter na opredelitev sheme za prenos dav?nih izgub kot splošni ukrep, ki jih je tože?a stranka navedla v repliki, novi razlogi ali pa razširitev prvega dela prvega tožbenega razloga.

119 Spomniti je treba, da tože?a stranka s prvim delom prvega tožbenega razloga, ki se nanaša na napako pri opredelitvi referen?nega okvira, v bistvu izpodbija neobstoj enega od elementov državne pomo?i v smislu ?lena 107(1) PDEU, in sicer pogoja selektivnosti. Toda, namen o?itkov, ki se nanašajo na nezmožnost primerjave pravnega in dejanskega položaja podjetij, ki jih je treba prestrukturirati, in na opredelitev sheme za prenos dav?nih izgub kot splošni ukrep, je tudi izpodbijanje pogoja selektivnosti z ve? razli?nih vidikov.

120 V skladu z ustaljeno sodno prakso, navedeno v to?ki 91 zgoraj, namre? to, da se dolo?en dav?ni ukrep opredeli kot *prima facie* selektiven, najprej predpostavlja opredelitev in predhodni preizkus skupne ali „obi?ajne“ dav?ne ureditve, ki se lahko uporablja v zadevni državi ?lanici, in nato dokaz, da se z zadevnim dav?nim ukrepom uvaja razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so glede n cilj, ki se mu sledi z navedeno ureditvijo, v dejansko in pravno primerljivem položaju.

121 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da je tože?a stranka s prvim tožbenim razlogom v bistvu izpodbijala presojo Komisije v zvezi s *prima facie* selektivnostjo spornega ukrepa, in podrobneje, opredelitev referen?nega okvira.

122 Prav tako je treba poudariti, da so bile natan?nejše trditve, ki se nanašajo na pravni in dejanski položaj podjetij, ki jih je treba prestrukturirati, ter na opredelitev sheme za prenos dav?nih izgub kot splošen ukrep, podane v odgovor na trditve Komisije, ki je v odgovoru na tožbo navedla, da opredelitev referen?nega okvira ni mogo?a glede na dav?ni sistem na splošno, temve? glede na podjetja, za katera je menila, da so v dejansko in pravno primerljivem položaju podjetij, ki uporabljajo shemo za prenos dav?nih izgub. Vprašanje, ali je treba dolo?itev podjetij, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju, opraviti v okviru prve ali druge etape zgoraj navedenega preizkusa, pa je predmet razprave med strankama.

123 Ugotoviti je torej treba, da v nasprotju s trditvami Komisije zadevni o?itek pomeni razširitev prvega dela prvega tožbenega razloga in ne novega tožbenega razloga.

124 Drugi del prvega tožbenega razloga je torej dopusten.

125 Ker je bil referen?ni okvir opredeljen, kot da ga tvori pravilo zapadlosti izgub, je treba glede utemeljenosti trditev, ki jih je navedla tože?a stranka, najprej preveriti, ali so ob upoštevanju cilja, ki mu sledi upošteveni dav?ni sistem, podjetja, ki uporabijo shemo za prenos dav?nih izgub, v položaju, ki je dejansko in pravno primerljiv s položajem drugih podjetij, za katera velja pravilo

zapadlosti izgub, kar mora v skladu s sodno prakso iz točke 93 zgoraj storiti Komisija.

126 Komisija meni, da je cilj davčne ureditve, ki je upoštevna v obravnavanem primeru, v bistvu preprečitev, da bi podjetja, katerih lastništvo se je spremenilo, prenesla izgube, zato so vsa podjetja, katerih lastništvo se je spremenilo, v dejansko in pravno primerljivem položaju ne glede na to, ali uporabljajo shemo za prenos davčnih izgub ali ne. Sporni ukrep naj bi bil torej *prima facie* selektiven, ker koristi zgolj podjetjem, ki izpolnjujejo pogoje navedene sheme.

127 Tožeča stranka pa meni, da je namen zadevne ureditve preprečitev zlorab prenosa izgub, zato so zgolj podjetja, ki izpolnjujejo pogoje sheme za prenos izgub v dejansko in pravno primerljivem položaju, saj ne morejo zlorabiti prenosa izgub.

128 Kot je navedeno zgoraj v točki 106, zakonski okvir, ki je upošteven v obravnavanem primeru, tvori splošno pravilo prenosa izgub, ki je omejeno s pravilom o zapadlosti izgub. Šteti je torej treba, kot izhaja iz točke 71 obrazložitve izpodbijanega sklepa, da je upoštevni cilj davčnega sistema preprečitev, da bi podjetja, katerih lastništvo je bilo spremenjeno, prenesla svoje izgube. Drugače povedano, možnost prenosa izgub je omejena ali ukinjena, če se po pridobitvi 25-odstotnega deleža podjetja, ki je poslovalo z izgubami, njegovo lastništvo bistveno spremeni.

129 Iz tega sledi, da so vsa podjetja, katerih lastništvo je bilo tako spremenjeno, v dejansko in pravno primerljivem položaju, ne glede na to, ali so v težavah ali ne v smislu sheme za prenos davčnih izgub.

130 Nasprotno pa se sporni ukrep ne nanaša na vsa podjetja, katerih lastništvo se je bistveno spremenilo, ampak se uporablja za točno določeno kategorijo podjetij, in sicer za podjetja, ki so ali bi lahko bila v skladu z besedilom sheme za prenos davčnih izgub v času prevzema „plačilno nesposobna ali prekomerno zadolžena“ (v nadaljevanju: podjetja v težavah).

131 Ugotoviti je treba, da ta kategorija ne zajema vseh podjetij, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju glede na cilj zadevne davčne ureditve.

132 Tudi ob predpostavki, kot to trdi tožeča stranka, da je upoštevni cilj davčne ureditve preprečitev zlorab prenosa izgub z izogibanjem nakupa „slamnatih družb“, ostaja dejstvo, da se sporni ukrep uporablja le za podjetja, ki izpolnjujejo določene pogoje, zlasti za podjetja v težavah.

133 Če v položajih, ki so predmet spornega ukrepa, v skladu z zadevnim ciljem ni tveganja zlorab, je treba ugotoviti, da navedeni ukrep ne omogoča prenosa izgub v primeru pomembne spremembe lastništva zadevne družbe, če se ta sprememba ne nanaša na podjetja v težavah, čeprav se navedena sprememba lastništva ne nanaša na nakup „slamnatih družb“ in torej ne povzroča tveganja zlorab. Prenos izgub je prepovedan, tudi če so izpolnjeni drugi pogoji sheme za prenos davčnih izgub, ki se med drugim nanašajo na ohranitev temeljnih poslovnih struktur družbe, in sicer pogojev, navedenih v točkah od (c) do (e) sheme za prenos davčnih izgub. Drugače povedano, pogoji navedeni v točkah (a) in (b) sheme za prenos davčnih izgub niso povezani s ciljem preprečitve zlorabe. Posledica teh pogojev je torej dajanje prednosti podjetjem v težavah.

134 Ugotoviti je torej treba, da Komisija ni storila napake s tem, da je presodila, da je bilo s spornim ukrepom uvedeno razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so glede na cilj, določen za davčni sistem, v dejansko in pravno primerljivem položaju, v smislu sodne prakse, navedene v točki 91 zgoraj.

135 Okoliščine, ki jih navaja tožeča stranka, da druge izjeme, kot sta določba o skupinah podjetij in določba o skritih rezervah zajemajo položaje, v katerih ni tveganja zlorab, ne morejo ovreči tega

sklepa.

136 Tudi ob predpostavki, da so te izjeme, tako kot shema za prenos davčnih izgub, utemeljene s tem, da se nanašajo na položaje, v katerih zadevna podjetja ne morejo zlorabiti prenosa izgub, ostaja dejstvo, da zadevni zakonodajni sistem dejansko različno obravnava gospodarske subjekte, ki so glede na cilj, ki mu sledi upoštevna davčna ureditev, v dejansko in pravno primerljivem položaju.

137 Razen zgoraj navedenih izjem, se namreč podjetje ne more izogniti zapadlosti izgub in to tudi če ni nobenega tveganja zlorabe. Poleg tega je Sodišče že presodilo, da obstoja take selektivne ugodnosti za podjetja, upravičena do oprostitve običajne obdavčitve, ni mogoče izpodbijati s tem, da so druga podjetja imela na voljo druge oprostitve tega davka (glej v tem smislu sodbi zgoraj v točki 62 navedeno sodbo Belgija in Forum 187/Komisija, EU:C:2006:416, točka 120, in sodbo z dne 1. julija 2010, BNP Paribas in BNL/Komisija, T-335/08, ZOdl., EU:T:2010:271, točka 162).

138 Kot je pojasnjeno zgoraj v točki 133, je vsekakor v shemi za prenos davčnih izgub za namene njene uporabe določeno razlikovanje – ki ne temelji na upoštevni cilju davčne ureditve, kot je opredeljen zgoraj v točki 106 – med podjetji, ki izpolnjujejo zgolj pogoje, navedene v tokah od (c) do (e) navedene sheme, ter podjetji, ki izpolnjujejo tudi pogoje, navedene v tokah (a) in (b) te sheme, to je podjetji v težavah.

139 Drugič, trditve tožene stranke in intervenientke, da je sporni ukrep splošni ukrep, ker koristi vsem podjetjem v težavah, prav tako ni mogoče sprejeti.

140 Po eni strani namreč vprašanje v okviru preizkusa selektivnosti davčnega ukrepa, ali je ukrep splošen ali ne, temelji na vprašanju, ali glede na splošen ali običajen davčni sistem zadevni ukrep uvaja razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so glede na cilj navedenega sistema v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. Toda, kot je to navedeno v prejšnjih tokah, v izpodbijanem sklepu Komisija pravilno šteje, da sporni ukrep uvaja razlikovanje med podjetji, in sicer podjetji, ki izpolnjujejo pogoje, določene z zadevnim ukrepom, in drugimi podjetji, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju glede na cilj zadevne davčne ureditve. Tudi ob predpostavki, da je ta cilj – kot trdi tožena stranka – preprečitev zlorabe prenosa izgub, je treba ugotoviti, da se sporni ukrep, samostojno ali skupaj z drugima navedenima izjemama, ne nanaša na vsa podjetja, ki so predmet škodljivega prevzema, ki ne ustvarjajo takšnega tveganja za zlorabo.

141 Po drugi strani je treba ugotoviti, da v nasprotju s trditvami tožene stranke sporni ukrep ni splošni ukrep, saj naj bi bil potencialno dostopen vsem podjetjem v smislu sodbe z dne 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisija, v pritožbenem postopku, T-219/10, ZOdl., EU:T:2014:939, točki 44 in 45). S spornim ukrepom je namreč njegovo področje uporabe določeno *ratione personae*. Nanaša se le na eno kategorijo podjetij, ki so v posebnem položaju, in sicer podjetja v težavah. Zato je ta ukrep *prima facie* selektiven.

142 Nazadnje, zavrnilo je treba tudi trditev tožene stranke, s katero v bistvu navaja, da če Komisija prizna, da neuporaba pravila zapadlosti izgub v primeru spremembe lastništva, ki se nanaša na manj kot 25 % kapitala, ni državna pomoč, ker naj takšna sprememba ne bi omogočala vplivanja na politiko podjetja, isto velja tudi kar zadeva spremembe lastništva z namenom prestrukturiranja, s katerimi poleg tega ni dana možnost izvajanja vpliva na politiko podjetja. Če ne bi bilo tako, bi po mnenju tožene stranke razlogovanje Komisije vodilo do tega, da bi se za državno pomoč štela ohranitev izgub tudi v primeru pridobitve deleža, ki je manjši od 25 %.

143 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da uporaba pravila zapadlosti izgub temelji na splošnih

merilih, ki se uporabljajo za vsa podjetja. Kot pravilno poudarja Komisija, se zlasti prag 25 % zdi razumljiv prag, nad katerim lahko domnevamo, da obstaja vpliv na pridobljeno podjetje in da torej obstaja možnost, da bo kupec imel koristi od izgub, ki jih je preneslo to podjetje. Shema za prenos davčnih izgub pa se nanaša le na posebno kategorijo podjetij, in sicer na podjetja v težavah.

144 Ta trditev vsekakor ni upoštevana, ker namesto da bi ovrgla sklep, da je shema za prenos davčnih izgub selektivna, se z njo v bistvu skuša dokazati, da obstajajo drugačni položaji, in sicer prevzem deleža, ki je pod pragom 25 %, ki lahko pomenijo selektivno prednost v smislu člena 107(1) PDEU, ker zanje ne velja pravilo zapadlosti izgub. Glede tega je treba ugotoviti, da se tožeča stranka ne more sklicevati na obstoj drugih ukrepov, ki bi jih, če je to primerno, lahko opredelili kot državno pomoč, da bi dokazali, da sporni ukrep ni državna pomoč.

145 Drugi del prvega tožbenega razloga je treba torej zavrniti.

– Tretji del: kršitev načela varstva legitimnih pričakovanj

146 Tožeča stranka v repliki trdi, da sta tako praksa Komisije, kot njeno Obvestilo o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 8, zvezek 1, str. 277), ustvarili legitimna pričakovanja v zvezi s tem, da Komisija sheme za prenos davčnih izgub, ne bo opredelila kot selektiven ukrep.

147 Komisija odgovarja, da je ta ožitek, ki se nanaša na kršitev načela varstva legitimnih pričakovanj, nov, saj je bil naveden v fazi replike, in torej ni dopusten. Komisija prav tako trdi, da je treba ta ožitek vsekakor zavrniti.

148 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da ožitek, ki se nanaša na kršitev varstva legitimnih pričakovanj, ni bil niti izrecno niti implicitno naveden v tožbi. Prav tako ne pomeni razširitve tožbenega razloga navedenega v tožbi.

149 Zadevna trditev tako pomeni nov ožitek, ki je bil prvič naveden v repliki in ki ne temelji na pravnih in dejanskih elementih, ki so se razkrili med postopkom. Tako predstavlja ožitek, ki v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 117 zgoraj, na podlagi člena 48(2) Poslovnika z dne 2. maja 1991 ni dopusten.

150 Tretji del in tako tudi prvi tožbeni razlog v celoti je torej treba zavrniti.

Drugi tožbeni razlog: utemeljitev spornega predloga z naravo in notranjo strukturo davčnega sistema

151 Tožeča stranka trdi, da shema za prenos davčnih izgub v bistvu dopušča uporabo načela obdavčitve na podlagi dejanske plačilne sposobnosti, ki je cilj, ki je neločljivo povezan z davčnim sistemom. Pomenila naj bi torej ukrep, ki je upravičen z naravo ali notranjo strukturo davčnega sistema.

152 Shema za prenos davčnih izgub naj bi bila torej sorazmerna z zastavljenim ciljem glede na to, da se je prejšnji sistem, ki je temeljil na uredbi o prestrukturiranju, izkazal kot nezadosten glede na svetovno finančno krizo in da z novim sistemom davčni upravi ni dana nobena diskrecijska pravica v zvezi z uporabo sheme za prenos davčnih izgub.

153 Komisija se najprej sklicuje na nedopustnost drugega tožbenega razloga, ki naj bi temeljil na novih dejstvih, in sicer trditvah, ki se nanašajo na nemško ustavno in davčno pravo, ki naj ne bi bile navedene v upravnem postopku.

154 Dalje, navaja, da drugi tožbeni razlog ni razumljiv. Tožeča stranka naj med drugim ne bi

pojasnila razloga, zaradi katerega naj bi šlo pri na?elu obdav?itve na podlagi dejanske pla?ilne sposobnosti za utemeljitev na podlagi narave in notranje strukture dav?nega sistema in ne za utemeljitev na podlagi postranskega in splošnega cilja pravi?ne obdav?itve, niti naj ne bi pojasnila s ?im je zakonodajalec povzro?il škodo njeni zelo široki diskrecijski pravici pri uporabi tega na?ela, s tem ko je sprejel pravilo zapadlosti izgub, tako da naj bi sprejetje sheme za prenos dav?nih izgub postalo nujno.

155 Komisija nazadnje izpodbija utemeljenost trditev tože?e stranke.

156 Najprej je treba, tako kot zgoraj v to?ki 102, zavrniti ugovor, ki ga je navedla Komisija in ki se nanaša na nedopustnost tožbenega razloga. Iz sodne prakse, na katero se je sklicevala Komisija in ki je navedena v isti to?ki izhaja, da je presoja zakonitosti dolo?enega sklepa, ki se opravi glede na podatke, ki jih je Komisija imela na voljo, ko ga je sprejela, dejansko povezana z utemeljenostjo in ne z dopustnostjo.

157 Poleg tega je treba glede nerazumljivosti tožbenega razloga ugotoviti, kot poudarja tože?a stranka, da je Komisija imela možnost vsebinsko preu?iti trditve tože?e stranke, in zlasti trditev, ki se nanaša na na?elo obdav?itve na podlagi dejanske pla?ilne sposobnosti, ki je bilo – kot je že bilo navedeno – navedeno v izpodbijanem sklepu.

158 Glede utemeljenosti trditev tože?e stranke je treba spomniti, da v skladu s sodno prakso, navedeno v to?ki 92 zgoraj, ni selektiven pogoj, ki se, ?eprav uvaja razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju glede na cilj upoštevne dav?nega sistema, utemeljuje z naravo in notranjo strukturo dav?nega sistema, v kateri spada.

159 V zvezi s tem je treba razlikovati med cilji, ki so pripisani posebnemu dav?nemu sistemu in so zunaj njega, ter mehanizmi, ki so lastni dav?nemu sistemu in so potrebni za uresni?itev teh ciljev, pri ?emer lahko ti cilji in mehanizmi kot temeljna na?ela zadevnega dav?nega sistema podprejo tako utemeljitev, kar pa mora dokazati država ?lanica (glej zgoraj v to?ki 91 navedeno sodbo Paint Graphos in drugi, EU:C:2011:550, to?ka 65 in navedena sodna praksa, in sodbo z dne 7. marca 2012, British Aggregates/Komisija, T?210/02 RENV, ZOdl., EU:T:2012:110, to?ka 84 in navedena sodna praksa). Zato se dav?ne olajšave, ki bi izhajale iz cilja, ki ni cilj dav?nega sistema, v kateri spadajo, ne bi mogle izogniti zahtevam, ki izhajajo iz ?lena 107(1) PDEU (zgoraj v to?ki 91 navedena sodba Paint Graphos in drugi, EU:C:2011:550, to?ka 70).

160 Prav tako je treba spomniti, da je nacionalni ukrep lahko utemeljen z naravo in notranjo strukturo zadevnega dav?nega sistema, le ?e je v skladu ne le z zna?ilnostmi zadevnega dav?nega sistema, temve? tudi z delovanjem tega sistema, ter ?e je v skladu z na?elom sorazmernosti in ne prekora?i meja nujnega, kar pomeni, da zastavljenega legitimnega cilja ne bi bilo mogo?e dose?i z blažjimi ukrepi (glej v tem smislu zgoraj v to?ki 91 navedeno sodbo Paint Graphos in drugi, EU:C:2011:550, to?ke od 73 do 75).

161 Komisija je v izpodbijanem sklepu razlikovala med ciljem pravila zapadlosti izgub in ciljem sheme za prenos dav?nih izgub.

162 Kar zadeva cilj pravila zapadlosti izgub, je Komisija, ?eprav so se med upravnim postopkom nemški organi sklicevali na namen „prepre?it[ve] zlorab[e] prenosa izgub [...] v obliki nakupov slamnatih podjetij“ (to?ka 85 obrazložitve izpodbijanega sklepa), menila, da je bil namen „financirati znižanje stopnje davka od dobi?ka pravnih oseb s 25 na 15 %“, kot je razvidno iz sprememb prejšnjega pravila zapadlosti izgub z novim pravilom (to?ka 86 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

163 Namen sheme za prenos dav?nih izgub pa je bil po mnenju Komisije obvladovanje

gospodarske in finan?ne krize ter pomo? podjetjem, ki so bila zaradi te krize v težavah (to?ki 87 in 88 obrazložitve izpodbijanega sklepa). Komisija meni, da je bil namen te sheme postranskega pomena za dav?ni sistem (to?ka 89 obrazložitve izpodbijanega sklepa).

164 Ugotoviti je treba, da je iz besedila spornega ukrepa jasno razvidno, da je bil njegov namen spodbujanje prestrukturiranja podjetij v težavah. ?e to ne bi bilo res, ne bi mogli pojasniti, zakaj se med pogoji za uporabo ?lenov 8c(1a)(a) KStG in 8c(1a)(b) KStG (glej to?ko 10 zgoraj) zahteva, da mora biti pridobitev deleža namenjena prestrukturiranju družbe, oziroma da družba je ali bi lahko bila v ?asu prevzema pla?ilno nesposobna ali prekomerno zadolžena. Tože?a stranka poleg tega priznava, da s spornim ukrepom zakonodajalec sledi tudi cilju, da se družbam, ki jih je kriza prizadela in so v položaju pla?ilne nesposobnosti, omogo?i, da ponovno postanejo zdrave.

165 O?itno je torej, da je cilj ali vsaj glavni namen spornega ukrepa olajšati prestrukturiranje podjetij v težavah.

166 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da navedeni cilj ne spada med temeljna na?ela dav?nega sistema in torej ni znotraj, temve? je zunaj tega sistema (glej v tem smislu in po analogiji sodbi z dne 6. septembra 2006, Portugalska/Komisija, C?88/03, ZOdl., EU:C:2006:511, to?ka 82, in z dne 18. julija 2013, P, C?6/12, ZOdl., EU:C:2013:525, to?ka 30), ne da bi bilo treba preveriti, ali je sporni ukrep sorazmeren z zastavljenim ciljem.

167 Vsekakor je sporni ukrep še toliko manj upravi?en ob upoštevanju trditev tože?e stranke in intervenientke.

168 Najprej, ukrepa ni mogo?e utemeljiti v skladu z na?elom obdav?itve na podlagi dejanske pla?ilne sposobnosti.

169 Ne glede na to, da ta utemeljitev ne izhaja iz obrazložitve zadevnega zakona, se zdi, da se navezuje na cilj prepre?evanja zlorab na podro?ju prenosa izgub, ki je zna?ilen za pravilo zapadlosti izgub. V skladu s temi trditvami – glede na to, da je namen pravila zapadlosti izgub prepre?evanje zlorab in da naj v primeru prestrukturiranja ne bi bilo zlorab – naj bi v bistvu iz tega sledilo, da je uporaba sheme za prenos dav?nih izgub utemeljena na podlagi enake logike, ki velja za uporabo pravila zapadlosti izgub in je namenjena zgolj ponovni vzpostavitvi splošnega na?ela prenosa izgub kot izraza na?ela obdav?itve na podlagi dejanske pla?ilne sposobnosti.

170 Toda, tudi ?e štejemo, da je ta razlaga pravilna, je treba ugotoviti, da ne kaže, da bi bil sporni ukrep v skladu z zastavljenim ciljem. Kot je to pojasnjeno v okviru prvega tožbenega razloga, se namre? sporni ukrep uporablja le za podjetja v težavah. V teh okoliš?inah ni razvidno, zakaj naj bi se z na?elom obdav?itve na podlagi dejanske pla?ilne sposobnosti zahtevalo, da se podjetjem v težavah prizna možnost prenosa izgub, medtem ko se ta prenos ne prizna zdravemu podjetju, ki je poslovalo z izgubami in izpolnjuje druge pogoje, ki jih dolo?a shema za prenos dav?nih izgub.

171 Dalje, sporni ukrep prav tako ni utemeljen z razlikami med prevzemom z namenom prestrukturiranja in z objektivnimi razlikami med dav?nimi zavezanci. Tože?a stranka, ki jo podpira Zvezna republika Nem?ija, meni, da v primeru prevzema za namene prestrukturiranja, novi delni?ar nima popolnega nadzora nad uporabo izgub. Poleg tega naj podjetja, ki jih je treba prestrukturirati, druga?e kakor zdrava podjetja, ne bi imela možnosti, da se financirajo na kapitalskem trgu ali da iš?ejo prevzemnika. Prav tako naj ne bi imela možnosti, da ohranijo svoje izgube na podlagi dolo?be o skritih rezervah.

172 V zvezi s tem je treba ugotoviti, prvi?, da trditev v zvezi z neobstojem nadzora nad upoštevanjem izgub ni dosledna. Druga podjetja, ki ne izpolnjujejo pogojev sheme za prenos

dav?nih izgub, imajo namre? prav tako lahko gospodarske težave in lahko pride do tega, da ne morejo nadzirati upoštevanja izgub, vendar pa jim je pri tem onemogo?ena uporaba sheme za prenos dav?nih izgub. Drugi?, razlika v položaju podjetij, ki jih je treba prestrukturirati, in zdravih podjetij glede dostopa do kapitala in razpoložljivosti skritih rezerv v obravnavanem primeru ni pomembna. Komisija je v to?ki 91 obrazložitve izpodbijanega sklepa torej pravilno ugotovila, da morebiten cilj spodbujanja dostopa do kapitala družb v težavah ni nelo?ljivo povezan z dav?nim sistemom.

173 Zato je treba ugotoviti, da niti tože?a stranka niti Zvezna republika Nem?ija nista predložili elementov, ki bi v skladu s sodno prakso navedeno v to?kah od 158 do 160 zgoraj utemeljevali sporni ukrep.

174 Drugi tožbeni razlog in zato tudi tožbo v celoti je treba torej zavrniti.

Stroški

175 V skladu s ?lenom 134(1) Poslovnika Splošnega sodiš?a se neuspeli stranki na predlog naloži pla?ilo stroškov. Toda, ?len 134(3) tega poslovnika dolo?a, da ?e vsaka stranka uspe samo deloma in ?e se zdi to glede na okoliš?ine v zadevi upravi?eno, Splošno sodiš?e lahko odlo?i, da ena stranka poleg svojih stroškov nosi tudi del stroškov druge stranke.

176 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da je treba zavrniti, prvi?, ugovor nedopustnosti, ki ga je Komisija vložila na podlagi ?lena 114(1) Poslovnika Splošnega sodiš?a z dne 2. maja 1991, in drugi?, tožbo v celoti kot neutemeljeno.

177 Glede na navedeno je treba tože?i stranki naložiti, da poleg svojih stroškov pla?a dve tretjini stroškov Komisije, Komisiji pa je treba naložiti, da nosi tretjino svojih stroškov.

178 Države ?lanice, ki se kot intervenientke udeležijo postopka, nosijo v skladu s ?lenom 138(1) Poslovnika svoje stroške. Zvezna republika Nem?ija nosi svoje stroške.

Iz teh razlogov je

SPLOŠNO SODIŠ?E (deveti senat),

razsodilo:

1. **Ugovor nedopustnosti se zavrne.**
2. **Tožba se zavrne kot neutemeljena.**
3. **Družba Heitkamp BauHolding GmbH nosi svoje stroške in dve tretjini stroškov, ki jih je priglasila Evropska komisija. Komisija nosi tretjino svojih stroškov.**
4. **Zvezna republika Nem?ija nosi svoje stroške.**

Berardis

Czúcz

Popescu

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourg, 4. februarja 2016.

Podpisi

Kazalo

Nacionalni pravni okvir

Pravilo prenosa izgub

Pravilo zapadlosti izgub

Shema za prenos davžnih izgub

Določbe o skritih rezervah in skupinah podjetij

Dejansko stanje

Upravni postopek

Izpodbijani sklep

Postopek in predlogi strank

Pravo

Dopustnost tožbe

Procesno upravičenje na podlagi člena 263, četrty odstavek, PDEU

Pravni interes

Vsebinska presoja

Prvi tožbeni razlog: neobstoj selektivnosti prima facie spornega ukrepa

– Prvi del: napačna opredelitev referenčnega okvira

– Drugi del: napačna presoja pravnega in dejanskega položaja podjetij, ki potrebujejo prestrukturiranje, in opredelitev sheme za prenos davžnih izgub kot splošni ukrep

– Tretji del: kršitev načela varstva legitimnih pričakovanj

Drugi tožbeni razlog: utemeljitev spornega predloga z naravo in notranjo strukturo davčnega sistema

Stroški

* Jezik postopka: nemščina.