РЕШЕНИЯ

РЕШЕНИЕ (ЕС) 2020/450 НА КОМИСИЯТА

от 22 януари 2020 година

относно схема за държавна помощ SA.29150 - 2010/C (ex 2010/NN), приведена в действие от Германия за пренасяне на фискални загуби в случай на преструктуриране на предприятия в затруднение („Sanierungsklausel“)

(нотифицирано под номер C(2020) 254)

(само текстът на немски език е автентичен)

(текст от значение за ЕИП)

ЕВРОПЕЙСКАТА КОМИСИЯ,

като взе предвид Договора за функционирането на Европейския съюз, и по-специално член 108, параграф 2 от него,

като взе предвид Споразумението за Европейското икономическо пространство, и по-специално член 62, параграф 1, буква а) от него,

като прикани заинтересованите страни да представят мненията си в съответствие с посочените по-горе разпоредби ([1]),

като има предвид, че:

1. ПРОЦЕДУРА

(1) С писма от 5 август 2009 г. и 30 септември 2009 г. Комисията поиска от Германия информация относно член 8в от Закона за корпоративното подоходно облагане („Körperschaftsteuergesetz“, „KStG“). Германските органи отговориха на тези искания с писма от 20 август 2009 г. и 5 ноември 2009 г. С решение от 24 февруари 2010 г. („решението за откриване на процедурата“) Комисията откри официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС) по отношение на член 8в, параграф 1а от KStG („клауза за преструктуриране“, „Sanierungsklausel“).

(2) Решението за откриване на процедурата беше публикувано в *Официален вестник на Европейския съюз* ([2]). Комисията прикани Германия и заинтересованите страни да представят мнения.

(3) Германските органи представиха своите мнения с писмо от 9 април 2010 г.

(4) В Брюксел бяха проведени две срещи с германските органи, на 9 април 2010 г. и на 3 юни 2010 г. Германските органи представиха допълнителна информация на 2 юли 2010 г. Комисията не получи мнения от заинтересовани страни.

(5) На 26 януари 2011 г. Комисията прие Решение 2011/527/ЕС ([3]) („решението от 2011 г.“), в което изрази мнението, че член 8в, параграф 1а от KStG (клаузата за преструктуриране, „Sanierungsklausel“) представлява държавна помощ, неправомерно приведена в действие от Германия в нарушение на член 108, параграф 3 от ДФЕС. Освен това Комисията заключи, че помощта, предоставена съгласно член 8в, параграф 1а от KStG, е несъвместима с вътрешния пазар, по-специално доколкото не беше възможно да се установи, че тя е съвместима въз основа на член 107, параграф 3, буква б) от ДФЕС, както е тълкуван във Временната рамка ([4]) ([5]), и разпореди възстановяването на несъвместимата помощ.

([1]) ОВ C 90, 8.4.2010 г., стр. 8.

([2]) ОВ C 90, 8.4.2010 г., стр. 8.

([3]) Решение 2011/527/ЕС на Комисията от 26 януари 2011 г. относно държавна помощ C 7/10 (ex CP 250/09 и NN 5/10), приведена в действие от Германия — Схема за пренасяне на данъчни загуби в случай на преструктуриране на предприятия в затруднение („Sanierungsklausel“) (ОВ L 235, 10.9.2011 г., стр. 26).

([4]) Съобщение на Комисията — Временна общностна рамка за мерките за държавна помощ за подпомагане на достъпа до финансиране при настоящата финансова и икономическа криза (ОВ C 83, 7.4.2009 г., стр. 1).

([5]) Съгласно Временната рамка помощ се счита за съвместима, при условие че размерът на помощта не надвишава 500 000 EUR, бенефициерът не е бил предприятие в затруднение към 1 юли 2008 г. и са спазени всички други условия, определени в точка 4.2.2 от Временната рамка.

(6) След приемането на решението от 2011 г. Германия и трети страни подадоха жалби за отмяната му ([6]). На 4 февруари 2016 г. Общият съд отхвърли аргументите на жалбоподателите и потвърди решението от 2011 г. ([7])

(7) Германия и двама потенциални бенефициери (Heitkamp BauHolding GmbH и GFKL Financial Services AG) обжалваха решенията на Общия съд. На 28 юни 2018 г. Съдът отмени решенията на Общия съд и решението от 2011 г. ([8]) Съдът установи, че Комисията е допуснала грешка при анализа на избирателността, като е разглеждала като референтна рамка единствено правилото, с което се забранява пренасянето на загуби в случай на промени в структурата на дяловото участие нададено предприятие (член 8в, параграф 1а от KStG), но не и общото правило за пренасяне на загуби.

2. ПОДРОБНО ОПИСАНИЕ НА МЯРКАТА/ПОМОЩТА

2.1. Обща информация

(8) Корпоративното данъчно облагане в Германия се основава главно на Закона за данъка върху доходите („Einkommensteuergesetz“, „EStG“) и на KStG. Член 10 г., параграф 2 от EStG предвижда възможността загубите, натрупани през данъчната година, да бъдат пренасяни, което означава, че в съответствие с принципа за платежоспособност облагаемите доходи през бъдещи данъчни години могат да бъдат намалявани чрез прихващане на загубите до максимален размер от 1 милион евро на година. Съгласно член 8, параграф 1 от KStG тази възможност за пренасяне на загуби е приложима също за образувания, подлежащи на облагане с корпоративен данък.

(9) Според германските органи осигуряването на такова пренасяне на загубите също така е довело до търговия с кухи предприятия, които отдавна са прекратили каквато и да е стопанска дейност, но все още имат загуби, които са пренесени от минали периоди.

(10) Като реакция на търговията с кухи предприятия, през 1997 г. германският парламент ограничи възможността за пренасяне на загуби, като въведе в член 8, параграф 4 от KStG така нареченото „правило за придобиване на кухи предприятия“(„Mantelkaufregelung“). Това правило ограничи пренасянето на загуби към корпоративни образувания, които са юридически и икономически идентични с образуването, натрупало загубите. Правилото не съдържа определение на понятието „икономически идентичен“, но се основава на един отрицателен и два положителни елемента:

— икономическа идентичност липсва, ако повече от половината от дяловете на корпоративно образувание са прехвърлени и ако след това образуването продължи стопанската си дейност, или я започне отново с преимуществено нови активи,

— за разлика от това икономическа идентичност е налице, ако вливането на нови активи е единствено за целите на преструктурирането на генериращото загуби образувание и ако дейността, която е довела до пренасянето на неприспаднати загуби, продължи по съпоставим начин през следващите 5 години,

— налице е икономическа идентичност също и ако вместо да влива нови активи, придобиващото образувание покрие загубите, които са натрупани в генериращото загуби образувание.

(11) Последните два примера бяха известни като „клауза за преструктуриране“ (клауза, позволяваща преструктурирането на предприятия в затруднение, „Sanierungsklausel“).

(12) Член 8, параграф 4 от KStG беше отменен, считано от 1 януари 2008 г., с влизането в сила на Закона за реформа на данъчното облагане на предприятия от 2008 г. („Unternehmensteuerreformgesetz 2008“) ([9]).

([6]) Бяха подадени 16 жалби за отмяна, една от Германия (T-205/11) и 15 от потенциални бенефициери. С изключение на T-287/11 и T-620/11, всички дела във връзка с жалби бяха преустановени.

([7]) Решение от 4 февруари 2016 г., *Heitkamp BauHolding/Комисия*, T-287/11, EU:T:2016:60; решение от 4 февруари 2016 г., *GFKL Financial Services/Комисия*, T-620/11, EU:T:2016:59.

([8]) Решение на Съда (втори състав) от 28 юни 2018 г., *Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Комисия*, C-203/16 P, EU:C:2018:505; решение на Съда (втори състав) от 28 юни 2018 г., *Германия/Комисия*, C-208/16 P, EU:C:2018:506; решение на Съда (втори състав) от 28 юни 2018 г., *Германия/Комисия*, C-209/16 P, EU:C:2018:507; решение на Съда (втори състав) от 28 юни 2018 г., *Lowell Financial Services/Комисия*, C-219/16 P, EU:C:2018:508.

([9]) Unternehmensteuerreformgesetz 2008, 14 август 2007 г., Федерален държавен вестник („Bundesgesetzblatt“ („BGBl.“) 2007 г., част I, № 40, стр. 1912.

(13) Със същия закон беше въведен новият член 8в, параграф 1 от KStG, който ограничи възможността за пренасяне на загуби в случай на промени в дяловото участие в корпоративно образувание в по-голяма степен отколкото по-рано действащия член 8, параграф 4 от KStG. Съгласно новото правило:

— неизползваните загуби се губят изцяло, ако повече от 50 % от дяловия капитал, правата на членство, правата на собственост или правата на глас бъдат прехвърлени на купувач,

— неизползваните загуби се губят пропорционално, ако в срок от пет години бъдат прехвърлени повече от 25 %, но не повече от 50 % от дяловия капитал, правата на членство, правата на собственост или правата на глас.

(14) Първоначално в новото правило не са предвидени изключения за предприятията, които едновременно са предмет на съществена промяна в собствеността и в процес на преструктуриране.

(15) Съгласно обяснителния меморандум, приет от германския парламент заедно със Закона за реформа на корпоративния данък от 2008 г.(„Unternehmenssteuerreformgesetz 2008“), целта на замяната на член 8, параграф 4 от KStG с новия член 8в, параграф 1 от KStG е да се опростят правилата (от обяснителния меморандум става ясно, че практическото прилагане на член 8, параграф 4 от KStG е породило много сложни правни въпроси) и да се насочат по-добре мерките за борба със злоупотребите ([10]). Германският парламент е бил наясно, че в резултат на реформата пренасянето на загуби в случай на преструктуриране на предприятие в затруднение, което води до промяна в собствеността, вече не би било възможно. Той е счел това за приемливо, тъй като в такава ситуация данъчните органи биха могли да се откажат от събиране на данъчните задължения въз основа на съображения за справедливост и без изрична разпоредба за целта в KStG ([11]).

2.2. **Мярката**

(16) През юни 2009 г. член 8в от KStG е изменен с добавянето на нова разпоредба (член 8в, параграф 1a от KStG) относно запазването на пренасянето на загуби при придобиване на предприятия в затруднение с цел тяхното преструктуриране. Това изменение съставлява част от Закона за облекчения за гражданите — Здравно осигуряване („Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung“) ([12]). Новата разпоредба отново е известна като „клауза за преструктуриране“ („Sanierungsklausel“) или „нова клауза за преструктуриране („neue Sanierungsklausel“), за да се разграничава от предшестващия я член 8, параграф 4 от KStG.

(17) Съгласно член 8в, параграф 1a от KStG на корпоративно образувание се разрешава да пренася загуби въпреки придобиване на дялово участие, което отговаря на условията на член 8в, параграф 1 от KStG, ако са изпълнени следните изисквания:

— придобиването е с цел преструктуриране („Sanierung“) на корпоративното образувание ([13]),

— предприятието е неликвидно или свръхзадлъжняло, или в риск от неликвидност или свръхзадлъжнялост към момента на придобиване ([14]),

— основните стопански структури на предприятието са запазени чрез:

— изпълнението от корпоративното образувание на споразумение между управителния и работническия съвет („Betriebsvereinbarung“), съдържащо разпоредба относно запазването на работни места, или

— запазването на 80 % от работните места (спрямо годишната стойност на заплатите) в продължение на пет години след придобиването, или

— вливането на значителен оборотен капитал („wesentliches Betriebsvermögen“) или отписването на задължения, които все още имат икономическа стойност в рамките на дванадесет месеца; оборотният капитал е значителен, ако представлява най-малко 25 % от активите от предходната финансова година; приспадат се всички трансфери обратно към придобиващото предприятие през първите три години,

---

([10]) Серия от печатни документи на германския парламент („Bundestagsdrucksache“) 16/4841, стр. 74.

([11]) „Bundestagsdrucksache“ 16/4841, стр. 76, където се прави позоваване на циркулярно писмо от Федералното министерство на финансите от 27 март 2003 г. (Федерален данъчен вестник („Bundessteuerblatt“) („BStBl.“) 2003 г., част I, стр. 240).

([12]) „Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen“ („Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung“), 16 юни 2009 г., BGBl. 2009 г., част I, № 43, стр. 1959.

([13]) преструктурирането се извършва с цел реорганизация на предприятие. Преструктурирането е мярка за избягване или преодоляване на неликвидност („Zahlungsunfähigkeit“) или свръхзадлъжнялост („Überschuldung“). Следователно на условията отговарят само предприятия, които към момента на придобиването на дяловото участие са или ще бъдат неликвидни или свръхзадлъжнели.

([14]) Определения на термините „неликвидност“, „риск от неликвидност“ и „свръхзадлъжнялост“ са дадени в германското законодателство в областта на несъстоятелността („Insolvenzordnung“ („InsO“), 5 октомври 1994 г., BGBl. 1994 г., част I, № 70, стр. 2866): „Неликвидност“ (член 17 от InsO): ако длъжникът изпадне в невъзможност да посреща своите дължими задължения и е преустановил плащанията. „Риск от неликвидност“ (член 18 от InsO): ако съществува вероятност длъжникът да не може да посреща своите бъдещи задължения за плащания на датата на падежа. „Свръхзадлъжнялост“ (член 19 от InsO): ако активите на предприятието длъжник не покриват неговите съществуващи задължения; при все това „свръхзадлъжнялост“ се изключва, ако има положителна прогноза за това предприятието длъжник да продължи да съществува.

— в продължение на пет години след придобиването предприятието не променя сектора на дейност,

— към момента на придобиването предприятието не е преустановило дейност.

(18) Член 8в, параграф 1а от KStG влиза в сила на 10 юли 2009 г. и се прилага с обратна сила от 1 януари 2008 г.

(19) Първоначално член 8в, параграф 1а от KStG е въведен като временна мярка, приложима до 31 декември 2009 г. На 22 декември 2009 г. обаче, като част от Закона за ускоряване на икономическия растеж от 22 декември 2009 г. („Wachstumsbeschleunigungsgesetz“), германският парламент прие разпоредба, с която съответната клауза за изтичане на срока на действие от KStG се заличава ([15]).

(20) Трябва да се отбележи, че пренесените загуби могат да бъдат приспаднати само от печалбата на предприятието, което се преструктурира. Придобиващото предприятие не може да приспада тези загуби от собствената си печалба. Това важи дори ако придобиващото предприятие консолидира своите данъчни задължения на равнище група, тъй като с член 15, първо изречение, точка 1 от KStG пренасянето на загуби се забранява, ако интегрирано капиталово дружество („Organgesellschaft“) съставлява част от консолидирана данъчна група („Organschaft“) ([16]). При все това германското законодателство в областта на корпоративното данъчно облагане предвижда, че такива загуби не се губят; те просто се „замразяват“ на равнището на интегрираното капиталово дружество и могат да се използват след като предприятието вече не е консолидирано. За пренасянето на тези „замразени“ загуби няма ограничение във времето.

(21) Придобиващото предприятие се възползва косвено от член 8в, параграф 1а от KStG, тъй като след успешното завършване на процеса на преструктуриране разпоредбата намалява данъчната тежест за преструктурираното предприятие. Нещо повече, придобиващото предприятие може да обедини част или всички свои дейности в придобитото предприятие и по този начин да използва пренесените загуби.

3. **РЕШЕНИЕТО ЗА ОТКРИВАНЕ**

(22) С писмо от 24 февруари 2010 г. Комисията уведоми германските органи, че е решила да започне процедурата, предвидена в член 108, параграф 2 от ДФЕС по отношение на описаната по-горе мярка, предоставена съгласно член 8в, параграф 1а от KStG.

(23) В своето решение за откриване на процедурата Комисията изрази мнението, че член 8в, параграф 1а от KStG прави разграничение между финансово стабилни генериращи загуби предприятия и предприятия, които са (потенциално) неликвидни или свръхзадлъжнели, като от неговите разпоредби могат да се ползват само последните. В предварителното си становище Комисията счете, че мярката е избирателна и включва държавна помощ, тъй като изглежда, че са изпълнени и другите условия в член 107, параграф 1 от ДФЕС. Накрая Комисията изрази своите съмнения относно съвместимостта на мярката с член 107, параграф 3, буква б) от ДФЕС, както е тълкуван във Временната рамка, и с член 107, параграф 3, буква в) от ДФЕС, както е тълкуван в (приложимите тогава) Насоки за оздравяване и преструктуриране ([17]) и (приложимите тогава) Насоки за регионалната помощ ([18]).

(24) След откриването на официалната процедура за разследване германското федерално министерство на финансите даде указания на данъчната администрация, която отговаря за събирането на данъците, да преустанови прилагането на член 8в, параграф 1а от KStG, докато Комисията вземе окончателно решение по делото, и да уведоми засегнатите предприятия, че в случай на отрицателно окончателно решение от страна на Комисията държавната помощ ще трябва да бъде възстановена ([19]).

4. **МНЕНИЯ ОТ ГЕРМАНСКИТЕ ОРГАНИ**

(25) Германските органи са на мнение, че член 8в параграф 1а от KStG не представлява държавна помощ по три причини:

— той е в съответствие с принципа за частния кредитор (вж. раздел 4.1),

— той не е избирателен (вж. раздел 4.2),

— той е обоснован от естеството и логиката на германската данъчна система (вж. раздел 4.3).

([15]) „Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums“ („Wachstumsbeschleunigungsgesetz“), 22 декември 2009 г., BGBl. 2009, част I, № 81, стр. 3950, член 2, параграф 3, буква б).

([16]) Така наречените загуби преди интегриране („vororganschaftliche Verluste“).

([17]) Съобщение на Комисията — Насоки на общността за държавните помощи за оздравяване и преструктуриране на предприятия в затруднение (ОВ C 244, 1.10.2004 г., стр. 2).

([18]) Насоки за национална регионална помощ за 2007—2013 г. (ОВ C 54, 4.3.2006 г., стр. 13).

([19]) Циркулярно писмо от Федералното министерство на финансите от 30 април 2010 г., адресирано до данъчната администрация на федералните провинции, отговарящи за събирането на данъците) (*BMF v. 30.4.2010 IV C 2 -S 2745-a/08/10005:002*), BStBl. 2010 г., част I, стр. 488.

(26) В допълнение германските органи твърдят, че новата клауза за преструктуриране в член 8в, параграф 1а от KStG по същество съответства на старата клауза за преструктуриране в член 8, параграф 4 от KStG, която никога не е била критикувана от Комисията (вж. раздел 4.4), и че редица други държави членки са въвели подобни данъчни правила (вж. раздел 4.5).

4.1. **Съответствие с принципа за частния кредитор**

(27) В своето писмо от 2 юли 2010 г. германските органи твърдят, че по отношение на вземания от фискален или парафискален характер може да се приложи принципът за частния кредитор ([20]). Освен това те считат, че отношението на германската държава към нейните данъкоплатци е сравнимо с отношението между частен кредитор и длъжник, които са обвързани с дългосрочен договор („Dauerschuldverhältnis“), като например договор за наем или трудов договор. Според германските органи частен кредитор, сключил такъв дългосрочен договор, би се отказал от част от своите бъдещи вземания, ако това би позволило на друго предприятие да придобие контрол върху длъжника му, което от своя страна би осигурило продължаването на дългосрочния договор.

4.2. **Липса на избирателност**

(28) Германските органи считат, че член 8в, параграф 1а от KStG представлява обща мярка, тъй като не се ограничава до който и да било сектор, размер на предприятие или регион. Те подчертават, че по отношение на всяко предприятие, без то да е отговорно за това, съществува възможност да изпадне в затруднение и да отговаря на условията за прилагане на правилото.

(29) Германските органи отбелязват, че в своето известие от 1998 г. за пряко данъчно облагане на дружества самата Комисия е на мнение, че: „при условие че те важат без разлика за всички дружества и за производството на всички стоки“, данъчните мерки с чисто технически характер, като например правилата за пренасяне на загуби, не са избирателни, и че „фактът, че някои дружества или някои отрасли се възползват повече от други от някои от тези данъчни мерки, не означава непременно, че те попадат в полето на приложение на правилата на конкуренцията, регулиращи държавната помощ“ ([21]).

(30) Германските органи считат, че тези съображения са от особено значение за благоприятното данъчно третиране на научноизследователската и развойна дейност, а също така и на опазването на околната среда, образованието и заетостта. Според германските органи фискалните правила, от които се възползват предприятия, полагащи специални усилия в тези области, не са избирателни, тъй като те са отворени за всички предприятия, дори ако *de facto* те облагодетелстват в по-голяма степен предприятията, които осъществяват дейност в определени сектори, от предприятията в други сектори. По тяхно мнение същите доводи следва да са приложими за фискални правила, които облагодетелстват предприятия в затруднение, придобити с цел преструктуриране.

(31) Германските органи твърдят, че Съдът и Общият съд са приели, че мярка, от която се ползват изключително предприятия в затруднение, по принцип може да представлява обща мярка, която не е избирателна. Във връзка с това те цитират на първо място решението по дело *DM Transport* ([22]), в което по отношение на белгийски инструмент за улесняване на плащанията за предприятия в затруднение Съдът се произнася, че:

> „Френското правителство твърди, че инструментите за улесняване на плащанията във връзка с вноските за социално осигуряване не представляват държавна помощ, ако те се предоставят при едни и същи обстоятелства на всяко предприятие, което изпитва финансови затруднения. Изглежда такъв е случаят в рамките на режима, установен от белгийското законодателство. Комисията обаче твърди, че ONSS (Националната социалноосигурителна служба) разполага с дискреционни правомощия по отношение на предоставянето на инструментите за улесняване на плащанията.
>
> От формулировката на член 92, параграф 1 от Договора следва, че общите мерки, които не облагодетелстват само определени предприятия или производството само на някои стоки, не попадат в обхвата на тази разпоредба. От друга страна, когато органът, предоставящ финансова помощ, се ползва от известна свобода на преценка, която му дава възможност да избира бенефициерите или условията, при които се отпуска финансовата помощ, не може да се счита, че тази помощ е обща по своя характер (вж. за целта решение от 26 септември 1996 г. по дело *Франция/Комисия*,[1996] ECR I-4551, точки 23 и 24).
>
> Националният съд в хода на главното производство е компетентен да определи дали правото на ONSS да предоставя механизми за улесняване на плащанията е дискреционно и, ако то не е такова, да установи дали механизмите за улесняване на плащанията, предоставени от ONSS, са общи по характер или дали те облагодетелстват определени предприятия.“

([20]) Германия цитира решение на Съда (втори състав) от 14 септември 2004 г., *Испания/Комисия*, C-276/02, EU:C:2004:521, т. 15 и 26, както и решение на Съда (шести състав) от 29 юни 1999 г., *DM Transport*, C-256/97, EU:C:1999:332, т. 22 и 25.

([21]) Известие на Комисията за прилагане на правилата за държавна помощ по отношение на мерките за пряко данъчно облагане на дружества (ОВ C 384, 10.12.1998 г., стр. 3), параграфи 13 и 14.

([22]) Решение на Съда (шести състав) от 29 юни 1999 г., *DM Transport*, C-256/97, EU:C:1999:332, т. 26—28.

(32) Освен това германските органи цитират решението по дело HAMSA ([23]), където Испания твърди, че дадена мярка не е избирателна, тъй като се прилага за всички предприятия в затруднение. По този въпрос Общият съд постановява, че:

> „По настоящото дело доводът, на който се основават заявителят и Кралство Испания, а именно, че испанският закон от 26 юли 1922 г. относно прекъсването на плащанията въвежда обща процедура, приложима към всички предприятия в затруднение, не може да бъде приет. Действително законът не поражда право да бъде прилаган избирателно в полза на някои категории предприятия или сектори на дейност, но въпреки това трябва да се припомни, че опрощаването на задължения, критикувано от Комисията, не произтича автоматично от прилагането на закона, а от дискреционните решения, вземани от въпросните публични органи. Нещо повече, съгласно установената съдебна практика, когато органът, предоставящ финансова помощ, се ползва от известна свобода на преценка, която му дава възможност да избира бенефициерите или условията, при които се отпуска финансовата помощ, не може да се счита, че тази помощ е обща по своя характер (Решение от 29 юни 1999 г. по дело *DM Transport*, C-256/97, [1999] ECR I-3913, точка 27)."

(33) Германските органи твърдят, че за разлика от мерките, разглеждани по дела *DM Transport* и *HAMSA*, член 8в, параграф 1а от KStG не предвижда дискреционни решения на публичните органи, а че прилагането му произтича автоматично от закона. Следователно, ако доводът се прилага *a contrario*, член 8в, буква 1а от KStG не би имал избирателен характер.

(34) Германските органи също така считат, че член 8в, параграф 1а от KStG е част от правилата в областта на несъстоятелността на германското законодателство. По-специално допустимостта на предприятие се основава на понятията за неликвидност, риск от неликвидност и свръхзадлъжнялост, определения, които са дадени в Закона за несъстоятелността („Insolvenzordnung") и съгласно които дадено предприятие отговаря на условията за откриване на производства по несъстоятелност.

(35) Германските органи заключават по въпроса за избирателността, че мнението на Комисията означава, че всяко данъчно облекчение представлява държавна помощ дори ако е общоприложимо, и че такава позиция е в нарушение на ДФЕС.

4.3. **Обосноност от естеството или общата схема на данъчната система**

(36) Германските органи считат, че освобождаването, въведено с член 8в, параграф 1а от KStG, е обосновано от естеството и общата схема на германската система за данъчно облагане на корпоративни образувания. Тя твърдят, че съществува обективна разлика между предприятия в затруднение, които се нуждаят от преструктуриране, и останалите предприятия, и че тази обективна разлика оправдава различното третиране на предприятията в затруднение, придобити с цел преструктуриране. Германските органи основават своите доводи на три съображения.

(37) Първо, те твърдят, че докато финансово стабилните предприятия имат избор между самофинансиране на капиталовите пазари и търсене на друго предприятие, което може да иска да ги придобие, предприятията в затруднение разполагат само с втория вариант, т.е. да търсят купувач, тъй като те не могат да получат дългово финансиране на капиталовия пазар или банков заем. В резултат на това предприятията в затруднение систематично ще пропускат възможността за пренасяне на загуби, докато жизнеспособните предприятия винаги могат да избират между дълговото финансиране и търсенето на купувач.

(38) Второ, те твърдят, че *ratio legis* на член 8в, параграф 1 от KStG, т.е. предотвратяването на търговията с кухи предприятия с натрупани загуби, не налага изключване на възможността за пренасянето на загуби в ситуации, при които с придобиването се цели преструктуриране, а не чиста фискална оптимизация. Без ограничението на член 8в, параграф 1а от KStG върху придобиването на предприятия във финансово затруднение с цел преструктуриране, т.е. ако бъдат включени други видове придобиване, *ratio legis* вече не би могло да се реализира.

(39) Трето, те твърдят, че целта на член 8в, параграф 1 от KStG е да се гарантира, че продажната цена на дяловите участия в предприятията се основава единствено на икономическата стойност на предприятието, като се изключва стойността на натрупаните загуби за фискална оптимизация. В случай на придобиване на предприятие в затруднение с цел преструктуриране обаче по мнението на германските органи възможната стойност на натрупаните загуби няма особена роля. За да подкрепят с доказателства този довод, те отбелязват, че във финансовите отчети на консолидираните за данъчни цели групи счетоводителите не приписват стойност на потенциалните пренесени загуби от минали периоди на предприятията в затруднение.

(40) Въз основа на тези три кумулативни причини германските органи считат, че дори ако член 8в, параграф 1а от KStG би бил избирателен *prima facie*, той при всички случаи е оправдан от естеството и общата схема за данъчно облагане на корпоративните образувания в Германия.

([23]) Решение на Първоинстанционния съд (пети разширен състав) от 11 юли 2002 г., *HAMSA/Комисия*, T-152/99, EU:T:2002:188, т. 157.

4.4. **Връзка между новата и старата клауза за преструктуриране**

(41) Германските органи отбелязват, че считано от 1 януари 2008 г. член 8в от KStG заменя подобно правило, а именно член 8, параграф 4 от KStG. И двете правила преследват една и съща цел, а именно изключване на търговията с кухи предприятия с натрупани загуби.

(42) Германските органи отбелязват, че Комисията никога не е посочвала възможни проблеми по отношение на член 8, параграф 4 от KStG и че следователно изглежда, че това правило не представлява държавна помощ.

(43) Поради това те считат, че позицията на Комисията по този въпрос е непоследователна.

4.5. **Сходни правила в други данъчни системи**

(44) Германските органи посочват, че много други държави членки имат въведени правила, сходни с член 8в, параграф 1а от KStG. Те цитират във връзка с това Австрия, Белгия, Финландия, Италия, Люксембург и Нидерландия. Германските органи отбелязват, че Комисията не е предприела действия в рамките на своите компетентности в областта на държавната помощ по отношение на тези държави членки въпреки много големите сходства между системите.

(45) Във връзка със съображение 34 от решението за откриване на процедурата, където се описват действията, предприети от Комисията по отношение на френската система, германските органи подчертават също така, че германската система се различава от френската, която се ограничава до някои сектори на икономиката и предоставя пълно освобождаване от облагане с корпоративен данък.

5. **РАЗВИТИЯ СЛЕД ПРИЕМАНЕТО НА РЕШЕНИЕТО ОТ 2011 Г. И СЛЕД НЕГОВАТА ОТМЯНА**

(46) След приемането на решението от 2011 г. Германия временно преустанови прилагането на мярката до постановяването на окончателно решение от Общия съд или от Съда ([24]).

(47) На 29 март 2017 г. германският Федерален конституционен съд („Bundesverfassungsgericht“) счете за противоконституционно пропорционалното погасяване на правото на пренасяне на загуби при прехвърляне на 25—50 % от дяловия капитал, правата на членство, правата на собственост или правата на глас съгласно член 8в, параграф 1 от KStG и изиска от германския парламент да измени разпоредбата до 31 декември 2018 г. ([25]) Впоследствие германският парламент премахна (с обратна сила от 21 декември 2007 г.) пропорционалното погасяване на правото на пренасяне на загуби при прехвърляне на 25—50 % от дяловия капитал, правата на членство, правата на собственост или правата на глас и остави в сила само пълното погасяване на правото на пренасяне на загуби при прехвърляне на повече от 50 % от дяловия капитал или правата на друго образувание ([26]).

(48) След отмяната на решението от 2011 г. Германия също въведе повторно клаузата за преструктуриране (член 8в, параграф 1а) в KStG на 11 декември 2018 г. (с обратна сила от 2008 г.) ([27]).

6. **ОЦЕНКА НА МЯРКАТА**

(49) Съгласно член 107, параграф 1 от ДФЕС „всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка, под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки, доколкото засяга търговията между държавите членки, е несъвместима с вътрешния пазар“.

(50) Следователно за определяне на мярката като помощ по смисъла на тази разпоредба е необходимо да са изпълнени следните условия: i) мярката трябва да може да бъде приписана на държавата и да бъде финансирана чрез използване на държавни ресурси; ii) тя трябва да предоставя предимство на дадено предприятие; iii) това предимство трябва да бъде избирателно, и iv) мярката трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията и да засегне търговията между държавите членки.

(51) Квалифицирането на мярка като държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС изисква всяко от тези четири условия да бъде изпълнено, защото са кумулативни. На първо място Комисията ще разгледа условието, свързано с предоставянето на избирателно предимство.

([24]) Член 4, параграф 2, буква а) (изменение на член 34, параграф 7в от KStG) от Закона за транспониране на директивата относно възстановяването на вземания, свързани с данъци, мита и други мерки и за изменение на законите в областта на данъчното облагане („Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften“), 7 декември 2011 г., BGBl. 2011 г., част I, № 64, стр. 2592.

([25]) Решение на Федералния конституционен съд („Bundesverfassungsgericht“) от 29 март 2017 г., 2 BvL 6/11 https://www.bundesverfassungsgericht.de/e/ls20170329_2bvl000611.html.

([26]) Член 6, параграф 2 (изменение на член 8в, параграф 1 от KStG) от Закона за предотвратяване на недостатъчното облагане с данъци върху оборота, дължими върху продажби на продукти в интернет, и за изменение на допълнителни закони в областта на данъчното облагане („Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“), 11 декември 2018 г., BGBl. 2018 г., част I, № 45, стр. 2338.

([27]) Член 6, параграф 6, буква б) (изменение на член 34, параграф 6 от KStG) от „Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“.

(52) Принципно, за да се оцени наличието на предимство, следва да се съпостави финансовото състояние на предприятието след мярката с неговото финансово състояние, ако мярката не е била предприета ([28]).

(53) По-специално, за да бъде доказано евентуално данъчно предимство по отношение на данъчните мерки, е необходимо да се оцени дали данъчното третиране, предоставено на образувание, осигурява на последното предимство спрямо обичайния или „нормалния“ данъчен режим ([29]). Поради това оценката на предимството е тясно свързана с оценката на критерия за избирателност (когато наличието на дерогационно данъчно третиране също се оценява в сравнение с общите данъчни правила).

(54) Според установената съдебна практика ([30]) оценката на избирателността по същество на фискална мярка се осъществява на три етапа. Първо, необходимо е да се определи и разгледа обичайният или „нормалният“ режим („референтна система“), който се прилага в съответната държава членка. Второ, с този обичаен или „нормален“ данъчен режим е свързана необходимостта от оценка и определяне дали което и да било предимство, предоставено с разглежданата данъчна мярка, може да бъде избирателно. Това трябва да се направи, като се докаже, че мярката се отклонява от този обичаен режим, доколкото тя прави разграничение между стопански субекти, които с оглед на целта, преследвана от този режим, се намират в сходно правно и фактическо положение. На трето място, ако е налице такава дерогация, е необходимо да се проучи дали тя произтича от естеството, или общата схема на системата за данъчно облагане, от която тя е част, и следователно дали може да бъде обоснована от естеството и логиката на системата. В този контекст държавата членка е тази, която трябва да покаже, че диференцираното данъчно третиране произтича пряко от основните или ръководните принципи на тази система.

(55) В този случай от решенията на Съда следва ([31]), че правилата за корпоративното данъчно облагане, приложими в Германия като цяло спрямо всички предприятия, представляват референтна система и включват общото правило за пренасяне на загуби съгласно член 8, параграф 1 от KStG. Целта на тези правила е данъчното облагане на корпоративните печалби с цел генериране на постъпления за бюджета в съответствие с принципа за платежоспособност.

(56) Член 8, параграф 1 от KStG определя (чрез позоваване на член 10 г. от EStG), че образуванията, подлежащи на облагане с корпоративен данък, могат, за целите на данъчното облагане, да пренасят загуби, натрупани през данъчна година, в следващи данъчни години (до максимален размер от 1 милион евро на година).

(57) В точка 102 от решението по дело *Andres* ([32]) Съдът счете, че самото правило за погасяване на правото за пренасяне на загуби е изключение от правилото за -пренасяне на загуби и че от цялостния преглед на съдържанието на тези разпоредби би трябвало да се констатира, че прилагането на клаузата за преструктуриране водело до хипотеза в обхвата на общото правило за пренасяне на загуби.

(58) Поради това при конкретните обстоятелства по делото не е необходимо да се определя дали правилата за борба със злоупотребите са част от референтната система, тъй като във всеки случай изглежда, че в анализа на Съда се изключва възможността клаузата за преструктуриране да противоречи на целта на тези правила ([33]) и да се отклонява от тях ([34]).

(59) За да оцени дали „Sanierungsklausel“ съгласно член 8в, параграф 1а от KStG представлява избирателно предимство, Комисията трябва да определи дали въпросната данъчна мярка представлява дерогация от обичайната система, доколкото тя прави разграничение между стопански субекти, които с оглед на целта, преследвана от обичайната данъчна система, се намират в сходно фактическо и правно положение.

([28]) Вж. решение от 2 юли 1974 г., *Италия/Комисия*, дело 173/73, EU:C:1974:71, т. 17.

([29]) Вж. например решение на Съда (втори състав) от 15 декември 2005 г., *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, т. 50 и 52, решение на Съда (трети състав) от 8 декември 2011 г., France Télécom/*Комисия*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, точка 24.

([30]) Вж. например решение на Съда (първи състав) от 8 септември 2011 г., *Paint Graphos и др.*, дела C-78/08 до C-80/08, EU:C:2011:550, точки 49 и 71; решение на Съда (голям състав) от 21 декември 2016 г., *Комисия/World Duty Free Group* и *Комисия/Banco Santander* и *Santusa*, C-20/15 P и C-21/15 P, EU:C:2016:981, точки 57 и 58.

([31]) Решение на Съда (втори състав) от 28 юни 2018 г., *Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Комисия*, C-203/16 P EU:C:2018:505; решение на Съда (втори състав) от 28 юни 2018 г., *Германия/Комисия*, C-208/16 P, EU:C:2018:506; решение на Съда (втори състав) от 28 юни 2018 г., *Германия/Комисия*, C-209/16 P, EU:C:2018:507; решение на Съда (втори състав) от 28 юни 2018 г., *Lowell Financial Services/Комисия*, C-219/16 P, EU:C:2018:508.

([32]) Решение на Съда (втори състав) от 28 юни 2018 г., *Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/Комисия*, C-203/16 P EU:C:2018:505

([33]) Което би включвало това да се предотвратява предприятията неоснователно да намаляват своята данъчна основа, като използват пренасянето на загуби от кухи предприятия.

([34]) Освен това може да се твърди, че изискването, определено с клаузата за преструктуриране, съгласно което основните стопански структури и дейност на предприятието трябва да бъдат запазени, изключва злоупотреба.

(60) Предвид факта, че член 8в, параграф 1а от KStG разрешава на предприятия, които са неликвидни или свръхзадлъжнели (или които се намират в риск от неликвидност или свръхзадлъжнялост) и са в процес на преструктуриране, да пренасят загуби, мярката не представлява дерогация от общото правило за пренасяне съгласно член 8, параграф 1 от KStG.

(61) Въз основа на това Комисията прави заключението, че член 8в, параграф 1а от KStG не предоставя избирателно предимство на корпоративните образувания, за които той се прилага.

(62) С оглед на изложената по-горе констатация не се налага да се оценяват допълнителни аргументи на германските органи във връзка с липсата на избирателно предимство. Не се налага също така да се оценяват останалите условия за това мярката да бъде определена като помощ, тъй като за квалифицирането на мярка като държавна помощ се изисква всяко от четирите условия по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС да бъде изпълнено, защото са кумулативни.

7. **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

(63) Въз основа на изложеното по-горе Комисията прави заключение, че член 8в, параграф 1а от KStG (клаузата за преструктуриране, „Sanierungsklausel“) не представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС,

ПРИЕ НАСТОЯЩОТО РЕШЕНИЕ:

Член 1

Схемата за пренасяне на фискални загуби в случай на преструктуриране на предприятия в затруднение съгласно член 8в, параграф 1а от KStG (клаузата за преструктуриране, „Sanierungsklausel“) не представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз.

Член 2

Адресат на настоящото решение е Федерална република Германия.

Съставено в Брюксел на 22 януари 2020 година.

За Комисията

Margrethe VESTAGER

Изпълнителен заместник-председател