SPRENDIMAI

KOMISIJOS SPRENDIMAS (ES) 2020/450

2020 m. sausio 22 d.

dėl valstybės pagalbos SA.29150–2010/C (ex 2010/NN), kurią Vokietija suteikė pagal mokestinių nuostolių perkėlimo schemą sunkumų patiriančioms įmonėms sanuoti (*Sanierungsklausel*)

(pranešta dokumentu Nr. C(2020) 254)

(Tekstas autentiškas tik vokiečių kalba)

(Tekstas svarbus EEE)

EUROPOS KOMISIJA,

atsižvelgdama į Sutartį dėl Europos Sąjungos veikimo, visų pirma į jos 108 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą,

atsižvelgdama į Europos ekonominės erdvės susitarimą, visų pirma į jo 62 straipsnio 1 dalies a punktą,

pakvietusi suinteresuotąsias šalis teikti savo pastabas pagal minėtą nuostatą ([1]),

kadangi:

1. PROCEDŪRA

(1) 2009 m. rugpjūčio 5 d. ir 2009 m. rugsėjo 30 d. raštais Komisija paprašė Vokietijos pateikti informaciją apie Pelno mokesčio įstatymo (*Körperschaftsteuergesetz*, toliau – *KStG*) 8c straipsnį. Vokietijos Vyriausybė atsakė į juos 2009 m. rugpjūčio 20 d. ir 2009 m. lapkričio 5 d. raštais. 2010 m. vasario 24 d. sprendimu (toliau – sprendimas pradėti procedūrą) Komisija dėl *KStG* 8c straipsnio 1a dalies (sanavimo išlygos, *Sanierungsklausel*) pradėjo oficialią tyrimo procedūrą pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV) 108 straipsnio 2 dalį.

(2) Sprendimas pradėti procedūrą paskelbtas *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje* ([2]). Komisija paprašė Vokietijos ir visų suinteresuotųjų šalių pateikti pastabas.

(3) Vokietijos Vyriausybė pateikė pastabas 2010 m. balandžio 9 d. raštu.

(4) 2010 m. balandžio 9 d. ir birželio 3 d. Briuselyje įvyko du susitikimai su Vokietijos atstovais. 2010 m. liepos 2 d. Vokietijos Vyriausybė pateikė papildomos informacijos. Pastabų iš suinteresuotųjų šalių Komisija negavo.

(5) 2011 m. sausio 26 d. Komisija priėmė Sprendimą 2011/527/ES ([3]) (toliau – 2011 m. sprendimas), kuriame nusprendė, kad *KStG* 8c straipsnio 1a dalis (sanavimo išlyga) yra pagalbos schema, kurią Vokietija taikė neteisėtai, t. y. pažeisdama SESV 108 straipsnio 3 dalį. Komisija taip pat padarė išvadą, jog pagal *KStG* 8c straipsnio 1a dalį suteikta valstybės pagalba nesuderinama su vidaus rinka, visų pirma todėl, kad jos negalima laikyti suderinama su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 3 dalies b punktą, kaip aiškinama Bendrijos laikinojoje sistemoje ([4]), ([5]), ir nurodė šią pagalbą susigrąžinti.

([1]) OL C 90, 2010 4 8, p. 8.

([2]) OL C 90, 2010 4 8, p. 8.

([3]) 2011 m. sausio 26 d. Komisijos sprendimas 2011/527/ES dėl valstybės pagalbos C 7/10 (ex CP 250/09 ir NN 5/10), kurią Vokietija suteikė pagal mokestinių nuostolių perkėlimo schemą (*KStG*, *Sanierungsklausel*) (OL L 235, 2011 9 10, p. 26).

([4]) Komisijos komunikatas „Bendrijos laikinoji valstybės pagalbos priemonių sistema siekiant padidinti galimybes gauti finansavimą dabartinės finansų ir ekonomikos krizės sąlygomis“ (OL C 83, 2009 4 7, p. 1).

([5]) Pagal Bendrijos laikinąją sistemą pagalba laikoma suderinama su vidaus rinka, jei pagalbos suma neviršija 500 000 EUR, jos gavėjas yra įmonė, kuri 2008 m. liepos 1 d. neturėjo sunkumų, ir tenkinamos visos kitos Bendrijos laikinosios sistemos 4.2.2 punkte numatytos sąlygos.

(6) Vokietija ir trečiosios šalys 2011 m. sprendimą užginčijo ([6]). 2016 m. vasario 4 d. Bendrasis Teismas atmetė ieškovų argumentą ir paliko galioti 2011 m. sprendimą ([7]).

(7) Vokietija ir du galimi pagalbos gavėjai (įmonės „Heitkamp BauHolding GmbH“ ir „GFKL Financial Services AG“) apskundė Bendrojo Teismo sprendimus. 2018 m. birželio 28 d. Teisingumo Teismas panaikino Bendrojo Teismo sprendimus ir 2011 m. sprendimą ([8]). Teisingumo Teismas konstatavo, kad Komisija, vertindama pagalbos atrankumą, padarė klaidą, referenciniu pagrindu laikydama tik nuostatą, pagal kurią pasikeitus įmonės akcininkų struktūrai netenkama galimybės perkelti nuostolius (*KStG* 8c straipsnio 1 dalis), ir neatsižvelgdama į bendrąją nuostolių perkėlimo taisyklę.

2. IŠSAMUS PRIEMONĖS (PAGALBOS) APRAŠYMAS

2.1. Faktinės aplinkybės

(8) Įmonės Vokietijoje dažniausiai apmokestinamos pagal Pajamų mokesčio įstatymą (*Einkommensteuergesetz*, toliau – *EStG*) ir *KStG*. *EStG* 10d straipsnio 2 dalyje numatyta, kad per mokestinius metus patirtus nuostolius galima perkelti; tai reiškia, kad pagal mokestinio pajėgumo principą būsimų mokestinių metų apmokestinamąsias pajamas galima sumažinti atskaitant iš jų nuostolius, tačiau iš viso ne daugiau kaip 1 mln. EUR per metus. Pagal *KStG* 8 straipsnio 1 dalį nuostolius gali perkelti ir įmonės, kurioms taikomas pelno mokestis.

(9) Vokietijos teigimu, numačius tokią nuostolių perkėlimo galimybę atsirado paskata įsigyti vadinamųjų priedangos įmonių, t. y. įmonių, seniai nebevykdančių jokios komercinės veiklos, bet vis dar turinčių neperkeltų nuostolių.

(10) 1997 m. Vokietijos Bundestagas, reaguodamas į tokį priedangos įmonių pirkimą, apribojo nuostolių perkėlimo galimybę, į *KStG* 8 straipsnio 4 dalį įtraukdamas vadinamąją nuostatą dėl priedangos įmonių pirkimo (vok. *Mantelkaufregelung*). Šioje nuostatoje buvo nurodyta, kad nuostolius gali perkelti tik įmonės, teisiškai ir ekonomiškai tapačios su nuostolių patyrusiomis įmonėmis. Nors nuostatoje nepateikta sąvokos „ekonomiškai tapatus“ apibrėžtis, tačiau pateikta pavyzdžių – vienas neigiamas ir du teigiami:

— ekonominio tapatumo nebuvo, jei daugiau kaip pusė įmonės akcijų buvo perduotos ir įmonė komercinę veiklą tęsė ar pradėjo iš naujo turėdama daugiausia naują turtą,

— ekonominis tapatumas, priešingai, buvo, jei naujas investuotas apyvartinis kapitalas buvo skirtas įmonei, dėl kurios atsirado neatskaitytų mokesčių, sanuoti ir įmonė per kitus penkerius metus tęsė veiklą tokiu mastu, kuris atitiko jos bendrą padėtį, prilygstančią bendram ekonominės padėties vaizdui,

— ekonominis tapatumas buvo ir tuo atveju, jei pirkėjas, užuot investavęs į apyvartinį kapitalą, kompensavo į nuostolingos įmonės apskaitą įtrauktus nuostolius.

(11) Abu pastarieji pavyzdžiai dažniausiai vadinami sanavimo išlyga.

(12) Nuo 2008 m. sausio 1 d. *KStG* 8 straipsnio 4 dalis panaikinta 2008 m. Įmonių mokesčių reformos įstatymu (*Unternehmensteuerreformgesetz 2008*) ([9]).

([6]) Buvo pateikta 16 ieškinių dėl šio sprendimo panaikinimo – vieną pateikė Vokietija (T-205/11), o kitus 15 – galimi pagalbos gavėjai. Ieškiniai buvo atmesti kaip nepriimtini, išskyrus pateiktus bylose T-287/11 ir T-620/11.

([7]) 2016 m. vasario 4 d. Bendrojo Teismo sprendimas *Heitkamp BauHolding/Europos Komisija*, T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60; 2016 m. vasario 4 d. Bendrojo Teismo sprendimas *GFKL Financial Services/Europos Komisija*, T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59.

([8]) 2018 m. birželio 28 d. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) sprendimas *Dirk Andres (veikiantis kaip Heitkamp BauHolding GmbH bankroto administratorius)/Europos Komisija*, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505; 2018 m. birželio 28 d. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) sprendimas *Vokietijos Federacinė Respublika/Europos Komisija*, C-208/16 P, ECLI:EU:C:2018:506; 2018 m. birželio 28 d. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) sprendimas *Vokietijos Federacinė Respublika/Europos Komisija*, C-209/16 P, ECLI:EU:C:2018:507; 2018 m. birželio 28 d. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) sprendimas *Lowell Financial Services/Europos Komisija*, C-219/16 P, ECLI:EU:C:2018:508.

([9]) 2008 m. Įmonių mokesčių reformos įstatymas, *BGBl.* 2007, I d., Nr. 40, 2007 m. rugpjūčio 14 d., p. 1912.

(13) Šiuo įstatymu įtraukta ir nauja nuostata – *KStG* 8c straipsnio 1 dalis, kuria, palyginti su ankstesniąja *KStG* 8 straipsnio 4 dalimi, kur kas labiau apribota nuostolių perkėlimo galimybė tuo atveju, jei pasikeičia įmonės akcininkų struktūra. Naujojoje nuostatoje nurodyta, kad:

— neperkeltų nuostolių nebegalima atskaityti visiškai, jei pirkėjui perduodama daugiau kaip 50 % bendrovės pasirašytojo kapitalo, dalininko teisių, bendrovės valdymo teisių ar balsavimo teisių,

— neperkeltų nuostolių nebegalima atskaityti proporcingai, jei pirkėjui per penkerius metus perduodama daugiau kaip 25 %, tačiau ne daugiau kaip 50 % pasirašytojo kapitalo, dalininko teisių, bendrovės valdymo teisių ar balsavimo teisių.

(14) Iš pradžių naujojoje nuostatoje nebuvo numatyta išimčių įmonėms, kuriose vienu metu įvyksta ir esminis akcininkų grupės struktūros pasikeitimas, ir jų sanavimas.

(15) Kaip nurodyta Vokietijos Bundestago kartu su 2008 m. Įmonių mokesčių reformos įstatymu priimtame įstatymo pagrindimo dokumente, *KStG* 8 straipsnio 4 dalis nauja nuostata – *KStG* 8c straipsnio 1 dalimi – pakeista siekiant supaprastinti schemą (iš įstatymo pagrindimo aišku, kad *KStG* 8 straipsnio 4 dalį taikant praktiškai kilo daug sudėtingų teisinių klausimų) ir tikslingiau kovoti su piktnaudžiavimu ([10]). Vokietijos Bundestagas suvokė, kad dėl šios reformos nebebus galima perkelti nuostolių tuo atveju, jei sunkumų patirianti įmonė, pasikeitus jos akcininkų grupės struktūrai, kartu bus sanuojama. Vis dėlto buvo nuspręsta, kad tai priimtina, nes mokesčių institucijos tokiais atvejais, net ir nesant aiškaus reglamentavimo *KStG*, teisingumo sumetimais galėjo atsisakyti mokestinių reikalavimų ([11]).

2.2. **Priemonė**

(16) 2009 m. birželio mėn. *KStG* 8c straipsnį papildė nauja nuostata (*KStG* 8c straipsnio 1a dalis), pagal kurią nuostolius ir toliau leista perkelti, jei sunkumų patirianti įmonė perkama norint ją sanuoti. Šis pakeitimas buvo Sveikatos draudimo įmokų atskaitymo iš apmokestinamųjų pajamų įstatymo (*Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung* ([12])) dalis. Naujoji nuostata taip pat paprastai vadinama sanavimo išlyga arba (norint ją atskirti nuo ankstesnės schemos, nustatytos *KStG* 8 straipsnio 4 dalyje) *naująja* sanavimo išlyga (*neue Sanierungsklausel*).

(17) Pagal *KStG* 8c straipsnio 1a dalį bendrovė gali perkelti nuostolius ir akcijų pirkimo pagal *KStG* 8c straipsnio 1 dalį atveju, jei tenkinamos šios sąlygos:

— bendrovės akcijos perkamos norint ją sanuoti ([13]),

— bendrovė akcijų pirkimo metu yra nemoki ar prasiskolinusi arba jai gresia nemokumas ar prasiskolinimas ([14]);

— išlaikomos pagrindinės veiklos struktūros, todėl galima daryti prielaidą, kad:

  — bendrovė vykdo sudarytą kolektyvinę sutartį, kurioje numatytos nuostatos dėl darbo vietų, arba

  — pirmus penkerius metus nuo akcijų įsigijimo bus išlaikyta 80 % darbo vietų (skaičiuojant pagal metinę vidutinę darbo užmokesčio sumą), arba

  — per 12 mėnesių bendrovei bus suteikta didelė turto dalis arba ji bus atleista nuo dar neįvykdytų įsipareigojimų; laikoma, kad bendrovei suteikta didelė turto dalis, jei naujasis bendrovės turtas sudaro ne mažiau kaip 25 % praėjusių ūkinių metų turto; suteikto turto vertė sumažinama kapitalo bendrovės išmokomis, sumokėtomis per trejus metus nuo naujo turto suteikimo,

---

([10]) *Bundestagsdrucksache* 16/4841, p. 74.

([11]) *Bundestagsdrucksache* 16/4841, p. 76, remiamasi 2003 m. kovo 27 d. federalinio finansų ministro raštu (*BStBl.* 2003, I d., p. 240).

([12]) 2009 m. liepos 16 d. Socialinio draudimo išlaidų atskaitymo iš apmokestinamųjų pajamų įstatymas (Sveikatos draudimo įmokų atskaitymo iš apmokestinamųjų pajamų įstatymas) (*Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen* (*Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung*)), *BGBl.* 2009, I d., Nr. 43, p. 1959.

([13]) Sanavimo tikslas yra pertvarkyti bendrovę. Tai priemonė, kuria siekiama išvengti nemokumo arba prasiskolinimo arba jį pašalinti. Vadinasi, kalbama tik apie įmones, kurios akcijų pirkimo metu buvo nemokios ar prasiskolinusios arba joms grėsė nemokumas ar prasiskolinimas.

([14]) Sąvokos „nemokumas“, „gresiantis nemokumas“ ir „prasiskolinimas“ apibrėžtos 1994 m. spalio 5 d. Įmonių bankroto įstatyme (*Insolvenzordnung* toliau – *InsO*), *BGBl.* 1994, I d., Nr. 70, p. 2866. Nemokumas (*InsO* 17 straipsnis): skolininkas yra nemokus, jei negali įvykdyti savo mokėjimo prievolių tuo metu, kai jas reikia vykdyti, ir jų nevykdo. Gresiantis nemokumas (*InsO* 18 straipsnis): skolininkui kyla grėsmė tapti nemokiam, jei jis veikiausiai negalės įvykdyti esamų mokėjimo prievolių tuo metu, kai jas reikės vykdyti. Prasiskolinimas (*InsO* 19 straipsnis): prasiskolinimas yra tuo atveju, jei įsiskolinusios įmonės turtas nepadengia esamų įsipareigojimų, nebent atsižvelgiant į aplinkybes labai tikėtina, jog įsiskolinusios įmonės veikla bus tęsiama.

— per penkerius metus nuo akcijų įsigijimo nepakeičiama veiklos sritis,;

— akcijų įsigijimo metu bendrovė nesustabdė savo veiklos.

(18) *KStG* 8c straipsnio 1a dalis įsigaliojo 2009 m. liepos 10 d. ir buvo taikoma atgaline data nuo 2008 m. sausio 1 d.

(19) Iš pradžių *KStG* 8c straipsnio 1a dalis buvo priimta kaip laikina priemonė, kurią ketinta taikyti iki 2009 m. gruodžio 31 d. Vis dėlto 2009 m. gruodžio 22 d. Vokietijos Bundestagas, priimdamas Ekonomikos augimo skatinimo įstatymą (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz 2009*), patvirtino nuostatą, pagal kurią atitinkama laikino galiojimo sąlyga iš *KStG* buvo išbraukta ([15]).

(20) Atkreiptinas dėmesys į tai, kad perkeltus nuostolius galima atskaityti tik iš sanuotinos įmonės pelno. Pirkėjas šių nuostolių negali atskaityti iš savo paties pelno. Tai taikoma net ir tuo atveju, jei pirkėjas savo mokestinius įsipareigojimus konsoliduoja koncerno lygmeniu, nes pagal *KStG* 15 straipsnio pirmo sakinio 1 punktą draudžiama perkelti nuostolius, jei kontroliuojamoji bendrovė yra mokestinio subjekto dalis ([16]). Vis dėlto pagal Vokietijos pelno mokestį reglamentuojančius teisės aktus teisė perkelti tokius nuostolius neprarandama; nuostoliai tik „įšaldomi“ kontroliuojamosios bendrovės lygmeniu ir juos galima perkelti, kai įmonė nebėra konsoliduota. „Įšaldytiems“ nuostoliams netaikomas joks nuostolių perkėlimo terminas.

(21) Pagal *KStG* 8c straipsnio 1a dalį pirkėjas netiesiogiai gauna naudos, nes dėl šios nuostatos sėkmingai baigus sanavimą sanuoto subjekto mokestinė našta sumažėja. Be to, pirkėjas gali visą savo komercinę veiklą ar jos dalį įtraukti į įsigytą subjektą ir taip pasinaudoti nuostolių perkėlimo galimybe.

3. **SPRENDIMAS PRADĖTI PROCEDŪRĄ**

(22) 2010 m. vasario 24 d. raštu Komisija pranešė Vokietijai apie savo sprendimą dėl pirmiau aprašytos priemonės (*KStG* 8c straipsnio 1a dalies) pradėti procedūrą pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį.

(23) Komisija sprendime pradėti procedūrą teigė, kad pagal *KStG* 8c straipsnio 1a dalį diferencijuojamos finansiškai stabilios, bet nuostolių patiriančios įmonės ir (galbūt) nemokios ar prasiskolinusios įmonės, nes ši nuostata naudinga tik pastarosioms. Preliminaria Komisijos nuomone, priemonė buvo atrankioji ir laikytina valstybės pagalba, nes, regis, buvo tenkinamos ir visos kitos SESV 107 straipsnio 1 dalies sąlygos. Galiausiai Komisija pareiškė abejonių dėl priemonės suderinamumo su SESV 107 straipsnio 3 dalies b punktu, kaip jis aiškinamas Bendrijos laikinojoje sistemoje, ir su SESV 107 straipsnio 3 dalies c punktu, kaip jis aiškinamas (tuo metu galiojusiose) Sanavimo ir restruktūrizavimo gairėse ([17]) ir (tuo metu galiojusiose) Regioninės pagalbos gairėse ([18]).

(24) Pradėjus oficialią tyrimo procedūrą, Federalinė finansų ministerija už mokesčių rinkimą atsakingoms institucijoms nurodė netaikyti *KStG* 8c straipsnio 1a dalies, kol Komisija šiuo klausimu priims galutinį sprendimą, ir atitinkamoms įmonėms pranešti, kad valstybės pagalbos sumas reikės grąžinti, jei Komisijos sprendimas bus neigiamas ([19]).

4. **VOKIETIJOS PASTABOS**

(25) Vokietijos manymu, *KStG* 8c straipsnio 1a dalis nėra valstybės pagalba dėl šių trijų priežasčių:

— ši schema suderinama su privataus kreditoriaus principu (žr. 4.1 skyrių),

— ji nėra atrankioji (žr. 4.2 skyrių),

— ji pateisinama Vokietijos mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendra struktūra (žr. 4.3 skyrių).

([15]) 2009 m. gruodžio 22 d. Ekonomikos augimo skatinimo įstatymo (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*), *BGBl.* 2009, I d., Nr. 81, p. 3950, 2 straipsnio 3 dalies b punktas.

([16]) Vadinamieji prieš konsolidavimą patirti nuostoliai.

([17]) Komisijos komunikatas „Bendrijos gairės dėl valstybės pagalbos sunkumus patiriančioms įmonėms sanuoti ir restruktūrizuoti“ (OL C 244, 2004 10 1, p. 2).

([18]) 2007–2013 m. nacionalinės regioninės pagalbos teikimo gairės (OL C 54, 2006 3 4, p. 13).

([19]) 2010 m. balandžio 30 d. Federalinės finansų ministerijos raštas (už mokesčių rinkimą atsakingoms) žemių mokesčių institucijoms (BMF v. 30.4.2010 - IV C 2 - S 2745-a/08/10005:002), *BStBl.* 2010, I d., p. 488.

(26) Taip pat Vokietija teigia, kad naujoji sanavimo išlyga, nustatyta *KStG* 8c straipsnio 1a dalyje, iš esmės atitinka senąją, *KStG* 8 straipsnio 4 dalyje nustatytą, sanavimo išlygą, dėl kurios Komisija niekada neišsakė abejonių (žr. 4.4 skyrių), ir kad panašių mokestinių nuostatų esama daugelyje kitų valstybių narių (žr. 4.5 skyrių).

4.1. **Suderinamumas su privataus kreditoriaus principu**

(27) Savo 2010 m. liepos 2 d. rašte Vokietija nurodo, kad privataus kreditoriaus principą galima taikyti ir mokestinių bei panašių į mokestinius reikalavimų atveju ([20]). Be to, Vokietijos valstybės ir jos mokesčių mokėtojų santykis yra panašus į privataus kreditoriaus ir skolininko tęstinį skolinį santykį, grindžiamą, pavyzdžiui, nuomos ar darbo sutartimi. Vokietijos nuomone, privatus kreditorius esant ilgalaikei skolai atsisakytų dalies savo būsimų reikalavimų, jei dėl to jo skolininką galėtų perimti kita įmonė ir taip atsirastų galimybė pratęsti tą skolinį santykį.

4.2. **Priemonės atrankumo nebuvimas**

(28) Vokietijos nuomone, *KStG* 8c straipsnio 1a dalis yra bendroji priemonė, nes ji nėra taikoma tik konkretaus ekonomikos sektoriaus, tam tikro dydžio ar tam tikrame regione veikiančioms įmonėms. Bet kuri įmonė be savo kaltės gali patirti finansinių sunkumų ir jai gali būti pritaikyta minėta schema.

(29) Vokietija atkreipia dėmesį į tai, kad pati Komisija savo 1998 m. Pranešime dėl tiesioginio verslo apmokestinimo išsakė nuomonę, jog išimtinai techninio pobūdžio mokesčių priemonės, pvz., mokesčių perkėlimo taisyklės, nėra atrankiosios, jei jos „vienodai taikomos visoms įmonėms ir visų prekių gamybai“, ir jog tai, „kad kai kurioms įmonėms arba kai kuriems sektoriams šios mokesčių priemonės yra naudingesnės, dar nereiškia, kad jiems būtinai bus pritaikytos valstybės pagalbą reglamentuojančios konkurencijos taisyklės“ ([21]).

(30) Vokietija mano, kad šie aspektai ypač svarbūs siekiant taikyti palankią apmokestinimo tvarką mokslinių tyrimų ir plėtros, taip pat aplinkos apsaugos, švietimo ir užimtumo srityse. Vokietijos teigimu, mokesčių schemos, palankios šiose srityse ypatingas pastangas dedančioms įmonėms, nėra atrankiosios, nes jomis gali naudotis visos įmonės, net jei jos *de facto* naudingesnės tam tikrose srityse veikiančioms įmonėms negu kitoms. Vokietijos nuomone, tai turi būti taikoma ir mokesčių schemoms, naudingoms sunkumų patiriančioms įmonėms, kurios įsigyjamos norint jas sanuoti.

(31) Vokietija pažymi, kad Teisingumo Teismas ir Bendrasis Teismas pripažino, jog priemonė, išimtinai naudinga sunkumų patiriančioms įmonėms, iš esmės gali būti bendroji priemonė, kuri nėra atrankioji. Šiuo klausimu Vokietija pirmiausia cituoja sprendimą *DM Transport* ([22]), kuriame Teisingumo Teismas dėl Belgijos mokėjimo lengvatos sunkumų patiriančioms įmonėms nustatė:

> „Prancūzijos Vyriausybė teigia, kad mokėjimo lengvatos, taikomos socialinio draudimo įmokoms, nėra valstybės pagalba, jei jos teikiamos tokiomis pačiomis sąlygomis kiekvienai įmonei, patiriančiai mokėjimo sunkumų. Prancūzijos nuomone, atrodo, kad ši pagal Belgijos teisę nustatyta schema yra būtent toks atvejis. Komisija, priešingai, teigia, kad ONSS suteikiant mokėjimo lengvatas turi veikimo savo nuožiūra laisvę.
>
> Kaip matyti iš Sutarties 92 straipsnio 1 dalies, bendrojo pobūdžio priemonėms, kuriomis nepalaikomos tik tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba, ši nuostata netaikoma. Vis dėlto jei institucija, kuri suteikia finansinių pranašumų, turi veikimo savo nuožiūra laisvę, kuria jai suteikiama galimybė nustatyti gavėjus arba sąlygas, kuriomis priemonė suteikiama, šios priemonės negalima laikyti bendrojo pobūdžio priemone (šiuo klausimu žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Prancūzija/Europos Komisija*, C-241/94, Rink. p. I-4551, 23 ir 24 punktus).
>
> Nacionalinis teismas privalo pagrindinėje byloje nustatyti, ar, suteikiant mokėjimo lengvatas, ONSS suteikiama veikimo savo nuožiūra laisvė ir, jei taip nėra, ar ONSS suteiktos mokėjimo lengvatos yra bendrojo pobūdžio arba ar jomis palaikomos tam tikros įmonės.“

([20]) Vokietija šiuo atveju remiasi 2004 m. rugsėjo 14 d. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) sprendimo *Ispanija/Europos Komisija*, C-276/02, ECLI:EU:C:2004:521, 15 ir 26 punktais ir 1999 m. birželio 29 d. Teisingumo Teismo (šeštoji kolegija) sprendimo *DM Transport*, C-256/97, ECLI:EU:C:1999:332, 22 ir 25 punktais.

([21]) Komisijos pranešimo dėl valstybės pagalbos taisyklių taikymo su tiesioginiu verslo apmokestinimu susijusioms priemonėms (OL C 384, 1998 12 10, p. 3) 13 ir 14 punktai.

([22]) 1999 m. birželio 29 d. Teisingumo Teismo (šeštoji kolegija) sprendimo *DM Transport*, C-256/97, ECLI:EU:C:1999:332, 26–28 punktai.

(32) Be to, Vokietija cituoja Sprendimą *HAMSA* ([23]), kuriame nurodoma, jog, Ispanijos valdžios institucijos teigimu, priemonė nėra atrankioji, nes ji galioja visoms sunkumų patiriančioms įmonėms. Bendrasis Teismas šiuo klausimu išsakė tokią nuomonę:

> „Šiuo atveju ieškovės ir Ispanijos Karalystės argumentas, kad 1922 m. liepos 26 d. Ispanijos įstatymu dėl mokėjimo nutraukimo sukuriama bendrojo pobūdžio procedūra, taikoma visoms sunkumų patiriančioms įmonėms, atmestinas. Nors tiesa, kad šis įstatymas nėra atrankusis ta prasme, kad jis netaikomas siekiant palaikyti tam tikrų įmonių grupes arba tam tikrų prekių gamybą, tačiau atleidimas nuo skolų įvyksta ne automatiškai dėl įstatymo taikymo, o atitinkamoms valdžios institucijoms priėmus sprendimą savo nuožiūra. Vis dėlto jei institucija, kuri suteikia finansinių pranašumų, turi veikimo savo nuožiūra laisvę, kuria jai suteikiama galimybė nustatyti gavėjus arba sąlygas, kuriomis priemonė taikoma, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją šios priemonės negalima laikyti bendrojo pobūdžio priemone (1999 m. birželio 29 d. Teisingumo Teismo sprendimo *DM Transport*, C-256/97, Rink. p. I-3913, 27 punktas).“

(33) Vokietija teigia, kad pagal *KStG* 8c straipsnio 1a dalį, priešingai nei bylose *DM Transport* ir *HAMSA* nagrinėtų priemonių atveju, nenumatyta jokia valdžios institucijos veikimo savo nuožiūra galimybė; priemonė taikoma automatiškai pagal įstatymą. Todėl Vokietija daro atvirkštinę išvadą, kad *KStG* 8c straipsnio 1a dalyje nustatyta priemonė nėra atrankioji.

(34) Vokietija taip pat mano, kad *KStG* 8c straipsnio 1a dalis yra Vokietijos bankroto teisės norma. Įmonių galimybė gauti paramą visų pirma grindžiama sąvokomis „nemokumas“, „gresiantis nemokumas“ ir „prasiskolinimas“, kurios apibrėžtos Įmonių bankroto įstatyme (*Insolvenzordnung*) ir yra pagrindas pradėti bankroto procedūrą.

(35) Dėl priemonės atrankumo Vokietija daro išvadą, kad Komisijos nuomonė reikštų, jog bet kuri mokesčių lengvata yra valstybės pagalba, net jei ji taikoma bendrai, ir kad tokia nuomonė prieštarauja SESV.

4.3. **Pateisinimas mokesčių sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra**

(36) Vokietija mano, kad *KStG* 8c straipsnio 1a dalyje nustatyta išimtinė tvarka pateisinama Vokietijos įmonių apmokestinimo sistemos pobūdžiu ir bendra struktūra. Vokietijos teigimu, tarp sunkumų patiriančių įmonių, kurios turi būti sanuojamos, ir kitų įmonių yra objektyvus skirtumas; šiuo objektyviu skirtumu ir pateisinamas kitoks požiūris į sunkumus patiriančias įmones, kurios perkamos norint jas sanuoti. Vokietija šiuos argumentus grindžia trimis aplinkybėmis.

(37) Pirma, priešingai negu finansinių sunkumų neturinčios įmonės, kurios turi pasirinkimo galimybę – ieškoti finansavimo kapitalo rinkoje arba pirkėjo, sunkumų patiriančios įmonės turi tik vieną galimybę – ieškoti pirkėjo, nes jos negalėtų nei pasiskolinti kapitalo rinkoje, nei gautų banko kreditą. Taigi sunkumų patiriančios įmonės sistemingai netektų nuostolių perkėlimo galimybės, o sunkumų nepatiriančios įmonės visada galėtų rinktis iš dviejų galimybių – skolintis kapitalo arba ieškoti pirkėjo.

(38) Antra, Vokietija teigia, kad pagal *KStG* 8c straipsnio 1 dalies tikslą – užkirsti kelią priedangos įmonių pirkimui – nuostolių perkėlimo galimybės nebūtina atmesti tais atvejais, kai įmonė perkama norint ją sanuoti, o ne vien pasinaudoti palankesnėmis mokesčių mokėjimo sąlygomis. Neapribojus *KStG* 8c straipsnio 1a dalies taikymo sunkumų patiriančių įmonių pirkimu norint jas sanuoti, t. y. įtraukus kitus pirkimo atvejus, negalėtų būti užtikrinamas šios nuostatos *ratio legis*.

(39) Trečia, Vokietijos teigimu, *KStG* 8c straipsnio 1 dalimi siekiama užtikrinti, kad įmonės akcijų pirkimo kaina būtų grindžiama tik ekonomine įmonės verte ir kad į pirkimo kainą, siekiant sumažinti mokesčius, nebūtų įtraukiama susikaupusių nuostolių vertė. Perkant sunkumų patiriančią įmonę norint ją sanuoti, priešingai, susikaupusių nuostolių vertė neturi jokios ypatingos reikšmės. Siekdama tai pagrįsti, Vokietija nurodo, kad auditoriai mokesčių tikslais konsoliduotos įmonės apskaitos dokumentuose įrašytiems blogoje ekonominėje padėtyje esančios bendrovės galbūt perkeltiems nuostoliams neteikia jokios reikšmės.

(40) Dėl šių trijų priežasčių Vokietija laikosi nuomonės, kad *KStG* 8c straipsnio 1a dalis, net jei ji būtų *prima facie* atrankioji, bet kokiu atveju yra pateisinama Vokietijos pelno mokesčio sistemos pobūdžiu ir bendra struktūra.

([23]) 2002 m. liepos 11 d. Pirmosios instancijos teismo (penktoji išplėstinė kolegija) sprendimo *HAMSA/Europos Komisija*, T-152/99, ECLI:EU:T:2002:188, 157 punktas.

4.4. **Naujosios ir senosios sanavimo išlygų sąsaja**

(41) Vokietija pažymi, kad 2008 m. sausio 1 d. *KStG* 8c straipsniu pakeista panaši schema – *KStG* 8 straipsnio 4 dalis. Abiejų schemų tikslas buvo tas pats – užkirsti kelią priedangos įmonių pirkimui.

(42) Vokietija atkreipia dėmesį į tai, kad Komisija niekada nėra kėlusi klausimų dėl *KStG* 8 straipsnio 4 dalies, o tai reikštų, jog ši schema nebuvo valstybės pagalba.

(43) Dėl šios priežasties Komisijos poziciją šiuo klausimu Vokietija laiko nenuoseklia.

4.5. **Panašios schemos kitose mokesčių sistemose**

(44) Vokietijos duomenimis, schemų, panašių į nustatytąją *KStG* 8c straipsnio 1a dalyje, esama daugelyje kitų valstybių narių, pavyzdžiui, Austrijoje, Belgijoje, Italijoje, Liuksemburge, Nyderlanduose ir Suomijoje. Vokietija pažymi, kad, nepaisant labai didelio šių valstybių narių sistemų panašumo, Komisija dėl jų nesiėmė jokių priemonių, kurių galėjo imtis pagal savo kompetenciją valstybės pagalbos srityje.

(45) Reaguodama į sprendimo pradėti procedūrą 34 konstatuojamąją dalį, kurioje nurodytos Komisijos priemonės dėl Prancūzijos mokesčių sistemos, Vokietija pabrėžia, kad Vokietijos ir Prancūzijos sistemos skiriasi, nes pastaroji taikoma tik tam tikriems ekonomikos sektoriams ir pagal ją įmonės visiškai atleidžiamos nuo pelno mokesčio.

5. **POKYČIAI, ĮVYKĘ PO 2011 M. SPRENDIMO PRIĖMIMO IR PANAIKINIMO**

(46) Priėmus 2011 m. sprendimą, Vokietija nusprendė laikinai sustabdyti priemonės taikymą, kol bus priimtas galutinis Bendrojo Teismo arba Teisingumo Teismo sprendimas ([24]).

(47) 2017 m. kovo 29 d. Federalinis Konstitucinis Teismas paskelbė, kad galimybės proporcingai atskaityti neperkeltus nuostolius netekimas perduodant 25–50 % pasirašytojo kapitalo, dalininko teisių, valdymo teisių ar balsavimo teisių pagal *KStG* 8c straipsnio 1 dalį prieštarauja Konstitucijai, ir nurodė Vokietijos Bundestagui iki 2018 m. gruodžio 31 d. pakeisti nuostatą ([25]). Dėl to Vokietijos Bundestagas panaikino (atgaline data nuo 2007 m. gruodžio 21 d.) nuostatą dėl teisės proporcingai atskaityti neperkeltus nuostolius netekimo perduodant 25–50 % pasirašytojo kapitalo, dalininko teisių, valdymo teisių ar balsavimo teisių ir paliko galioti tik nuostatą dėl teisės atskaityti bet kokius neperkeltus nuostolius netekimo tuo atveju, jei kitai įmonei perduodama daugiau kaip 50 % šio kapitalo ar šių teisių ([26]).

(48) Teisingumo Teismui panaikinus 2011 m. sprendimą, 2018 m. gruodžio 11 d. Vokietija vėl pradėjo taikyti sanavimo išlygą (*KStG* 8c straipsnio 1a dalis) (atgaline data nuo 2008 m.) ([27]).

6. **PRIEMONĖS VERTINIMAS**

(49) Remiantis SESV 107 straipsnio 1 dalimi, „valstybės narės arba iš jos valstybinių išteklių bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, yra nesuderinama su vidaus rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai“.

(50) Todėl pagal šią nuostatą pagalba laikytina priemonė turi atitikti visas šias sąlygas: I) priemonė priskiriama valstybės priemonėms ir finansuojama iš valstybės išteklių; ii) ja įmonei suteikiamas pranašumas; iii) šis pranašumas yra atrankusis; iv) priemonė iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti ir daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai.

(51) Tam, kad priemonė būtų pripažinta valstybės pagalba pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, turi būti tenkinamos visos šios keturios sąlygos. Pirmiausia Komisija patikrina, ar suteikiamas atrankusis pranašumas.

([24]) 2011 m. gruodžio 7 d. Įstatymo, kuriuo į nacionalinę teisę perkeliamos Reikalavimų vykdymo direktyvos nuostatos ir iš dalies keičiamos mokesčių taisyklės (*Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften*), 4 straipsnio 2 dalies a punktas (*KStG* 34 straipsnio 7c dalies pakeitimas), *BGBl.* 2011, I d., Nr. 64, p. 2592.

([25]) 2017 m. kovo 29 d. Federalinio Konstitucinio Teismo sprendimas 2 BvL 6/11, https://www.bundesverfassungsgericht.de/e/ls20170329_2bvl000611.html.

([26]) 2018 m. gruodžio 11 d. Įstatymo dėl PVM mokestinių įplaukų praradimo prevencijos elektroninės prekybos srityje ir kitų mokesčių taisyklių pakeitimų (*Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften*) 6 straipsnio 2 dalis (*KStG* 8c straipsnio 1 dalies pakeitimas), *BGBl.* 2018, I d., Nr. 45, p. 2338.

([27]) Įstatymo dėl PVM mokestinių įplaukų praradimo prevencijos elektroninės prekybos srityje ir kitų mokesčių taisyklių pakeitimų (*Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften*) 6 straipsnio 6 dalies b punktas (*KStG* 34 straipsnio 6 dalies pakeitimas)

(52) Siekiant nustatyti, ar suteiktas toks pranašumas, įmonės finansinę padėtį pritaikius priemonę visuomet reikia palyginti su jos finansine padėtimi tuo atveju, jeigu priemonės nebūtų imtasi ([28]).

(53) Mokestinių priemonių atveju siekiant įvertinti galimą mokestinį pranašumą visų pirma reikia patikrinti, ar įmonei taikomos apmokestinimo sąlygos suteikia pranašumą, palyginti su bendrai taikoma ar įprasta apmokestinimo tvarka ([29]). Taigi pranašumo nagrinėjimas yra glaudžiai susijęs su atrankumo nagrinėjimu (jį atliekant taip pat patikrinama, ar nustatyta speciali apmokestinimo tvarka, palankesnė nei bendrosios mokesčių taisyklės).

(54) Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija ([30]), mokestinės priemonės esminio atrankumo vertinimą sudaro trys etapai. Pirma, reikia nustatyti ir išnagrinėti bendrą arba įprastą apmokestinimo tvarką (t. y. referencinę sistemą), taikomą atitinkamoje valstybėje narėje. Tuomet, atsižvelgiant į šią bendrą arba įprastą apmokestinimo tvarką, reikia įvertinti ir nustatyti, ar nagrinėjama mokestine priemone suteikiamas pranašumas yra atrankusis. Tam reikia įrodyti, kad šia priemone nukrypstama nuo bendros sistemos tiek, kad ja diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šios sistemos tikslą, yra panaši. Trečia, jeigu tokia diferenciacija yra, būtina patikrinti, ar ji atsiranda dėl mokesčių sistemos, kuriai priklauso tokia priemonė, pobūdžio arba bendros struktūros, taigi ar ji gali būti pateisinama sistemos pobūdžiu ir bendra struktūra. Šiuo aspektu būtent valstybė narė turi įrodyti, kad skirtingą apmokestinimo tvarką tiesiogiai lemia pagrindiniai tos sistemos principai.

(55) Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo sprendimų ([31]) matyti, kad Vokietijoje referencinė sistema yra bendrosios visoms įmonėms taikomos pelno mokesčio taisyklės ir kad jos apima bendrąją nuostatą dėl mokestinių nuostolių perkėlimo (*KStG* 8 straipsnio 1 dalis). Šių taisyklių tikslas – gauti į biudžetą mokestinių pajamų, apmokestinant įmonių pelną pagal pajėgumo sumokėti mokesčius principą.

(56) *KStG* 8 straipsnio 1 dalyje (taikomoje kartu su *EStG* 10d straipsniu) numatyta, kad įmonės, kurioms taikomas pelno mokestis, per mokestinius metus patirtų nuostolių sumą (ne didesnę kaip 1 mln. EUR) gali perkelti mokesčių tikslais į vėlesnius mokestinius metus.

(57) Sprendimo *Andres* ([32]) 102 punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė pati yra nuostolių perkėlimo taisyklės išimtis ir kad remiantis šių nuostatų viso turinio analize buvo galima konstatuoti, jog sanavimo išlyga buvo apibrėžiama situacija, kuriai taikoma bendra nuostolių perkėlimo taisyklė.

(58) Taigi konkrečiomis nagrinėjamo atvejo aplinkybėmis nebūtina nustatyti, ar kovos su piktnaudžiavimu taisyklės yra referencinės sistemos dalis, nes remiantis Teisingumo Teismo analize bet kuriuo atveju paneigiama galimybė, kad sanavimo išlyga prieštarautų šių taisyklių tikslui ([33]) ar nuo jų nukryptų ([34]).

(59) Norėdama nustatyti, ar sanavimo išlyga (*KStG* 8c straipsnio 1a dalis) suteikia atrankųjį pranašumą, Komisija turi išnagrinėti, ar aptariama mokestine priemone nukrypstama nuo tokios bendros sistemos tiek, kad ja diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į bendros mokesčių sistemos tikslą, yra panaši.

([28]) Žr. 1974 m. liepos 2 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Italija/Europos Komisija*, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, 17 punktą.

([29]) Žr., pvz., 2005 m. gruodžio 15 d. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) sprendimo *Unicredito Italiano*, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774, 50–52 punktus; 2011 m. gruodžio 8 d. Teisingumo Teismo (trečioji kolegija) sprendimo *France Télécom/Europos Komisija*, C-81/10 P, ECLI:EU:C:2011:811, 24 punktą.

([30]) Žr., pvz., 2011 m. rugsėjo 8 d. Teisingumo Teismo sprendimo (pirmoji kolegija) *Paint Graphos ir kt.*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 49 ir 71 punktus. 2016 m. gruodžio 21 d. Teisingumo Teismo (didžioji kolegija) sprendimo *Europos Komisija/World Duty Free Group* ir *Europos Komisija/Banco Santander ir Santusa*, sujungtos bylos C-20/15 P ir C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 57 ir 58 punktus.

([31]) 2018 m. birželio 28 d. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) sprendimas *Dirk Andres (veikiantis kaip Heitkamp BauHolding GmbH bankroto administratorius)/Europos Komisija*, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505; 2018 m. birželio 28 d. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) sprendimas *Vokietijos Federacinė Respublika/Europos Komisija*, C-208/16 P, ECLI:EU:C:2018:506; 2018 m. birželio 28 d. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) sprendimas *Vokietijos Federacinė Respublika/Europos Komisija*, C-209/16 P, ECLI:EU:C:2018:507; 2018 m. birželio 28 d. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) sprendimas *Lowell Financial Services/Europos Komisija*, C-219/16 P, ECLI:EU:C:2018:508.

([32]) 2018 m. birželio 28 d. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) sprendimas *Dirk Andres (veikiantis kaip Heitkamp BauHolding GmbH bankroto administratorius)/Europos Komisija*, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505.

([33]) Tikslas yra užkirsti kelią įmonėms pernelyg sumažinti savo apmokestinimo bazę, pasinaudojant nuostolių perkėlimo iš priedangos įmonių galimybe.

([34]) Be to, galima teigti, kad sanavimo išlygoje nustatytas reikalavimas išlaikyti pagrindines veiklos struktūras ir komercinę veiklą užkerta kelią piktnaudžiavimui.

(60) Kadangi pagal *KStG* 8c straipsnio 1a dalį įmonėms, kurios yra nemokios ar prasiskolinusios (arba kurioms gresia nemokumas ar prasiskolinimas) ir turi būti sanuojamos, leidžiama perkelti nuostolius, ši priemonė nenukrypsta nuo bendrosios nuostolių perkėlimo taisyklės (*KStG* 8 straipsnio 1 dalis).

(61) Todėl Komisija daro išvadą, kad *KStG* 8c straipsnio 1a dalis įmonėms, kurioms ji taikoma, nesuteikia atrankiojo pranašumo.

(62) Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, nebūtina nagrinėti kitų Vokietijos argumentų dėl atrankiojo pranašumo nebuvimo. Taip pat nebūtina nagrinėti kitų sąlygų, kuriomis priemonė būtų laikoma valstybės pagalba, nes turi būti tenkinamos visos keturios SESV 107 straipsnio 1 dalyje nurodytos sąlygos.

7. **IŠVADA**

(63) Remdamasi pirmesniais svarstymais Komisija daro išvadą, kad *KStG* 8c straipsnio 1a dalis (sanavimo išlyga) nėra valstybės pagalba pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį,

PRIĖMĖ ŠĮ SPRENDIMĄ:

1 straipsnis

Mokestinių nuostolių perkėlimo schema, taikoma pagal *KStG* 8c straipsnio 1a dalį (sanavimo išlyga) sanuojant sunkumų patiriančias įmones, nėra valstybės pagalba, apibrėžta Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje.

2 straipsnis

Šis sprendimas skirtas Vokietijos Federacinei Respublikai.

Priimta Briuselyje 2020 m. sausio 22 d.

Komisijos vardu
Margrethe VESTAGER
Vykdomoji pirmininko pavaduotoja