Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА ОБЩИЯ СЪД (девети състав)

4 февруари 2016 година*

„Държавни помощи — Германско данъчно законодателство относно пренасянето на загубите за следващите данъчни години (Sanierungsklausel) — Решение, с което помощта се обявява за несъвместима с вътрешния пазар — Жалба за отмяна — Лично засягане — Допустимост — Понятие за държавна помощ — Селективен характер — Естество и структура на данъчната система — Публични ресурси — Задължение за мотивиране — Оправдани правни очаквания“

По дело T-620/11,

**GFKL Financial Services AG**, установено в Есен (Германия), за което се явяват първоначално M. Schweda, S. Schultes-Schnitzlein, J. Eggers и M. Knebelsberger, впоследствие M. Schweda, J. Eggers, M. Knebelsberger и F. Loose, адвокати,

жалбоподател,

подпомагано от

**Федерална република Германия**, за която се явяват T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,

встъпила страна,

срещу

**Европейска комисия**, за която се явяват първоначално T. Maxian Rusche, M. Adam и R. Lyal, впоследствие T. Maxian Rusche, R. Lyal и M. Noll-Ehlers, в качеството на представители,

ответник,

с предмет искане за отмяна на Решение 2011/527/ЕС на Комисията от 26 януари 2011 година 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, стр. 26),

ОБЩИЯТ СЪД (девети състав),

състоящ се от: G. Berardis, председател, O. Czúcz и A. Popescu (докладчик), съдии,

секретар: K. Andová, администратор,

* Език на производството: немски.

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 9 юли 2015 г.,

постанови настоящото

## Решение

### Национална правна уредба

*Правилото за пренасяне на загубите*

1 В Германия съгласно член 10d, параграф 2 от Einkommensteuergesetz (Закон за подоходното облагане) загубите, натрупани през една данъчна година, могат да бъдат пренасяни за следващи данъчни години, което означава, че съответните загуби могат да се приспадат от облагаемите доходи за следващите години (по-нататък „правилото за пренасяне на загубите“).

2 Съгласно член 8, параграф 1 от Körperschaftsteuergesetz (Закон за корпоративния данък, наричан по-нататък „KStG“) правилото за пренасяне на загубите се прилага и по отношение на задълженията за корпоративен данък предприятия.

*Правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите*

3 Възможността за пренасяне на загубите е водела до придобиването единствено за целите на данъчни икономии на „кухи дружества“, т.е. на предприятия, прекратили търговската си дейност от известно време, но които все още имат правото на пренасяне на загуби (така наречените операции „Mantelkauf“).

4 През 1997 г. с цел да се предотврати придобиването на „кухи дружества“ германският законодател въвежда член 8, параграф 4 в KStG (по-нататък „старото правило за погасяване на правото на пренасяне на загубите“). Тази разпоредба ограничава възможността за пренасяне на загуби само до корпоративни образувания, които са юридически и икономически идентични с предприятията, натрупали загубите. Съгласно тази разпоредба дружествата не се приемат за идентични, ако са прехвърлени повече от половината от дяловете от предприятието и ако след това корпоративното образувание продължи своята стопанска дейност или я започне отново с преимуществено нови активи.

5 Старото правило за погасяване на правото на пренасяне на загубите е предвиждало обаче едно изключение, посочено в член 8, параграф 4, трето изречение от KStG, съгласно което се е приемало, че е налице икономическа идентичност, в резултат на която правото на пренасяне на загубите не се погасява, в случай на „преструктуриране“ на дружеството, предмет на придобиването. Такъв е бил случаят в две хипотези: от една страна, когато инвестираните нови активи са били предназначени единствено за оздравяване на натрупалото загуби предприятие и когато корпоративното образувание продължава дейността на предприятието в продължение на пет години в мащаби, сравними с мащабите, определящи общата картина на неговото икономическо положение; от друга страна, когато вместо да инвестира в нови активи корпоративното образувание приобретател покрие натрупаните от предприятието загуби.

6 През 2008 г. Unternehmensteuerreformgesetz (Закон за реформата в данъчното облагане на предприятията) отменя старото правило за погасяване на правото на пренасяне на загубите и въвежда нов член 8c, параграф 1 в KStG (по-нататък наричан „правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите“). Тази разпоредба ограничава възможността за пренасяне на

загубите при придобиване на 25 % или повече от дяловете на дружества (по-нататък „вредоносно придобиване на дялови участия“). По-точно новата разпоредба предвижда, първо, че в случай на прехвърляне на 25 % до 50 % от дяловия капитал, от правата на членство, от правата на собственост или от правата на глас, притежавани в едно дружество през петте години, следващи прехвърлянето, правото на пренасяне на неизползваните загуби се погасява съразмерно на извършената промяна, изразена в проценти, и второ, че неизползваните загуби вече не могат да бъдат приспадани, ако на приобретателя бъде прехвърлен повече от 50 % от дяловия капитал, от правата на членство, от правата на собственост или от правата на глас, притежавани в дадено дружество.

7 Новото правило за погасяване на правото на пренасяне на загубите първоначално не е предвиждало никакво изключение. Същевременно обаче данъчните органи са можели в случай на вредоносно придобиване на дялови участия за целите на преструктурирането на предприятия в затруднено положение да разрешат освобождаване от данъчно облагане по справедливост, в изпълнение на Наредбата за преструктуриране, издадена от германското Министерство на финансите на 27 март 2003 г. (наричана по-нататък „Наредбата за преструктуриране“).

*Клаузата за преструктуриране*

8 През септември 2007 г. германското правителство представя в Бундестага (долната камара на германския парламент) проект на закон, наречен „Законът MoRaKG“ за актуализиране на общите условия, уреждащи капиталовите инвестиции, който предвижда дерогация от правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите.

9 След нотифицирането на проекта на разглеждания закон на основание член 108, параграф 3 ДФЕС Европейската комисия с Решение 2010/13/ЕО от 30 септември 2009 година относно схема за помощ № C2/09 (ex N 221/08 и N 413/08), която Германия възнамерява да приведе в действие за подобряване на рамковите условия за капиталови инвестиции (ОВ L 6, 2010 г., стр. 32), не разрешава предвижданата дерогация, окачествявайки я като несъвместима с вътрешния пазар държавна помощ.

10 През юни 2009 г. Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (Закон за здравното осигуряване относно данъчните облекчения в полза на гражданите) въвежда член 8c, параграф 1a в KStG (по-нататък „клаузата за преструктуриране“ или „спорната мярка“), съгласно който пренасяне на загубите продължава да бъде възможно, когато придобиването на дадено предприятие в затруднено положение е извършено с цел преструктуриране. По силата на тази клауза корпоративните образувания могат да извършат пренасяне на загубите и в случай на вредоносно придобиване на дялови участия при следните условия:

а) придобиването е с цел преструктуриране на корпоративното образувание;

б) предприятието е изпаднало или съществува вероятност да изпадне в несъстоятелност или свръхзадлъжнялост към момента на придобиването;

в) основните стопански структури на предприятието са запазени, което предполага:

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

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

— вливането на значителни стопански активи или погасяване на правото на пренасянето на задължения, които все още имат икономическа стойност в рамките на дванадесет месеца; стопанските активи са значителни, ако представляват най-малко 25 % от активите от предходната финансова година; всички трансфери обратно към придобиващото предприятие през първите три години се приспадат;

г) през първите пет години след придобиването предприятието не променя сектора или дейността си;

д) към момента на придобиването предприятието не е преустановило дейност.

11 Клаузата за преструктуриране влиза в сила на 10 юли 2009 г. и се прилага с обратна сила от 1 януари 2008 г., т.е. от датата, на която влиза в сила правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите.

*Клаузите за скритите резерви и за групите предприятия*

12 През декември 2009 г. Wachstumsbeschleunigungsgesetz (Закон за ускоряване на икономическия растеж) въвежда, с действие от 1 януари 2010 г., две нови изключения от правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, а именно, от една страна, член 8c, параграф 1, пето изречение от KStG (по-нататък „клаузата за групите от предприятия“), и от друга страна, член 8c, параграф 1, шесто изречение от KStG (по-нататък „клаузата за скритите резерви“).

13 Клаузата за групите предприятия предвижда, че пренасянето на загубите се запазва при всяко преструктуриране, реализирано единствено в рамките на група от предприятия, начело на която е лице или дружество, притежаващо 100 % от акциите.

14 Клаузата за скритите резерви предвижда, че възможността за пренасяне на загуби се запазва, ако при вредоносното придобиване на дялови участия тези загуби съответстват на скрити резерви от оборотния капитал на дружеството, като под „скрити резерви“ се разбира сумата, съставена от разликата между, от една страна, собствения капитал, така както той произтича в неговата цялост от данъчната оценка на печалбите, и от друга страна, стойността на акциите на дружеството, съответстващи на този собствен капитал.

**Фактите в основата на спора**

15 Жалбоподателят GFKL Financial Services AG е дружество за финансови услуги, което през 2009 г. е в риск от изпадане в неплатежоспособност и изисква преструктуриране.

16 На 14 декември 2009 г. един инвеститор изкупува почти 80 % от акциите на жалбоподателя и на 4 декември 2010 г. новият мажоритарен акционер инвестира над 50 милиона евро чрез увеличение на капитала, което позволява да се предотврати изпадането в неплатежоспособност.

17 Към датата на прехвърляне на акциите жалбоподателят отговаря на условията, които му позволяват да се ползва от клаузата за преструктуриране, както е видно от задължителните указания на Finanzamt Essen-NordOst (данъчната администрация на Essen-NordOst) от 3 септември 2009 г. (наричани по-нататък „задължителните указания“).

18 След решението на Комисията да започне официалната процедура по разследване (вж. точка 21 по-долу) германското министерство на финансите с писмо от 30 април 2010 г. нарежда на данъчната администрация да не прилага занапред клаузата за преструктуриране.

19 Вследствие на това данъчната администрация отменя задължителните указания и изпраща на жалбоподателя данъчнооблагателен акт относно корпоративния данък за данъчната 2009 година без прилагане на клаузата за преструктуриране.

20 На 22 юли 2011 г. Федерална република Германия представя на Комисията, в съответствие с предписанията на обжалваното решение (вж. точка 31 по-долу), списъка на предприятията, които са се ползвали от спорната мярка. В него наименованието на жалбоподателя фигурира сред предприятията, по отношение на които са били отменени задължителните указания относно прилагането на клаузата за преструктуриране.

**Административното производство**

21 С писма от 5 август и от 30 септември 2009 г. Комисията иска от Федерална република Германия информация относно член 8c от KStG. Германските власти отговарят на това искане с писма от 20 август и от 5 ноември 2009 г. С решение от 24 февруари 2010 г. (ОВ C 90, стр. 8, по-нататък „решението за откриване на процедурата“) Комисията открива официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2, ДФЕС, относно държавна помощ C 7/10 (ex NN 5/10).

22 С публикуването на решението за откриване на процедурата в *Официален вестник на Европейския съюз* от 8 април 2010 г. от заинтересованите страни се иска да изложат становище. Германските власти представят своя отговор с писмо от 9 април 2010 г.

23 На 9 април 2010 г. и на 3 юни 2010 г. се провеждат две срещи между службите на Комисията и представителите на Федерална република Германия. На 2 юли 2010 г. последната изпраща допълнителна информация. Комисията не получава коментари от трети заинтересовани страни.

**Обжалваното решение**

24 На 26 януари 2011 г. Комисията приема Решение 2011/527/ЕС 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 („KStG, Sanierungsklausel“) (ОВ L 235, стр. 26, наричано по-нататък „обжалваното решение“).

25 На първо място, Комисията квалифицира клаузата за преструктуриране като държавна помощ.

26 Първо, Комисията изтъква, че възможността, която германското правителство предоставя на някои предприятия да намалят своята данъчна тежест с пренасяне на загубите, води до загуба на публични приходи и следователно е предоставена с ресурси на държавата. Тя допълва, че помощта е предоставена въз основа на закон и следователно отговорност за нея носи държавата.

27 Второ, Комисията преценява, че клаузата за преструктуриране въвежда изключение от общото правило, съгласно което правото на пренасяне на неизползваните загуби се е погасявало за дружествата, в акционерната структура на които са правени промени. Вследствие на това посочената клауза можела да предостави селективно предимство на предприятията, които отговарят на предвидените в нея условия, предимство, което не било оправдавано от естеството или от общата структура на системата. Всъщност според Комисията клаузата за преструктуриране имала за цел преодоляване на проблемите, породени от икономическата и финансовата криза, което съставлявало цел, външна за данъчната система.

28 Трето, Комисията установява, че клаузата за преструктуриране се прилага за всички отрасли на германската икономика и че почти всички те са представени на пазарите, на които съществува конкуренция и на които се осъществява търговия между държавите членки. Поради това мярката била в състояние да засегне търговията между държавите членки и да наруши или да заплаши да наруши конкуренцията. Нещо повече, тъй като всички предприятия потенциални бенефициери са предприятия в затруднение по смисъла на Насоките на Общността за държавните помощи за оздравяване и преструктуриране на предприятия в затруднение (ОВ C 244, 2004 г., стр. 2; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 4, стр. 187), никое от тях не било сред визираните от Регламент (ЕО) № 1998/2006 на Комисията от 15 декември 2006 година за прилагане на членове 87 и 88 [ЕО] към минималната помощ (ОВ L 379, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 5, стр. 96).

29 На второ място, Комисията разглежда дали мярката може да се приеме за съвместима с вътрешния пазар и прави извода, че помощите в полза на някои бенефициери могат да бъдат разрешени под формата на ограничена помощ в размер, съвместим с вътрешния пазар, доколкото те отговарят на всички условия на германска схема за помощ, която тя е одобрила по смисъла на Временната общностна рамка за мерките за държавна помощ за подпомагане на достъпа до финансиране при настоящата финансова и икономическа криза (ОВ C 83, 2009 г., стр. 1). Комисията обаче изключва съвместимост с вътрешния пазар на клаузата за преструктуриране въз основа на Насоките за държавните помощи за оздравяване и преструктуриране на предприятия в затруднение, на Насоките за национална регионална помощ за 2007—2013 г. (ОВ C 54, 2006 г., стр. 13; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 4, стр. 231) и на Насоките на Общността относно държавната помощ за защита на околната среда (ОВ C 82, 2008 г., стр. 1), както и от гледна точка на член 107, параграф 3 ДФЕС.

30 На трето място, Комисията разпорежда на Федерална република Германия да вземе всички необходими мерки за възстановяване от бенефициерите на незаконно предоставената помощ. Освен това Федерална република Германия следвало да изготви списък на предприятията, които са ползвали помощта от 1 януари 2008 г. Комисията също така уточнява, че крайният годишен срок за плащане на корпоративния данък е релевантната дата, на която съответната помощ е предоставена на получателите, и че размерът на подлежащата на връщане помощ следва да се изчисли въз основа на данъчните декларации на съответните предприятия. Размерът на помощта според Комисията съответства на разликата между данъка, който следвало да се плати, ако не е била приложена клаузата за преструктуриране, и реално платения данък в резултат на нейното прилагане.

31 Текстът на разпоредителната част на обжалваното решение има следната редакция:

*„Член първи*

Държавната помощ, предоставена по силата на член 8c, параграф 1a [от KStG], неправомерно приведена в действие от Германия в нарушение на член 108, параграф 3 [ДФЕС], е несъвместима с вътрешния пазар.

*Член 2*

Индивидуална помощ, предоставена по схемата, посочена в член 1, е съвместима с вътрешния пазар съгласно член 107, параграф 3, буква б), както се тълкува във Временната рамка, при условие че размерът на помощта не надвишава 500 000 EUR, бенефициерът не е бил предприятие в затруднение към 1 юли 2008 г. и че всички други условия, определени в раздел 4.2.2 от Временната рамка, са спазени.

*Член 3*

Индивидуална помощ, предоставена по схемата, посочена в член 1, която към момента на нейното предоставяне отговаря на условията, определени във всяка схема, одобрена от Комисията на правно основание, различно от [състоящото се от: Регламент (ЕО) № 800/2008 на Комисията от 6 август 2008 година относно деклариране на някои категории помощи за съвместими с общия пазар в приложение на членове 87 [ЕО] и 88 [ЕО] (Общ регламент за групово освобождаване) (ОВ L 214, стр. 3)], Насоките за регионалните помощи или [Рамката на Общността за държавна помощ за научни] изследвания, развитие и иновации [(ОВ C 323, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 5, стр. 9)] и която не изключва предприятия в затруднение като потенциални бенефициери, е съвместима с вътрешния пазар до максималния интензитет на помощта, приложим за този вид помощ.

*Член 4*

1. Германия отменя схемата, посочена в член 1.

2. Германия възстановява от бенефициерите несъвместимата помощ, предоставена по схемата, посочена в член 1.

[…]

*Член 6*

1. Два месеца след получаване на уведомлението за настоящото решение Франция предава на Комисията следните сведения:

а) списък на бенефициерите на помощта по схемата, посочена в член 1, и общият размер на помощта, получена от всеки един от тях по схемата;

[…]“.

**Производство и искания на страните**

32 На 2 декември 2011 г. жалбоподателят подава настоящата жалба в секретариата на Общия съд.

33 С отделна молба, подадена в секретариата на Общия съд на 16 март 2012 г. на основание член 114, параграф 1 от Процедурния правилник на Общия съд от 2 май 1991 година, Комисията прави възражение за недопустимост. Жалбоподателят представя своето становище по възражението на 2 май 2012 г.

34 С подадена до секретариата на Общия съд молба от 29 февруари 2012 г. Федерална република Германия е поискала да встъпи в настоящото производство в подкрепа на исканията на жалбоподателя. С определение от 2 май 2012 г. председателят на осми състав на Общия съд допуска встъпването. Федерална република Германия представя писменото си становище при встъпване, ограничено до въпроса за допустимостта, а другите страни представят своите становища по него в определените срокове.

35 Поради промяна в съставите на Общия съд съдията докладчик е включен в девети състав, на който впоследствие е разпределено настоящото дело.

36 С определение (девети състав) от 17 юли 2014 г., прието на основание член 114, параграф 4 от Процедурния правилник от 2 май 1991 г., Общият съд постановява, че ще се произнесе по възражението за недопустимост с решението по същество.

37 На 2 септември 2014 г. Комисията представя писмената си защита. Писмената реплика и писмената дуплика са представени съответно от жалбоподателя на 27 октомври 2014 г., а от Комисията — на 16 януари 2015 г.

38 На 27 октомври 2014 г. Федерална република Германия представя писменото си становище при встъпване, а другите страни представят своите становища по него в определените срокове.

39 В рамките на процесуално-организационните действия, предвидени в член 64 от Процедурния правилник на Общия съд от 2 май 1991 г., Общият съд (девети състав) на 19 май 2015 г. поставя писмени въпроси на страните, които отговарят в определения срок.

40 Устните състезания и отговорите на страните на поставените от Общия съд въпроси са изслушани в съдебното заседание, проведено на 9 юли 2015 г.

41 Жалбоподателят, подкрепян от Федерална република Германия, моли Общия съд:

— да отхвърли възражението за недопустимост, повдигнато от Комисията,

— да отмени обжалваното решение,

— да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

42 Комисията моли Общия съд:

— да отхвърли жалбата като недопустима или, при условията на евентуалност, като неоснователна,

— да осъди жалбоподателя да заплати съдебните разноски.

## От правна страна

*По допустимостта на жалбата*

43 В подкрепа на възражението си за недопустимост Комисията изтъква, че настоящата жалба е недопустима, което обосновава с мотива, че жалбоподателят не е доказал нито че условията по член 263, четвърта алинея ДФЕС са изпълнени, нито че той има правен интерес.

Относно процесуалната легитимация за подаване на жалба по смисъла на член 263, четвърта алинея ДФЕС

44 На първо място, Комисията оспорва процесуалната легитимация на жалбоподателя, доколкото той не бил лично засегнат от обжалваното решение.

45 Комисията изтъква, че жалбоподателят не е реален бенефициер на индивидуални помощи, предоставени по силата на клаузата за преструктуриране, чието възстановяване тя е разпоредила. Всъщност данъчното задължение можело да бъде установено по правнообвързващ начин единствено с данъчнооблагателен акт по реда на член 155, параграф 1 от германския данъчен кодекс.

46 В случая единствено извършването на промяна в акционерната структура, а именно на сделката, довела до прилагането на клаузата за преструктуриране, не предполагало правнообвързващо предоставяне на помощта, като се има предвид, че към момента на придобиването на дяловото участие все още не било установено дали и кога жалбоподателят отново би регистрирал печалба, за да може пренасянето на загубите да доведе реално до намаляване на данъка. Жалбоподателят не можел също така да основава твърдението си, че е лично засегнат, на задължителните указания. Последните сами по себе си не давали право на данъчно предимство и загубили своето задължително действие преди изготвянето на данъчнооблагателен акт, съобразен с клаузата за преструктуриране.

47 При тези обстоятелства обжалваното решение не би разпореждало възстановяването на вече предоставена на жалбоподателя помощ, а щяло да остави на националната администрация задачата да изведе чрез данъчнооблагателни актове последиците от несъвместимостта на схемата за помощи с вътрешния пазар.

48 На второ място, Комисията подчертава, че жалбата освен това не е допустима на основание третата хипотеза в член 263, четвърта алинея ДФЕС, тъй като обжалваното решение предвижда мерки за изпълнение, а именно издаването на данъчнооблагателен акт.

49 Жалбоподателят, подкрепян от Федерална република Германия, изтъква, че жалбата е допустима.

50 Съгласно член 263, четвърта алинея ДФЕС, „[в]сяко физическо или юридическо лице може да заведе иск […] срещу решенията, които са адресирани до него или които го засягат пряко и лично, както и срещу подзаконови актове, които го засягат пряко и които не включват мерки за изпълнение“.

51 Следва да се припомни в самото начало, че жалбоподателят не е адресат на обжалваното решение, единствен адресат на което е Федерална република Германия.

52 Следва също така да се изтъкне, че доколкото член 4 от обжалваното решение задължава Федерална република Германия да отмени и да си възстанови помощта, визирана в член 1 от посоченото решение, от нейните бенефициери, жалбоподателят трябва да се разглежда като пряко засегнат от това решение. Действително в настоящия случай са изпълнени двата критерия за пряко засягане, изведени в съдебната практика, а именно, на първо място, обстоятелството, че разглежданият акт трябва да има преки последици върху правното положение на жалбоподателя, и на второ място, обстоятелството, че посоченият акт не трябва да оставя на адресатите си, на които е възложено прилагането му, никаква възможност за преценка (вж. в този смисъл решение от 17 септември 2009 г., Комисия/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, Сб., EU:C:2009:556, т. 48 и цитираната съдебна практика). Впрочем Комисията не прави никакво възражение в това отношение.

53 След като е установено, че жалбоподателят е пряко засегнат, следва да се провери дали жалбоподателят е и лично засегнат от обжалваното решение, без да е необходимо в случай на утвърдителен отговор да се проверява дали обжалваното решение съставлява подзаконов акт, който не включва мерки за изпълнение.

54 Съгласно постоянната съдебна практика субектите, които не са адресати на дадено решение, биха могли да твърдят, че са лично засегнати само ако решението се отнася до тях поради някои присъщи за тях качества или поради фактическо положение, което ги разграничава от всички останали лица и така ги индивидуализира по същия начин както адресата на решението (решения от 15 юли 1963 г., Plaumann/Комисия, 25/62, Rec, EU:C:1963:17, стр. 223; от 9 юни

2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия, C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, Сб., EU:C:2011:368, т. 52 и от 19 декември 2013 г., Telefónica/Комисия, C-274/12 P, Сб., EU:C:2013:852, т. 46).

55 Затова по принцип е допустимо предприятието да подава жалба за отмяна на решение на Комисията, с което се забранява схема за предоставяне на помощи в даден сектор, само ако то е засегнато от решението поради принадлежността си към съответния сектор и поради качеството си на потенциален бенефициер по посочената схема. Всъщност по отношение на това предприятие такова решение съставлява мярка с общо приложение, която се прилага в обективно определени случаи и съдържа правни последици спрямо категория лица, предвидени общо и абстрактно (вж. решения от 29 април 2004 г., Италия/Комисия, C-298/00 P, Rec, EU:C:2004:240, т. 37 и цитираната съдебна практика и от 11 юни 2009 г., Acegas/Комисия, T-309/02, Сб., EU:T:2009:192, т. 47 и цитираната съдебна практика). В това отношение възможността да се определи с по-голяма или по-малка точност колко или дори кои са правните субекти, по отношение на които се прилага дадена мярка, не предполага по никакъв начин, че същите трябва да бъдат разглеждани като лично засегнати от тази мярка, когато е безспорно, че прилагането се осъществява по силата на обективно правно или фактическо положение, определено във въпросния акт (решение Telefónica/Комисия, т. 54 по-горе, EU:C:2013:852, т. 47).

56 Когато обаче дадено решение засяга група лица, които са определени или е могло да бъдат определени към момента на приемане на този акт по присъщи за членовете на тази група критерии, тези лица могат да бъдат лично засегнати от посочения акт в качеството си на част от ограничен кръг икономически оператори (решения от 17 януари 1985 г., Piraiki-Patraiki и др./Комисия, 11/82, Rec, EU:C:1985:18, т. 31; от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия, C-182/03 и C-217/03, Rec, EU:C:2006:416, т. 60 и Комисия/Koninklijke FrieslandCampina, т. 52 по-горе, EU:C:2009:556, т. 54—57).

57 Именно в светлината на тази съдебна практика следва да се провери дали от гледна точка на неговото фактическо и правно положение жалбоподателят трябва да се приеме за лично засегнат от обжалваното решение.

58 В самото начало, противно на доводите на жалбоподателя, следва да се изключи възможността качеството на „заинтересовано“ лице по смисъла на член 108, параграф 2 ДФЕС да доведе до това жалбоподателят да се ползва със специален статут, който е от естество да обоснове личното му засягане, още повече че той не се е възползвал от произтичащите от него процесуални права, по-конкретно от правото си да представи мнение в официалната процедура по разследване (вж. в този смисъл решение от 13 декември 2005 г., Комисия/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, Rec, EU:C:2005:761, т. 37).

59 Що се отнася до личното засягане по смисъла на решение Plaumann/Комисия, точка 54 по-горе (EU:C:1963:17), следва да се посочи, че фактическото и правното положение, в което се намира жалбоподателят, се характеризира със следните елементи.

60 Първо, към момента на приключване на данъчната 2009 година и следователно преди откриването на процедурата от Комисията, по силата на германската правна уредба жалбоподателят е разполагал с правото да пренася своите загуби, поради това че предвидените в клаузата за преструктуриране условия са били налице. Освен това жалбоподателят е записал в своето счетоводство съществуващите към 31 декември 2009 г. пренесени загуби като отсрочени данъчни активи.

61 Второ, през 2009 г. жалбоподателят е реализирал облагаеми печалби, от които той е приспаднал пренесените по силата на клаузата за преструктуриране загуби.

62 Тези обстоятелства са удостоверени от германската данъчна администрация в задължителните указания, които отчитат пренесените по силата на клаузата за преструктуриране загуби (вж. точка 17 по-горе). Освен това обстоятелството, че е получил задължителните указания, впоследствие е довело до включването на името на жалбоподателя в списъка, представен от германските власти на Комисията по силата на член 6, параграф 1, буква б) от обжалваното решение.

63 Затова, прилагайки германската правна уредба, е било ясно, че при приключването на данъчната 2009 година жалбоподателят е реализирал данъчни икономии, които е бил в състояние да определи с точност. Всъщност, след като германските власти не са разполагали с никаква оперативна самостоятелност по отношение на прилагането на спорната мярка, реализирането на посочената данъчна икономия чрез плащането на по-нисък данък е било само въпрос на време съгласно реда и условията за прилагане на данъчната уредба. Следователно жалбоподателят е разполагал с придобито право, удостоверено от германските власти преди приемането на решението за откриване на процедурата, а след това и на обжалваното решение, да приложи тази данъчна икономия, която, в случай че тези решения не биха били приети, би се конкретизирала в издаването на данъчнооблагателен акт, разрешаващ пренасянето на загубите, и последващото вписване на пренасянето в неговия баланс. Поради това обстоятелство е било възможно тя да бъде лесно установена от германските данъчни органи и от Комисията.

64 Вследствие на това жалбоподателят не може да бъде разглеждан единствено като предприятие, засегнато от обжалваното решение поради принадлежността си към съответния сектор и поради качеството си на потенциален бенефициер, а напротив, той трябва да бъде разглеждан като принадлежащ към затворен кръг от икономически оператори, които са били определени или поне е могло лесно да бъдат определени към момента на приемане на обжалваното решение, по смисъла на решение Plaumann/Комисия, точка 54 по-горе (EU:C:1963:17) (вж. също така по аналогия решения Белгия и Forum 187/Комисия, т. 56 по-горе, EU:C:2006:416, т. 63; Комисия/Koninklijke FrieslandCampina, т. 52 по-горе, EU:C:2009:556, т. 57; Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия, т. 54 по-горе, EU:C:2011:368, т. 56; от 27 февруари 2014 г., Stichting Woonpunt и др./Комисия, C-132/12 P, Сб., EU:C:2014:100, т. 59—61 и Stichting Woonlinie и др./Комисия, C-133/12 P, Сб., EU:C:2014:105, т. 46—48)

65 Този извод не се поставя под съмнение от обстоятелството, че след решението за откриване на процедурата, а впоследствие и на обжалваното решение, германските власти приемат мерки, целящи да не бъде прилагана клаузата за преструктуриране, сред които е отмяната на задължителните указания и приемането на данъчнооблагателен акт относно корпоративния данък за финансовата 2009 година, който вече не отчита загубите, пренесени на основание клаузата за преструктуриране (вж. точка 19 по-горе).

66 Всъщност германските власти именно с цел да се съобразят с решението за откриване на процедурата и с обжалваното решение решават да спрат прилагането на клаузата за преструктуриране, като същевременно обаче не я отменят, и да издават данъчнооблагателен акт без прилагането на тази клауза. Вследствие на това, в рамките на проверката на допустимостта на жалбата срещу обжалваното решение, в което Комисията прави извода, че спорната мярка съставлява държавна помощ и установява нейната несъвместимост с вътрешния пазар, Комисията не може да изведе предимство от обстоятелството, че германските власти веднага са взели всички необходими мерки с цел да се уверят, че са се съобразили с това решение, в очакване на изхода от евентуална жалба срещу последното.

67 Същият този извод не може да се постави под съмнение и от съдебната практика, на която се позовава Комисията в писменото си становище и в съдебното заседание, по-конкретно на решения Telefónica/Комисия, точка 54 по-горе (EU:C:2013:852) от 11 юни 2009 г., AMGA/Комисия (T-300/02, Rec, EU:T:2009:190), Acegas/Комисия, точка 55 по-горе (EU:T:2009:192), и от 8 март 2012 г., Iberdrola/Комисия (T-221/10, Сб., EU:T:2012:112).

68 Фактическите обстоятелства по тези дела всъщност не са сравними с разглежданите по настоящото дело, в което се установява, че поради спецификата на германското данъчно законодателство жалбоподателят се е ползвал с придобито право на данъчна икономия, удостоверено от германските данъчни власти (вж. точка 63 по-горе), като това обстоятелство го е отличавало от останалите оператори, които са засегнати само като потенциални бенефициери по спорната мярка (вж. в този смисъл решение Комисия/Koninklijke FrieslandCampina, т. 52 по-горе, EU:C:2009:556, т. 55).

69 Изводът в точка 64 по-горе не се поставя под съмнение и от довода на Комисията, съгласно който само предимство, предоставено с ресурси на държавата, би могло да подкрепи обстоятелството, че жалбоподателят е лично засегнат, и съгласно който за държавата би съществувала финансова тежест единствено в момента, в който намаляването на данъка би било констатирано от данъчнооблагателния акт.

70 Всъщност следва да се припомни, че елементите, на които съдебната практика основава личното засягане по смисъла на член 263, четвърта алинея ДФЕС (вж. точки 54—56 по-горе), не съвпадат непременно със състава на държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (вж. по аналогия решение Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия, т. 54 по-горе, EU:C:2011:368, т. 56, 63 и 64). По смисъла на решение Plaumann/Комисия, точка 54 по-горе (EU:C:1963:17, стр. 223), субект, който не е адресат на дадено решение, е засегнат лично от решението, ако то се отнася до него поради някои присъщи за него качества или поради фактическо положение, което го разграничава от всички останали лица, и ако вследствие на това той се явява част от тесен кръг икономически оператори.

71 В конкретния случай обаче следва да се припомни, че съгласно националната правна уредба преди приемането на решението за откриване на процедурата, а след това и на обжалваното решение, жалбоподателят е разполагал с придобито право, удостоверено от германските данъчни власти, да реализира данъчна икономия за данъчната 2009 година. Освен това самата Комисия изтъква в съображение 50 от обжалваното решение, че единствената възможност, която германското правителство предоставя на някои предприятия да намалят своята данъчна тежест с пренасяне на загубите, води до загуба на публични приходи и съставлява държавна помощ.

72 С оглед на гореизложеното следва да се направи изводът, че при обстоятелствата по делото жалбоподателят е пряко и лично засегнат от обжалваното решение.

73 Следователно жалбоподателят е процесуално легитимиран по смисъла на член 263, четвърта алинея ДФЕС.

Относно правния интерес

74 Комисията изтъква, че жалбоподателят не е бенефициер на помощ и следователно той не може да извлече никакво предимство от евентуална отмяна на обжалваното решение от Общия съд. Вследствие на приемането на обжалваното решение Федерална република Германия нямала задължение за възстановяване на помощта от жалбоподателя и независимо от евентуалната отмяна на обжалваното решение германските власти можели да приемат решение във всеки момент да отменят спорната мярка в нейната цялост.

75 Жалбоподателят, подкрепян от Федерална република Германия, оспорва тези доводи.

76 Видно от установената съдебна практика, жалба за отмяна, подадена от физическо или юридическо лице, е допустима само ако жалбоподателят има правен интерес от отмяната на обжалвания акт. Такъв интерес съществува, когато отмяната на този акт сама по себе си може да породи правни последици и когато жалбата може по този начин чрез резултата си да донесе полза на страната, която я е подала (вж. в този смисъл решения Комисия/Koninklijke FrieslandCampina, т. 52 по-горе, EU:C:2009:556, т. 63; Stichting Woonpunt и др./Комисия, т. 64 по-горе, EU:C:2014:100, т. 50—54 и Stichting Woonlinie и др./Комисия, т. 64 по-горе, EU:C:2014:105, т. 54).

77 Условията за допустимост на жалбата се преценяват, извън случаите, в които се поставя различният въпрос за загуба на правния интерес, към момента на подаване на жалбата (вж. решение от 21 март 2002 г., Shaw и Falla/Комисия, T-131/99, Rec, EU:T:2002:83, т. 29 и цитираната съдебна практика).

78 В конкретния случай жалбоподателят е отговарял на условията да се ползва от прилагането на клаузата за преструктуриране и е получил предимство, произтичащо от тази клауза, както това е видно от точки 59—61 по-горе.

79 Макар и прилагането на клаузата за преструктуриране да е било спряно в резултат на приемането на обжалваното решение, по силата на член 34, параграф 6 от KStG, в случай на неговата отмяна клаузата за преструктуриране би била отново приложима, с обратно действие, по отношение на всички предприятия, данъчнооблагателният акт на които все още не е придобил окончателно сила, сред които е и жалбоподателят, така че отмяната на обжалваното решение би била от полза за него, защото той е щял да има правото да иска прилагането на клаузата за преструктуриране, най-малкото по отношение на данъчното облагане на приходите за 2009 година.

80 Вследствие на това жалбоподателят има правен интерес от обжалваното решение.

81 Следователно жалбата е допустима.

*По съществото на спора*

82 В подкрепа на своята жалба жалбоподателят изтъква четири основания, изведени, първото, от липсата на селективен характер на спорната мярка, второто — от липсата на използване на ресурси на държавата, третото — от липса на мотиви, и четвъртото — от нарушение на принципа на защита на оправданите правни очаквания.

83 Общият съд преценява, че е уместно да разгледа на първо място третото основание, изведено от липса на мотиви, и след това останалите основания по реда, в който те са изложени.

По третото основание, изведено от липса на мотиви

84 Със своето трето основание жалбоподателят изтъква по същество, че Комисията не е изложила достатъчно мотиви от правна гледна точка в своята преценка, според която правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите съставлява референтната система, а клаузата за преструктуриране — изключението от посочената система. По-конкретно, в съображение 67 от обжалваното решение Комисията само препращала към мотивите, вече изложени в решението относно Закона MoRaKG.

85 Освен това Комисията неоснователно приемала, че прихващането на загубите е ограничено до максимален размер от 1 милион евро общо и също така не взела предвид редица факти. Това включва по-специално следните обстоятелства: старата клауза за погасяване на правото на пренасяне се прилагала успоредно с правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите до края на 2012 г.; неизползваните загуби били отписвани само при придобиване от лице или от група свързани помежду им лица през петгодишен период; клаузата за преструктуриране се прилагала също така и по отношение на пренасянето на лихвите и предвиждала три вида различни положения; въвеждането с обратно действие на клаузата за преструктуриране било предназначено само за корекция на грешката, допусната от законодателя, когато той неоснователно преценил, че Наредбата за преструктуриране може да компенсира по подходящ начин погасяването на правото на пренасяне на загубите.

86 Следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика обхватът на задължението за мотивиране зависи от естеството на разглеждания акт и от контекста, в който е приет. Мотивите трябва да излагат по ясен и недвусмислен начин съображенията на институцията, издала акта, така че да дадат възможност, от една страна, на съда на Европейския съюз да упражни контрол за законосъобразност, и от друга страна, на заинтересованите лица да се запознаят с основанията за взетата мярка, за да могат да защитят правата си и да проверят дали решението е обосновано. Не се изисква мотивите да уточняват всички относими фактически и правни обстоятелства, доколкото въпросът дали мотивите на определен акт отговарят на изискванията на член 296, втора алинея ДФЕС, следва да се преценява с оглед не само на неговия текст, но и на неговия контекст, както и на съвкупността от правните норми, уреждащи съответната материя (вж. решения от 2 април 1998 г., Комисия/Sytraval и Brink's France, C-367/95 P, Rec, EU:C:1998:154, т. 63 и цитираната съдебна практика и от 6 март 2003 г., Westdeutsche Landesbank Girozentrale и Land Nordrhein-WestfalenКомисия, T-228/99 и T-233/99, Rec, EU:T:2003:57, т. 278 и 279 и цитираната съдебна практика). По-специално Комисията не е длъжна да вземе становище по всички доводи, изтъкнати пред нея от заинтересованите лица. Достатъчно е тя да изложи фактите и правните съображения, които са от съществено значение в контекста на обжалваното решение (вж. решение Westdeutsche Landesbank Girozentrale и Land Nordrhein-Westfalen/Комисия, посочено по-горе, EU:T:2003:57, т. 280 и цитираната съдебна практика).

87 Що се отнася по-конкретно до квалифицирането на дадена мярка като помощ, задължението за мотивиране изисква да се посочат съображенията, поради които Комисията приема, че разглежданата мярка попада в приложното поле на член 107, параграф 1 ДФЕС (решение от 13 юни 2000 г. EPAC/Комисия, T-204/97 и T-270/97, Rec, EU:T:2000:148, т. 36).

88 Следва също така да се припомни, че предвиденото в член 296 ДФЕС задължение за мотивиране представлява съществено процесуално изискване, което трябва да се разграничава от въпроса за правилността на мотивите, тъй като последният спада към законосъобразността по същество на спорния акт (вж. решение от 18 юни 2015 г., Ipatau/Съвет, C-535/14 P, Сб., EU:C:2015:407, т. 37 и цитираната съдебна практика).

89 В обжалваното решение Комисията припомня, най-напред, релевантния законодателен контекст. По-конкретно, в съображение 5 се споменава принципът за пренасяне на загубите, а съображения 10 и 14 възпроизвеждат съдържанието на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите и на клаузата за преструктуриране.

90 По-нататък, Комисията посвещава съображения 64—102 от обжалваното решение на преценката на селективния характер на спорната мярка. По-конкретно, в съображения 66 и 67 от обжалваното решение тя определя референтната рамка.

91 В съображение 66 от обжалваното решение Комисията разяснява, че „референтната система се явява немската система за корпоративно данъчно облагане в нейната настояща форма, и по-специално правилата относно пренасянето на загуби в бъдещи периоди за предприятия, дяловото участие на които подлежи на промяна, които са посочени в член 8c, параграф 1 [от] KStG“. По-нататък тя продължава, припомняйки съдържанието на тази разпоредба, като достига до заключението, че „в случай на промяна в собствеността на дадено предприятие общото правило, т.е. референтната система, е загубата на правото на пренасяне на загуби“.

92 В съображение 67 от обжалваното решение Комисията допълва, че в преписката, която е била предмет на решението относно Закона MoRaKG, Комисията е приела, че член 8c, параграф 1 от KStG е приложимата референтна система, като е обявила за несъвместимо с вътрешния пазар изключение от цитирания член, което позволява на предприятия, придобити от дружества за рисков капитал, да пренасят загуби въпреки промяната в собствеността. Тя уточнява, че „[м]отивите, развити в това решение, са приложими и за настоящия случай“.

93 Следва да се установи, че в горепосочените съображения от обжалваното решение Комисията ясно определя референтната рамка, която според нея е приложима при преценката на наличието на селективно предимство в съответствие с нейното задължение за мотивиране.

94 По-конкретно тя взема предвид общия принцип за пренасяне на загубите и релевантната законодателна рамка и разяснява, че според нея в случая правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите съставлява референтната законодателна рамка.

95 В този контекст се налага изводът, че позоваването на решението относно Закона MoRaKG в съображение 67 от обжалваното решение е допълнително разяснение, което не е задължително за определянето на референтната рамка.

96 Освен това твърдените грешки, допуснати от Комисията при разглеждането на релевантния режим (вж. точка 85 по-горе), са без значение за това дали мотивите биха били определени за достатъчни. Тези доводи евентуално биха могли да се отнесат към преценката за основателност на обжалваното решение и ще бъдат разгледани в рамките на това основание (вж. точка 125 по-долу).

97 Ето защо третото основание следва да се отхвърли.

По първото основание, изведено от липсата на селективен характер prima facie на спорната мярка

98 Първото основание се отнася по същество до съображенията на Комисията относно селективния характер на спорната мярка.

99 В този контекст в самото начало следва да се припомни, че член 107, параграф 1 ДФЕС забранява помощите, които „поставя[т] в по-благоприятно положение определени предприятия или производството на някои стоки“, т.е. селективните помощи.

100 Съгласно постоянната практика на Съда, за да се квалифицира национална данъчна мярка като „селективна“, най-напред трябва да се установи и да се разгледа общият или „обичайният“ данъчен режим, приложим в съответната държава членка. След това именно от гледна точка на този общ или „обичаен“ данъчен режим следва да се прецени евентуално селективният характер на предимството, предоставено от разглежданата данъчна мярка, като се докаже, че тя дерогира посочената обща система, доколкото въвежда диференциация между оператори, намиращи се в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на целта, която си поставя посочената система (вж. в този смисъл решения от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др.,

C-78/08—C-80/08, Сб., EU:C:2011:550, т. 50 и 54 и от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство, C-106/09 P и C-107/09 P, Сб., EU:C:2011:732, т. 75). След тези първи два етапа на проверката дадена мярка може да бъде квалифицирана като селективна prima facie.

101 Същевременно обаче мярка, която, макар и да предоставя предимство на получателя, е обоснована от гледна точка на естеството или общата структура на системата, в която се вписва, не отговаря на това условие за селективност (вж. в този смисъл решения от 8 ноември 2001 г. Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec, EU:C:2001:598, т. 42 и Paint Graphos и др., т. 100 по-горе, EU:C:2011:550, т. 64). След този евентуален трети етап на проверката дадена мярка се квалифицира като селективна.

102 Следва да се припомни, че с цел да се установи, че разглежданата мярка се прилага селективно по отношение на някои предприятия или някои производства, задача на Комисията е да докаже, че тази мярка въвежда разграничение между предприятия, които се намират от гледна точка на преследваната от разглежданата схема цел в сравнимо фактическо и правно положение, докато държавата членка, която въвежда подобно разграничение между предприятия от гледна точка на финансовите тежести, трябва да докаже, че то е действително обосновано от естеството и от структурата на разглежданата система (вж. в този смисъл решение от 8 септември 2011 г., Комисия/Нидерландия, C-279/08 P, Rec, EU:C:2011:551, т. 62 и цитираната съдебна практика).

103 Именно в светлината на този анализ от три етапа, така както той произтича от съдебната практика, следва да се разгледа първото основание, изтъкнато от жалбоподателя.

– По първата част, изведена от грешка при определянето на референтната рамка

104 В обжалваното решение, при преценката на селективния характер на спорната мярка, Комисията взема предвид, първо, съществуването на общоприложимото правило за пренасяне на загубите, второ, правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, което дерогира от първото в случаите на вредоносно придобиване на дялови участия, и трето, клаузата за преструктуриране, която допуска дерогация от второто правило и прилагане на първото правило в някои конкретни случаи.

105 Въз основа на тези елементи в съображение 66 от обжалваното решение Комисията прави извода, че в контекста на германската данъчна система относно корпоративния данък погасяването на правото на пренасяне на загубите е референтната рамка, т.е. общото правило, приложимо във всички случаи на промяна в акционерната структура и че клаузата за преструктуриране съставлява изключение от това правило.

106 Жалбоподателят, подкрепян от Федерална република Германия, изтъква, че Комисията допуска грешка при определянето на референтната рамка за преценката на селективния характер на спорната мярка. Комисията неоснователно приемала, че погасяването на правото на пренасяне на загубите е било общото правило и че клаузата за преструктуриране е била изключение от това правило.

107 Според жалбоподателя референтната рамка се състои от правилото за пренасяне на загубите, произтичащо от конституционния принцип за облагане съобразно данъчния капацитет. Правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите съставлявало изключение от посочения принцип и не можело да бъде прието за референтна рамка, докато клаузата за преструктуриране, въвеждаща изключение от това изключение, се ограничавала до това да възстанови общото правило, а именно правилото за пренасяне на загубите, подобно на други изключения като клаузата за групите предприятия и клаузата за скритите резерви.

108 Комисията възразява предварително срещу допустимостта на първата част от първото основание, с мотива че то се гради на нови факти, които не са посочени в административното производство. Тя припомня, че в решението за откриване на процедурата и в Решение 2010/13 относно Закона MoRaKG тя е определила за референтна разпоредба правилото за погасяване на правото на пренасяне, като в хода на административното производство нито жалбоподателят, нито Федерална република Германия или трети заинтересовани лица не са оспорили определянето на тази разпоредба за референтна. Тя уточнява, че националното данъчно право съставлява от гледна точка на правото на Европейския съюз фактически елемент, с който тя не била напълно запозната към момента на приемане на обжалваното решение и който тя не била длъжна да проучва служебно.

109 Комисията оспорва по същество доводите на жалбоподателя.

110 Най-напред, следва да се отхвърли направеното от Комисията възражение за недопустимост. Всъщност от самата съдебна практика, на която се позовава Комисията в подкрепа на своя довод, е видно, че преценката за законосъобразност на дадено решение с оглед на информацията, с която Комисията разполага към момента, в който тя приема решението, е свързана с основателността, а не с допустимостта на съответното основание (вж. в този смисъл решения от 26 септември 1996 г., Франция/Комисия, C-241/94, Rec, EU:C:1996:353, т. 33; от 24 септември 2002 г., Falck и Acciaierie di Bolzano/Комисия, C-74/00 P и C-75/00 P, Rec, EU:C:2002:524, т. 168 и от 7 декември 2010 г., Frucona Košice/Комисия, T-11/07, Rec, EU:T:2010:498, т. 49).

111 Що се отнася до основателността на изтъкнатите от жалбоподателя доводи, следва да се припомни, че в обжалваното решение Комисията определя по същество правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите за общо правило, от гледна точка на което следва да се проверява дали се прави разграничение между предприятията, намиращи се в сравнимо фактическо и правно положение, докато жалбоподателят се позовава на по-общото правило за пренасяне на загубите, което се прилага към всяко данъчно облагане.

112 В това отношение следва да се припомни, от една страна, че правилото за пренасяне на загубите представлява възможност, с която се ползват всички дружества при прилагането на корпоративния данък, и от друга страна, че правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите ограничава посочената възможност в случаите на придобиване на дялово участие, равно или по-голямо от 25 % от капитала, и я премахва при придобиването на дялово участие, по-голямо от 50 % от капитала. Следователно последното правило се прилага систематично във всички хипотези на промяна на акционерната структура, равна или по-голяма от 25 % от капитала, без да се прави разлика в естеството или характеристиките на засегнатите предприятия.

113 Освен това клаузата за преструктуриране е предвидена във формата на изключение от правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите и се прилага само към ясно определени положения, които са подчинени на това последно правило.

114 Затова се налага изводът, че правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, подобно на правилото за пренасяне на загубите, е част от законодателната рамка, в която се вписва спорната мярка. С други думи, релевантната законодателна рамка в конкретния случай е съставена от общото правило за пренасяне на загубите, ограничено от правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, и именно в тази рамка следва да се провери дали спорната мярка въвежда диференциация между оператори, които се намират в сравнимо фактическо и правно положение по смисъла на цитираната съдебна практика в точка 100 по-горе, като този въпрос е изложен в рамките на втората част на първото основание.

115 От това следва да се направи изводът, че Комисията не допуска грешка, когато, след като установява съществуването на едно по-общо правило, а именно на правилото за пренасяне на загубите, същевременно определя, че референтната законодателна рамка за целите на преценката на селективния характер на спорната мярка е правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите.

116 Този извод не се поставя под съмнение от конкретните доводи, изложени от жалбоподателя.

117 Първо, доколкото жалбоподателят би искал да изтъкне липса на мотиви, изведена от това, че в подкрепа на своето становище Комисията се ограничавала да посочи решението относно Закона MoRaKG, се налага изводът, че това оплакване е отхвърлено в рамките на третото основание, изведено от липса на мотиви (вж. точки 84—97 по-горе). Всъщност обстоятелството дали германските власти са приели или не в хода на административното производство, довело до приемане на решението относно Закона MoRaKG, че спорната мярка е селективна, в случая е без значение, тъй като то няма никакво отношение към извършената в предходните точки преценка на референтната рамка, така както тя е определена от Комисията.

118 Второ, обстоятелството, че принципът за пренасяне на загубите е един от основните принципи на германското данъчно право, също така е без значение. Дори и да се предположи, че правилото за пренасяне на загубите е част от тези основни принципи и че погасяването на правото на пренасяне на загубите е изключение от това правило, последното във всички случаи е част от референтната законодателна рамка, в която се вписва спорната мярка и от гледна точка на която следва да се прецени селективният характер на последната.

119 Трето, що се отнася до довода, съгласно който, от една страна, правото на пренасяне на загубите като приложение на основни принципи не може да бъде ограничено от законодателя освен в случаите, в които са налице сериозни мотиви, и от друга страна, една промяна в акционерната структура нямало да засегне по никакъв начин данъчното облагане на дружеството, тъй като кръгът на акционерите и на дружеството са напълно отделни, такъв довод няма никакво отражение върху определянето на референтната рамка за целите на преценката на селективния характер на спорната мярка. Основното е, че съществува дерогираща разпоредба от принципа за пренасяне на загубите, която, както и този принцип, е част от референтната рамка, в която се вписва спорната мярка.

120 Четвърто, доводът, съгласно който правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите не е довело до промяна в системата и има за цел, както и предходното правило, да предотврати злоупотребата при пренасянето на загубите, също така е несъстоятелен. Всъщност целта на противодействието на злоупотребите е свързана с въпроса за това дали спорната мярка прави разграничение между оператори, които се оказват в сравнимо фактическо и правно положение, което е предмет на втората част на настоящото основание. От друга страна, обстоятелството дали Комисията е оспорила или незаконосъобразността на старата клауза за преструктуриране, няма никакво значение за преценката на новата клауза.

121 Пето, налага се изводът, че съществуването на други дерогации от правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите не е достатъчно да се докаже, че последното не е част от релевантната референтна рамка за целите на преценката на селективния характер на спорната мярка.

122 Шесто, същото се отнася за довода, изведен от съмненията на националните юрисдикции относно конституционосъобразността на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите. Това не пречи да се направи изводът, че докато не е отменено това правило, то е част от референтната система.

123 Седмо, изводът, посочен в точка 115 по-горе, също така не се поставя под съмнение от доводите, изтъкнати от жалбоподателя в писмената реплика, целящи да се докаже дерогиращият характер на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, а именно обстоятелството, че това правило се характеризира с многобройни съставни елементи, ограничаващи приложното му поле, както и с нюансирани правни последици, изискващи тълкуване, и че освен това този дерогиращ характер се потвърждава от законодателния контекст и техника.

124 Тези доводи са несъстоятелни, тъй като квалифицирането на посоченото правило като изключение от една по-висша правна норма не е пречка то да бъде част от референтната рамка, в която се вписва спорната мярка.

125 И накрая, неправилното твърдение, което се съдържа в съображение 5 от обжалваното решение, според което пренасянето на загубите е ограничено до общ размер от един милион евро, не е имало последици за преценката на селективния характер на спорната мярка. Същото се отнася до грешката, допусната от Комисията, когато тя приема, че старата клауза за погасяване на загубите е била отменена с действие от 1 януари 2008 г., докато тя се е прилагала поне до 2012 г.

126 В заключение следва да се констатира, че Комисията не е допуснала грешка при определянето на референтната рамка.

127 Следователно първата част от първото основание следва да се отхвърли.

– По втората част, изведена от грешка в преценката на правното и фактическото положение на предприятията, които се нуждаят от преструктуриране, и от квалифицирането на клаузата за преструктуриране като мярка с общ характер

128 В обжалваното решение Комисията приема, че правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите има по-широко приложно поле от това на старото правило (съображение 10), че правилото не предвижда никакво изключение (съображение 11) и че видно от изложението на обяснителния меморандум към Закона за реформата на данъчното облагане на предприятията от 2008 г. (вж. точка 6 по-горе), правилото има двойна цел: от една страна, да се опростят правилата, и от друга страна, да се противодейства целенасочено на злоупотребите (съображение 12). Тя подчертава също така, че липсата на изрично изключение, което да позволява пренасяне на загубите в случай на преструктуриране, се компенсира с възможността за данъчните власти да се откажат по съображения за справедливост от събиране на данъчни задължения въз основа на Наредбата за преструктуриране (съображение 12; вж. точка 7 по-горе).

129 Въз основа на тези елементи в съображения 68—79 от обжалваното решение Комисията, най-напред, приема, че целта на системата за корпоративното данъчно облагане е да се генерират приходи за бюджета и че целта на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите е да се възпрепятстват предприятията, които са осъществили промени в своята акционерна структура, да пренасят своите загуби в следващите години. По-нататък, тя счита, че от гледна точка на тази цел всички предприятия, акционерната структура на които е претърпяла промяна на 25 % или повече от дяловете, се намират в сравнимо фактическо и юридическо отношение. И накрая, тя установява, че клаузата за преструктуриране прави разграничение в рамките на тази категория между, от една страна, предприятията, които макар и да реализират загуби, продължават да бъдат жизнеспособни, и от друга страна, предприятията, които според условията, определени в клаузата за преструктуриране, са неплатежоспособни или свръхзадлъжнели или са застрашени от такъв риск.

130 На първо място, жалбоподателят изтъква, че клаузата за преструктуриране не въвежда разграничение между икономическите оператори, които се намират в сравнимо фактическо и правно положение, а съставлява обща мярка на данъчната политика, която е от областта на данъчния суверенитет на държавите членки, която се прилага при едни и същи условия към всички дружества, за които съществува неизбежен риск от спиране на плащанията или от свръхзадлъжнялост, и че посочената клауза не е в оперативната самостоятелност на административните органи.

131 Той уточнява, че предприятията, които изискват преструктуриране, и жизнеспособните предприятия не са в едно и също фактическо и правно положение. Правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите изключвало пренасяне на загубите в случаите, в които новият акционер може да упражнява решаващо влияние върху развитието на дружеството и следователно по принцип той имал пълен контрол над ползването на загубите, докато клаузата за преструктуриране с нейните строги условия се прилагала в положение, в което новият акционер нямал възможност за контрол над загубите.

132 На второ място, жалбоподателят изтъква порок в мотивите, тъй като Комисията не проверила дали клаузата за преструктуриране съставлява обща мярка.

133 След като беше установено, че референтната рамка се състои от правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, на първо място, следва да се провери дали от гледна точка на целта, преследвана от релевантната данъчна уредба, предприятията, които се ползват от клаузата за преструктуриране, се намират в сравнимо фактическо и правно положение с това на другите предприятия, до които се отнася правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, което следва да се докаже от Комисията по смисъла на цитираната съдебна практика в точка 102 по-горе.

134 По същество според Комисията, след като целта на релевантната по делото данъчна уредба е да се възпрепятстват предприятията, акционерната структура на които е претърпяла промени, да пренасят своите загуби, всички предприятия, чиято акционерна структура е претърпяла промени, се намират в сравнимо фактическо и правно положение, независимо дали те се ползват от клаузата за преструктуриране или не. Следователно спорната мярка била селективна prima facie, щом като тя е в полза само на предприятията, които отговарят на условията на посочената клауза.

135 Според жалбоподателя обаче, щом като целта на разглежданата схема е предотвратяване на злоупотребите с пренасяне на загубите, единствено предприятията, които отговарят на условията на клаузата за преструктуриране, се намират в сравнимо фактическо и правно положение, защото те не са в състояние да злоупотребят с пренасянето на загуби.

136 Както това беше посочено в точка 114 по-горе, релевантната по делото законодателна рамка е съставена от общото правило за пренасяне на загубите, ограничено от правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите. Следва обаче да се съобрази, както следва от съображение 71 от обжалваното решение, че релевантната цел на референтната данъчна система е да се възпрепятстват предприятията, чиято акционерна структура е претърпяла промени, да пренасят своите загуби. С други думи, възможността за пренасяне на загубите е ограничена или е премахната в случаите, в които в резултат на придобиване на дялово участие, равно или по-голямо от 25 % от неговите дялове, предприятието, натрупало загубите, съществено изменя своята акционерна структура.

137 От това следва, че всички предприятия, акционерната структура на които е претърпяла такава промяна, се оказват в сравнимо фактическо и правно положение, независимо от това дали те са в затруднение или не по смисъла на клаузата за преструктуриране.

138 Спорната мярка обаче не се отнася до всички предприятия, акционерната структура на които е претърпяла значителна промяна, а се прилага към ясно определена категория предприятия, а именно към предприятията, които според текста на клаузата за преструктуриране към момента на придобиването са „неплатежоспособн[и] или свръхзадлъжнел[и] или са застрашен[и] от такъв риск“ (наричани по-нататък „предприятията в затруднение“).

139 Налага се изводът, че тази категория не обхваща всички предприятия, които са в сравнимо фактическо и правно положение от гледна точка на целта на разглежданата данъчна уредба.

140 Дори и да се предположи, както изтъква жалбоподателят, че релевантната цел на данъчната система е да се предотвратят злоупотребите при пренасяне на загуби, като се избегне придобиването на „кухи дружества“, спорната мярка се прилага само към предприятията, които отговарят на определени условия, по-конкретно към предприятията в затруднение.

141 Предполагайки, че в случаите, които са предмет на спорната мярка, няма опасност от злоупотреби в съответствие с разглежданата цел, същевременно се налага изводът, че посочената мярка не позволява пренасяне на загубите в случай на значителна промяна в акционерната структура на съответното дружество, когато тази промяна не засяга предприятия в затруднение, дори и посочената промяна в акционерната структура да не е свързана с придобиването на „кухи дружества“ и следователно да не води до риск от злоупотреби. Пренасянето на загубите е забранено дори ако другите условия от клаузата за преструктуриране, отнасящи се по-конкретно до поддържането на основните структури на дружеството, а именно условията, съдържащи се в букви c)—e) от клаузата за преструктуриране, са изпълнени. С други думи условията, съдържащи се в букви a) и b) от клаузата за преструктуриране, не са свързани с целта за предотвратяване на злоупотребите. Следователно последица от тях е облагодетелстването на предприятията в затруднение.

142 Затова следва да се направи изводът, че Комисията не допуска грешка, когато преценява, че спорната мярка въвежда диференциация между операторите, които се намират от гледна точка на целта на данъчната система в сравнимо фактическо и правно положение по смисъла на цитираната в точка 100 по-горе съдебна практика.

143 На второ място, доводът на жалбоподателя и на встъпилата страна, съгласно който спорната мярка е с общ характер, доколкото тя е в полза на всяко предприятие в затруднение, не може да бъде уважен на още по-силно основание.

144 Всъщност, от една страна, в контекста на анализа за селективност на дадена данъчна мярка въпросът за това дали мярката е или не с общ характер, се основава на въпроса дали в сравнение с общия или с обичайния данъчен режим разглежданата мярка прави разграничение между оператори, които са в сравнимо фактическо и правно положение. Както обаче това беше посочено в предходните точки, в обжалваното решение Комисията основателно приема, че спорната мярка прави разграничение между предприятия, а именно предприятията, които отговарят на условията, поставяни от разглежданата мярка, и другите предприятия, които се намират в сравнимо фактическо и правно положение от гледна точка на целта, преследвана от разглежданата уредба. Дори да се предположи, че тази цел, както това се изтъква от жалбоподателя, е да се предотвратят злоупотребите с пренасянето на загуби, се налага изводът, че спорната мярка сама по себе си или с двете други посочени по-горе изключения не се отнася до всички предприятия, обект на вредоносно придобиване на дялове, което не създава такава опасност от злоупотреби.

145 От друга страна следва да се констатира, че противно на доводите на жалбоподателя, спорната мярка не е мярка с общ характер, т.е. тя да е потенциално достъпна за всички предприятия по смисъла на решение от 7 ноември 2014 г., Autogrill España/Комисия (T-219/10, Сб., в производство по обжалване, EU:T:2014:939, т. 44 и 45). Всъщност спорната мярка определя

своето приложно поле ratione personae. Тя се отнася само до определена категория предприятия, които се намират в специфично положение, а именно до предприятията в затруднение. Поради това обстоятелство тя е селективна prima facie.

146 От друга страна, посочените от жалбоподателя различия между предприятията, които изискват преструктуриране, и жизнеспособните предприятия по отношение на техния достъп до капитали и наличността на скрити резерви не са относими от гледна точка на преследваната от данъчната система цел дори ако се вземе предвид целта за предотвратяване на злоупотребите с пренасянето на загубите. Такива различия биха били относими само от гледна точка на целта да се благоприятства преструктурирането на предприятията, които се ползват от спорната мярка. Същевременно обаче тази цел в случая не е релевантна, а и жалбоподателят не претендира, че тя е такава.

147 И накрая, що се отнася до довода, съгласно който клаузата за преструктуриране е автоматично приложим механизъм, и довода, съгласно който целите, преследвани от законодателството в областта на корпоративния данък, не са единствено от данъчен порядък, но и от политически порядък, достатъчно е да се посочи, че такива доводи са несъстоятелни, тъй като, дори и да се предположи, че са основателни, те не могат да засегнат селективния характер на спорната мярка.

148 Следователно втората част на първото основание трябва да се отхвърли.

– По третата част, изведена от обосноваването на спорната мярка с естеството и структурата на германската данъчна система

149 На първо място, жалбоподателят изтъква, че клаузата за преструктуриране, заедно с клаузата за групите предприятия и с клаузата за скритите резерви, допринася за прилагането на основни принципи, присъщи на германската система в областта на корпоративния данък, по-конкретно на принципа за приспадане на загубите от предходни данъчни периоди, който произтича от ръководните принципи на обективното нетно състояние, и на принципа на облагането според данъчния капацитет, както и на принципа на разделянето, съгласно който в рамките на приложимата в германското право референтна система в областта на корпоративното облагане данъчното облагане на дружествата не зависи от техните акционери.

150 На второ място, жалбоподателят отбелязва, че ограничаването на прилагането на клаузата за преструктуриране до предприятията, изискващи преструктуриране, също така е оправдано от гледна точка на данъчния интерес, т.е. от гледна точка на целта, присъща на данъчното право, за събиране на приходи, предназначени за финансиране на държавните разходи. Всъщност, като не поставя никаква данъчна пречка пред преструктурирането, германският законодател позволявал на предприятията, изискващи преструктуриране, да оздравят своето икономическо състояние, което щяло да увеличи бъдещите приходи от данъци.

151 На трето място, жалбоподателят поддържа, че ограничаването до предприятията, нуждаещи се от преструктуриране, се основава и на обективни различия между, от една страна, жизнеспособните предприятия, които регистрират само временни загуби и които са в състояние да си осигурят капитали на пазара, без да зависят от промяна в акционерната структура, и от друга страна, предприятията, нуждаещи се от преструктуриране, които често пъти вече не са в състояние да прибегнат към тази възможност. Федерална република Германия допълва, от една страна, че в случай на придобиване на дялове за целите на преструктурирането приобретателят няма контрол над загубите, и от друга страна, че предприятията, нуждаещи се от преструктуриране, които не разполагат със скрити резерви, не могат да се ползват от отнасящата се до тези резерви клауза.

152 Важно е да се припомни, че според цитираната в точка 101 по-горе съдебна практика не отговаря на условието за селективност мярка, която, макар и да въвежда разграничения между оператори, намиращи в сравнимо фактическо и правно положение от гледна точка на целта, преследвана от релевантната данъчна уредба, е оправдана от естеството или от общата структура на системата, в която тя се вписва.

153 В това отношение трябва да се разграничават, от една страна, целите, поставени на конкретен данъчен режим, които са външни за него, и от друга страна, вътрешноприсъщите на самата данъчна система механизми, които са необходими за постигането на тези цели, поради това че тези цели и механизми в качеството им на основополагащи или ръководни принципи на разглежданата данъчна система могат да подкрепят подобна обосновка, което следва да се докаже от държавата членка (вж. решения Paint Graphos и др., т. 100 по-горе, EU:C:2011:550, т. 65 и цитираната съдебна практика и от 7 март 2012 г., British Aggregates/Комисия, T-210/02 RENV, Rec, EU:T:2012:110, т. 84 и цитираната съдебна практика). Вследствие на това по отношение на освобождаване от данъци, произтичащо от цел, външна за данъчната система, в която то се вписва, не може да не се приложат изискванията на член 107, параграф 1 ДФЕС (решение Paint Graphos и др., т. 100 по-горе, EU:C:2011:550, т. 70).

154 Следва също така да се припомни, че дадена национална мярка не може да бъде обоснована от естеството или от общата структура на разглежданата данъчна система, освен ако, от една страна, тя е в съответствие не само с присъщите на разглежданата данъчна система характеристики, но и с прилагането на тази система, и от друга страна, тя е в съответствие с принципа на пропорционалност и не надхвърля необходимото в смисъл, че преследваната легитимна цел не може да бъде постигната с мерки от по-малък обхват. (вж. в смисъл решение Paint Graphos и др., т. 100 по-горе, EU:C:2011:550, т. 73—75).

155 В обжалваното решение Комисията установява разлика между, от една страна, целта на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите и от друга страна, целта на клаузата за преструктуриране.

156 Що се отнася до целта на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, макар и в хода на административното производство германските власти да изтъкват целта „да бъдат предотвратени злоупотребите с разрешеното от немската данъчна система пренасяне на загубите под формата на купуване на кухи предприятия“ (съображение 85 от обжалваното решение), Комисията приема, както това произтича от измененията, внесени в старото правило за погасяване на правото на пренасяне на загубите с новото правило, че целта е „да се финансира намаляването на ставката на корпоративния подоходен данък от 25 % на 15 %“ (съображение 86 от обжалваното решение).

157 Целта обаче на клаузата за преструктуриране според Комисията е преодоляване на проблемите, произтичащи от икономическата и финансовата криза, и подкрепа за предприятията в затруднение в контекста на тази криза (съображения 87 и 88 от обжалваното решение). Тя прави извода, че целта на тази клауза е външна за данъчната система (съображение 89 от обжалваното решение).

158 Трябва да се констатира, че от текста на спорната мярка ясно е видно, че нейната цел е да благоприятства за преструктурирането на предприятията в затруднение. Ако случаят не е такъв, не би било обяснимо защо сред условията за тяхното прилагане член 8c, параграф 1a, буква a) от KStG и член 8c, параграф 1a, буква b) от KStG (вж. точка 10 по-горе) изискват съответно придобиването на дялове да е насочено към преструктуриране на дружеството и към момента на придобиването предприятието да е неплатежоспособно или свръхзадлъжняло или заплашено да стане такова. Всъщност самият жалбоподател признава, че със спорната мярка законодателят преследва и целта да позволи оздравяването на дружествата, засегнати от кризата и намиращи се в положение на неплатежоспособност.

159 Следователно е ясно, че целта или поне основната цел на спорната мярка е да се улесни преструктурирането на предприятията в затруднение.

160 В това отношение следва да се установи, че горепосочената цел не е свързана с основополагащи или ръководни принципи на данъчната система, а е външна за нея (вж. в този смисъл и по аналогия решения от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, Rec, EU:C:2006:511, т. 82 и от 18 юли 2013 г., P, C-6/12, Сб., EU:C:2013:525, т. 30), като не е необходимо да се проверява дали спорната мярка е пропорционална на преследваната цел.

161 Във всички случаи спорната мярка не е обоснована и от гледна точка на доводите, изложени от жалбоподателя и от встъпилата страна.

162 Най-напред, мярката не може да бъде обоснована с принципа на облагането според данъчния капацитет.

163 Независимо от обстоятелството, че тази обосновка не произтича от обяснителния меморандум към разглеждания закон, тя изглежда е свързана със свойствената на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите цел, каквато е противодействието на злоупотребите в областта на пренасянето на загубите. По същество съгласно тези доводи, като се има предвид, че от една страна, правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите има за цел предотвратяване на злоупотребите, и че от друга страна, в случай на преструктуриране не би имало злоупотреби, от това следвало, че прилагането на клаузата за преструктуриране е обосновано от същата логика, от която се ръководи прилагането на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, и че то се свеждало до това да се възстанови прилагането на общия принцип за пренасяне на загубите като израз на принципа за облагане според данъчния капацитет.

164 Същевременно обаче, ако се предположи, че това тълкуване е правилно, се налага изводът, че спорната мярка не е в съответствие с преследваната цел. Всъщност, както това беше разяснено в рамките на първото основание, спорната мярка се прилага само към предприятия в затруднение. При тези обстоятелства не е ясно защо принципът на облагане според данъчния капацитет би изисквал дадено предприятие в затруднение да се ползва от пренасяне на загубите, докато пренасянето се отказва на жизнеспособно предприятие, което натрупва загуби и което отговаря на други условия, предвидени в клаузата за преструктуриране.

165 По-нататък, спорната мярка не е обоснована, от една страна, и от различия между вредоносните придобивания на дялове и придобиванията на дялове за целите на преструктурирането и от друга страна, от обективни различия между данъчнозадължени лица. Според жалбоподателя, подкрепян от Федерална република Германия, при придобиване на дялове за целите на преструктуриране, новият акционер не би имал пълен контрол над ползването на загубите. Освен това предприятията, които изискват преструктуриране, за разлика от жизнеспособните предприятия не биха имали възможност да се финансират на капиталовия пазар или да търсят приобретател. Те не биха имали и възможността да запазят своите загуби по силата на клаузата относно скритите резерви.

166 В това отношение, от една страна, се налага изводът, че доводът, изведен от липсата на контрол върху ползването на загубите, не е логичен. В действителност други предприятия, които не отговарят на условията на клаузата за преструктуриране, също могат да срещат икономически трудности и да не бъдат в състояние да овладеят ползването на загубите, бидейки същевременно изключени от прилагането на клаузата за преструктуриране. От друга страна, разликата в положението между предприятия, изискващи преструктуриране, и жизнеспособни предприятия по отношение на достъпа до капитали и наличието на скрити резерви в случая не е

релевантна. Както Комисията посочва основателно в съображение 91 от обжалваното решение, евентуалната цел да се благоприятства за достъпа до капитали на дружествата в затруднение няма отношение към целите на данъчната система.

167 Същото важи и за довода, изтъкнат от жалбоподателя, съгласно който е в интерес на германската данъчна администрация да позволи на предприятията, които могат да бъдат оздравени, да подобрят икономическото си състояние, за да се ограничи опасността от изпадането им в неплатежоспособност и за да се увеличат шансовете на данъчните органи да получат, дори да увеличат, данъчните си приходи.

168 Този довод възпроизвежда довода, изложен от Федерална република Германия в хода на административното производство и отхвърлен от Комисията в съображения 57—63 от обжалваното решение, съгласно който клаузата за преструктуриране е съвместима с така наречения принцип „за част[ния] кредитор на пазара“, тъй като тя отговаря на поведението на частен кредитор на пазара, обвързан по дългосрочен договор с длъжник.

169 Същевременно се налага изводът, че разглежданото предимство е предоставяно автоматично и без какъвто и да било анализ, насочен към това да се определи конкретно, така както би постъпил частен кредитор, от една страна, какъв е рискът от това бенефициерът вече да не бъде в състояние да продължи стопанската си дейност и да трябва да спре всички плащания към своите кредитори, и от друга страна, в каква степен посоченият бенефициер ще бъде способен, след намаляване на данъчните му задължения, да упражнява своите дейности рентабилно, за да може да се справи с бъдещите си задължения. Както основателно подчертава това Комисията в съображение 60 от обжалваното решение, отказът от данъчно вземане, без да бъде направена преценка на бъдещите перспективи на длъжника и на неговото стратегическо значение, не е в съответствие с едно разумно поведение.

170 Затова следва да се направи изводът, че нито жалбоподателят, нито Федерална република Германия не представят доказателства, позволяващи спорната мярка да бъде обоснована в съответствие с цитираната съдебна практика в точки 152—154 по-горе.

171 В заключение третата част следва да се отхвърли, а следователно и първото основание в неговата цялост.

По второто основание, изведено от обстоятелството, че не са използвани ресурси на държавата

172 С второто си основание жалбоподателят изтъква, че клаузата за преструктуриране не се състои в това да се предостави финансово предимство на дадено предприятие, а само то да не бъде лишено от вече съществуващо финансово положение. Като се има предвид, че запазването на възможността за пренасяне на загубите съответствало на принципа на неограниченото пренасяне на загубите, записан в германското конституционно право, пренесените загуби съставлявали по принцип активи, принадлежащи на данъчнозадължените предприятия.

173 Вследствие на това Федерална република Германия нямало в никой момент да разполага с данъчни приходи от положителни приходи, съответстващи на равностойни загуби, настъпили в същия период на облагане или през предходни данъчни периоди.

174 Следва да се припомни, че в съображение 50 от обжалваното решение, Комисията прави извода, че възможността, предоставена от германското правителство на някои предприятия да намалят своята данъчна тежест чрез пренасяне на загубите, води до загуба на публични приходи и съставлява държавна помощ.

175 Според постоянната съдебна практика понятието „помощ“ е по-общо от понятието „субсидия“, като се има предвид, че то включва не само положителни престации като самите субсидии, но и други видове намеса от страна на държавата, които под различна форма облекчават тежестите, обичайно натоварващи бюджета на едно предприятие, и които, без да са субсидии в тесния смисъл на думата, имат същото естество и последици (решение Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, т. 101 по-горе, EU:C:2001:598, т. 38 ; вж. също решение Paint Graphos и др., т. 100 по-горе, EU:C:2011:550, т. 45 и цитираната съдебна практика).

176 От това следва, че мярка, с помощта на която публичните власти предоставят на определени дружества съставляващо предимство данъчно третиране, което, макар да не включва прехвърляне на държавни ресурси, поставя бенефициерите в по-благоприятно финансово положение в сравнение с останалите данъчнозадължени лица, представлява държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС. В замяна на това предимства, произтичащи от мярка с общ характер, приложима без разлика към всички стопански субекти, не съставляват държавни помощи по смисъла на член 107 ДФЕС (вж. решение Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство, т. 100 по-горе, EU:C:2011:732, т. 72 и 73 и цитираната съдебна практика).

177 В случая следва да се установи, че предимството, предоставено на предприятията, визирани от клаузата за преструктуриране, произтича от отказа на държавата членка от данъчните приходи, които обикновено би получила, доколкото именно този отказ дава възможност на инвеститорите да придобият дялово участие в тези предприятия при по-благоприятни данъчни условия (вж. в този смисъл решение от 19 септември 2000 г., Германия/Комисия, C-156/98, Rec, EU:C:2000:467, т. 26).

178 Следва да се отхвърли и доводът на жалбоподателя, изведен от това, че след като запазването на възможността за пренасяне на загубите съответства на конституционния принцип за неограниченото пренасяне на загубите, приходите, които не са събрани в резултат на прилагането на правилото за пренасяне на загубите, съставляват активи, които никога не са принадлежали на държавата.

179 В това отношение следва да се припомни постоянната съдебна практика, според която член 107, параграф 1 не прави разграничение в зависимост от причините или целите на държавните мерки, а ги определя в зависимост от техните последици (вж. в този смисъл решение Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено Кралство, т. 100 по-горе, EU:C:2011:732, т. 87 и цитираната съдебна практика).

180 Всъщност, както това беше посочено при преценката на селективния характер на спорната мярка, Комисията основателно установява, че правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите е част от референтната рамка. То е съставна част от законодателството на Федерална република Германия и следователно се ползва с презумпция за законосъобразност. По силата на това правило постъпленията от данъци, събрани в резултат на неприлагането на правилото за пренасяне на загубите, са ресурси, предназначени по принцип за държавния бюджет.

181 От друга страна, правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите към момента на неговото въвеждане не е предвиждало никакво изключение. Клаузата за преструктуриране, както и другите изключения от правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите са въведени впоследствие, макар и клаузата за преструктуриране да се прилага ретроактивно от датата на влизане в сила на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите. Това доказва, че конституционосъобразността на въвеждането на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите не е зависела според германския законодател от наличието на каквото и да е изключение.

182 Във всички случаи, дори и законността на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите да е поставена под съмнение, самият факт, че това правило е прилагано през известен период, би бил достатъчен да се установи ангажирането на ресурси на държавата в резултат на прилагането на клаузата за преструктуриране през същия период. Всъщност понятието за държавна помощ е обективно понятие, което трябва да се разглежда от гледна точка на антиконкурентните последици, причинени от разглежданата мярка на помощ, а не от гледна точка на други елементи като законосъобразността на мярката, с която е предоставена помощта (вж. в този смисъл решения от 22 декември 2008 г., British Aggregates/Комисия, C-487/06 P, Сб., EU:C:2008:757, т. 85 и цитираната съдебна практика и от 7 октомври 2010 г., DHL Aviation и DHL Hub Leipzig/Комисия, T-452/08, EU:T:2010:427, т. 40).

183 Вследствие на това трябва да се направи изводът, че като установява в обжалваното решение, че спорната мярка е предоставена с ресурси на държавата, тъй като е можела да доведе до намаляване на данъчните приходи, Комисията не допуска никаква грешка от правна страна.

184 Следователно второто основание трябва да се отхвърли.

По четвъртото основание, изведено от нарушение на принципа на защита на оправданите правни очаквания

185 С четвъртото си основание жалбоподателят се позовава по същество на пораждането на оправдани правни очаквания, от една страна, от задължителните указания, получени от националната данъчна администрация и от друга страна, на трудността, дори на невъзможността при обстоятелствата в случая, клаузата за преструктуриране да се възприеме като държавна помощ и да се провери дали процедурата, предвидена в член 108 ДФЕС, е спазена или е трябвало да бъде следвана, като тази трудност се увеличавала поради съществуването в други държави членки на сходни разпоредби, които не са били нотифицирани или оспорени от гледна точка на член 107, параграф 1 ДФЕС.

186 Съгласно член 14, параграф 1, второ изречение от Регламент (ЕО) № 659/1999 на Съвета от 22 март 1999 г. за установяване на подробни правила за прилагането на член 93 [ЕО] (ОВ L 83, стр. 1), Комисията не изисква възстановяване на помощта, ако това противоречи на общ принцип на правото на Съюза.

187 Според съдебната практика правото да се позове на принципа на защита на оправданите правни очаквания важи за всеки правен субект, у когото институция на Европейския съюз е породила основателни надежди, като му е предоставила конкретни уверения. Такива уверения, независимо от формата, в която са предадени, представляват конкретни, безусловни и непротиворечиви сведения (вж. решение от 16 декември 2010 г., Kahla Thüringen Porzellan/Комисия, C-537/08 P, Сб., EU:C:2010:769, т. 63 и цитираната съдебна практика).

188 Следва също така да се припомни, че съгласно установената съдебна практика предприятията бенефициери на помощ могат да имат оправдани правни очаквания за нейната правомерност само ако тя е била предоставена при спазване на процедурата, предвидена в Договора за функционирането на ЕС. Всъщност икономически оператор, който полага дължимата грижа, следва да бъде в състояние да се увери, че тази процедура е спазена. (вж. решение от 20 март 1997 г., Alcan Deutschland, C-24/95, Rec, EU:C:1997:163, т. 25 и цитираната съдебна практика).

189 В случая, най-напред, се налага изводът, че след като мярката не е била нотифицирана на Комисията по смисъла на член 108, параграф 3 ДФЕС, съмненията или трудностите в тълкуването относно естеството на държавна помощ на спорната мярка не могат сами по себе си да бъдат основание за пораждане на оправдани правни очаквания у жалбоподателя.

190 По-нататък, доколкото жалбоподателят основава оправданите си правни очаквания на задължителните указания, следва да се припомни, че, естествено, възможността за получателя на неправомерна помощ да се позове на изключителни обстоятелства, които са породили у него оправдани правни очаквания относно редовността на тази помощ, и да се противопостави въз основа на това на нейното възстановяване не може да бъде изключена. Задача обаче на този бенефициер е да изложи тези обстоятелства пред националните власти или пред националния съдия, оспорвайки националното решение за възстановяване, с което тези власти транспонират решението на Комисията. В такъв случай националният съд е този, който, ако бъде сезиран, трябва да прецени обстоятелствата по случая, след като, ако това е необходимо, отправи преюдициално запитване до Съда във връзка с тълкуването (вж. в този смисъл решения от 7 март 2002 г., Италия/Комисия, C-310/99, Rec, EU:C:2002:143, т. 103; от 27 януари 1998 г., Ladbroke Racing/Комисия, T-67/94, Rec, EU:T:1998:7, т. 182 и 183 и Fleuren Compost/Комисия, т. 110 по-горе, EU:T:2004:4, т. 136 и 137). Следователно в резултат на прилагането на тази съдебна практика жалбоподателят не може да се позове на съществуването на задължителните указания, изтъквайки, че обжалваното решение е в разрез с принципа на защита на оправданите правни очаквания (вж. в този смисъл решение от 16 юли 2014 г., Zweckverband Tierkörperbeseitigung/Комисия, T-309/12, EU:T:2014:676, т. 237).

191 Следва също така да се припомни, че действия на натоварен с прилагането на правото на Съюза национален орган, които са в противоречие с последното, не биха могли да породят у икономически оператор оправдано правно очакване, че той ще бъде третиран по начин, противоречащ на правото на Съюза (вж. решение от 4 октомври 2007 г., Комисия/Италия, C-217/06, EU:C:2007:580, т. 23 и цитираната съдебна практика), и че задължението на бенефициера да се увери дали предвидената в член 108, параграф 3 ДФЕС процедура е спазена всъщност не може да зависи от действията на националния орган, дори той да е бил до такава степен отговорен за незаконосъобразността на решението, че оттеглянето му да изглежда в противоречие с изискванията за добросъвестност (вж. в този смисъл решение Alcan Deutschland, т. 188 по-горе, EU:C:1997:163, т. 41).

192 И накрая, жалбоподателят не може да изведе довод от съществуването в други държави членки на мерки, за които твърди, че са сходни. Налага се изводът, най-напред, че става дума за мерки, които са приети в различна законодателна рамка, по-нататък, че никой елемент от преписката не позволява да се твърди, че Комисията е дала уверения по отношение на законността на тези мерки по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, и накрая, че жалбоподателят не може да се позове валидно на такова обстоятелство, щом като във всички случаи принципът на равно третиране трябва да се съчетава с принципа за законност, съгласно който никой не може да се позовава в своя полза на незаконосъобразност, допусната в полза на другиго (решения от 14 май 1998 г., SCA Holding/Комисия, T-327/94, Rec, EU:T:1998:96, т. 160; Mayr-Melnhof/Комисия, T-347/94, Rec, EU:T:1998:101, т. 334 и от 20 март 2002 г., LR AF 1998/Комисия, T-23/99, Rec, EU:T:2002:75, т. 367).

193 Същото се отнася и до позоваването на старото правило за погасяване на правото на пренасяне на загубите, което е съставлявало различен режим и което никога не е било предмет на проверка от Комисията от гледна точка на спазването на разпоредбите на Договора относно държавните помощи.

194 Ето защо следва да се отхвърлят четвъртото основание и вследствие на това жалбата в нейната цялост.

**По съдебните разноски**

195 По смисъла на член 134, параграф 1 от Процедурния правилник на Общия съд загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. Същевременно обаче по смисъла на член 134, параграф 3 от същия правилник, ако страните са загубили по едно или няколко от предявените основания, всяка страна понася направените от нея съдебни разноски. Общият съд обаче може да реши една от страните да понесе, наред с направените от нея съдебни разноски, и част от съдебните разноски на другата страна, ако обстоятелствата по делото оправдават това.

196 В случая следва да се констатира, че трябва да се отхвърли, от една страна, изключението за недопустимост, повдигнато от Комисията на основание член 114 от Процедурния правилник от 2 май 1991 година, и от друга страна, жалбата в нейната цялост като неоснователна.

197 С оглед на тези обстоятелства следва жалбоподателят да понесе, освен направените от него съдебни разноски, две трети от съдебните разноски, направени от Комисията, и да се осъди последната да понесе една трета от направените от нея съдебни разноски.

198 Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник, държавите членки, които са встъпили в делото, понасят направените от тях съдебни разноски. Следователно Федерална република Германия понася направените от нея съдебни разноски.

По изложените съображения

ОБЩИЯТ СЪД (девети състав)

реши:

**1) Отхвърля възражението за недопустимост.**

**2) Отхвърля жалбата като неоснователна.**

**3) GFKL Financial Services AG понася направените от него съдебни разноски, както и две трети от направените от Европейската комисия. Комисията понася една трета от направените от нея съдебни разноски.**

**4) Федерална република Германия понася направените от нея съдебни разноски.**

Berardis Czúcz Popescu

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 4 февруари 2016 година.

Подписи

# Съдържание

Национална правна уредба . . . 2

Правилото за пренасяне на загубите . . . 2

Правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите . . . 2

Клаузата за преструктуриране . . . 3

Клаузите за скритите резерви и за групите предприятия . . . 4

Фактите в основата на спора . . . 4

Административното производство . . . 5

Обжалваното решение . . . 5

Производство и искания на страните . . . 7

От правна страна . . . 8

По допустимостта на жалбата . . . 8

Относно процесуалната легитимация за подаване на жалба по смисъла на член 263, четвърта алинея ДФЕС . . . 8

Относно правния интерес . . . 12

По съществото на спора . . . 13

По третото основание, изведено от липса на мотиви . . . 13

По първото основание, изведено от липсата на селективен характер prima facie на спорната мярка . . . 15

– По първата част, изведена от грешка при определянето на референтната рамка . . . 16

– По втората част, изведена от грешка в преценката на правното и фактическото положение на предприятията, които се нуждаят от преструктуриране, и от квалифицирането на клаузата за преструктуриране като мярка с общ характер . . . 19

– По третата част, изведена от обосноваването на спорната мярка с естеството и структурата на германската данъчна система . . . 22

По второто основание, изведено от обстоятелството, че не са използвани ресурси на държавата 25

По четвъртото основание, изведено от нарушение на принципа на защита на оправданите правни очаквания . . . 27

По съдебните разноски . . . 29