Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (devátého senátu)

4. února 2016 *

„Státní podpory — Německé daňové právní předpisy o převodu ztrát do budoucích zdaňovacích období (Sanierungsklausel) — Rozhodnutí prohlašující podporu za neslučitelnou s vnitřním trhem — Žaloba na neplatnost — Osobní dotčení — Přípustnost — Pojem ‚státní podpora‘ — Selektivní povaha — Povaha a struktura daňové soustavy — Veřejné prostředky — Povinnost uvést odůvodnění — Legitimní očekávání“

Ve věci T-620/11,

GFKL Financial Services AG, se sídlem v Essenu (Německo), původně zastoupená M. Schwedou, S. Schultes-Schnitzleinem, J. Eggerems a M. Knebelsbergerem, poté M. Schwedou, J. Eggersem, M. Knebelsbergerem a F. Loosem, advokáty,

žalobkyně,

podporovaná

Spolkovou republikou Německo, zastoupenou T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,

vedlejší účastnicí,

proti

Evropské komisi, původně zastoupené T. Maxian Ruschem, M. Adamem a R. Lyalem, poté T. Maxian Ruschem, R. Lyalem a M. Noll-Ehlersem, jako zmocněnci,

žalované,

jejímž předmětem je návrh na zrušení rozhodnutí 2011/527/EU ze dne 26. ledna 2011 o státní podpoře Německa C 7/10 (ex CP 250/09 a NN 5/10) „Zákon o dani z příjmu právnických osob (KStG), systém převodu daňových ztrát (‚Sanierungsklausel‘)“ (Úř. věst. L 235, s. 26),

TRIBUNÁL (devátý senát),

ve složení G. Berardis, předseda, O. Czúcz a A. Popescu (zpravodaj), soudci,

vedoucí soudní kanceláře: K. Andová, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 9. července 2015,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

Vnitrostátní právní rámec

Pravidlo převodu ztrát

1 V Německu mohou být na základě § 10d odst. 2 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmu) ztráty zaznamenané v jednom hospodářském roce převedeny do následujících hospodářských let, což znamená, že dotčené ztráty lze odečíst od zdanitelných příjmů v následujících letech (dále jen „pravidlo převodu ztrát“).

2 Podle § 8 odst. 1 Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z příjmu právnických osob, dále jen „KStG“) se pravidlo převodu ztrát vztahuje rovněž na podniky podléhající dani z příjmu právnických osob.

Pravidlo zániku ztrát

3 Možnost převodu ztrát vedla k tomu, že pouze za účelem ušetřit na daních byly kupovány „společnosti – prázdné schránky“, tj. podniky, které již před určitou dobou ukončily veškerou činnost, avšak stále ještě disponovaly převody ztrát (takzvané operace „Mantelkauf“).

4 V roce 1997 německý zákonodárce s cílem zabránit kupování „společností – prázdných schránek“ zavedl § 8 odst. 4 KStG (dále jen „bývalé pravidlo zániku ztrát“). Toto ustanovení omezilo možnost převodu ztrát na podniky, které byly právně a hospodářsky totožné s podnikem, jenž vykázal ztrátu. Podle tohoto ustanovení nebyly společnosti považovány za totožné, pokud byla převedena více než polovina podílů kapitálové společnosti a pokud kapitálová společnost pokračovala v hospodářské činnosti nebo ji znovu zahájila s převážně novým majetkem podniku.

5 Bývalé pravidlo zániku ztrát počítalo nicméně s výjimkou uvedenou v § 8 odst. 4 třetí větě KStG, podle které jde o hospodářskou totožnost, takže zánik ztrát se neuplatní v případě „restrukturalizace“ společnosti, která je předmětem koupě. Tak tomu bylo ve dvou situacích: pokud vklad nového majetku podniku sloužil pouze k ozdravení hospodářské činnosti, která způsobila zbývající odpočet ztráty, a pokud tento subjekt v následujících pěti letech pokračoval v hospodářské činnosti v objemu srovnatelném s celkovým obrazem hospodářských poměrů; a dále pokud nabyvatel, namísto toho, aby vložil do podniku nový majetek, vyrovnal ztráty, které ztrátovému podniku vznikly.

6 V roce 2008 zrušil Unternehmensteuerreformgesetz (zákon o reformě podnikových daní) bývalé pravidlo zániku ztrát a doplnil do KStG § 8c odst. 1 (dále jen „pravidlo zániku ztrát“). Toto ustanovení omezuje možnost převodu ztrát v případě nabytí nejméně 25 % podílu ve společnosti (dále jen „škodlivé nabytí účasti“). Nové ustanovení konkrétně stanoví, že zaprvé v případě převodu 25 % až 50 % upsaného kapitálu, členských práv, podílnických práv nebo hlasovacích práv ve společnosti v období pěti let po převodu zanikají nevyužité ztráty poměrně k výši procentuální změny ve vlastnictví podílů a zadruhé nevyužité ztráty již nejsou odpočitatelné, bylo-li převedeno na nabyvatele více než 50 % upsaného kapitálu, členských práv, podílnických práv nebo hlasovacích práv v určitém subjektu.

7 Nové pravidlo zániku ztrát nepočítalo původně s žádnou výjimkou. Nicméně daňové orgány mohly v případě škodlivého nabytí účasti za účelem restrukturalizace podniků v obtížích přiznat osvobození od daně v zájmu spravedlnosti, na základě nařízení německého ministerstva financí o restrukturalizaci ze dne 27. března 2003 (dále jen „nařízení o restrukturalizaci“).

Klauzule o restrukturalizaci

8 V září 2007 předložila německá vláda Bundestagu (spolkový sněm, dolní komora parlamentu) návrh takzvaného „zákona MoRaKG“ o modernizaci rámcových podmínek pro kapitálové účasti, který stanovil mimo jiné výjimku z pravidla zániku ztrát.

9 V návaznost na oznámení dotčeného zákona podle článku 108 odst. 3 SFEU Evropská komise zamýšlenou výjimku zakázala, přičemž ji rozhodnutím 2010/13/ES ze dne 30. září 2009 o režimu podpory C 2/09 (ex N 221/08 a N 413/08), který Německo zamýšlí zavést za účelem modernizace rámcových podmínek pro kapitálové účasti, (Úř. věst. 2010, L 6, s. 32; dále jen „rozhodnutí o zákoně MoRaKG“), označila za státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem.

10 V červnu 2009 Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (zákon o nižším zatížení občanů v oblasti zdravotního pojištění) doplnil § 8c odst. 1a KStG (dále jen „klauzule o restrukturalizaci“ nebo „sporné opatření“), podle něhož je převod ztrát nadále možný, pokud je účelem nabytí podniku v obtížích jeho restrukturalizace. Podle této klauzule může subjekt provést převod ztrát rovněž v případě škodlivého nabytí účasti, a to za následujících podmínek:

a) účelem nabytí podílu je restrukturalizace společnosti;

b) podnik je v okamžiku nabytí podílu v platební neschopnosti nebo je nadměrně zadlužený, nebo je těmito jevy ohrožen;

c) zásadní struktury podniku zůstanou zachovány, což předpokládá, že:

— subjekt se řídí uzavřenou podnikovou dohodou obsahující ustanovení o zachování pracovních míst, nebo,

— je v prvních pěti letech po nabytí podílu zachováno 80 % pracovních míst (měřeno průměrným ročním objemem mezd), nebo,

— je během dvanácti měsíců po nabytí do podniku vložen značný majetek nebo jsou odepsány závazky, které ještě mají hodnotu; o vložení značného majetku do podniku se jedná tehdy, když nový majetek podniku odpovídá nejméně 25 % aktiv předcházejícího hospodářského roku; zpětné převody kapitálové společnosti, ke kterým dojde během tří let po vkladu nového majetku podniku, snižují hodnotu vloženého majetku;

d) v průběhu pěti let po nabytí podílu nedojde ke změně odvětví činnosti;

e) podnik v okamžiku nabytí podílů neukončil hospodářskou činnost.

11 Klauzule o restrukturalizaci vstoupila v platnost dne 10. července 2009, se zpětnou účinností ke dni 1. ledna 2008, to znamená k témuž dni, kdy nabylo účinnosti pravidlo zániku ztrát.

Klauzule o skrytých rezervách a skupinách podniků

12 V prosinci 2009 Wachstumsbeschleunigungsgesetz (zákon o urychlení hospodářského růstu) zavedl s účinností od 1. ledna 2010 dvě nové výjimky z pravidla zániku ztrát, a sice § 8c odst. 1 pátou větu KStG (dále jen „klauzule o skupinách podniků“) a § 8c odst. 1 šestou větu KStG (dále jen „klauzule o skrytých rezervách“).

13 Klauzule o skupinách podniků stanoví, že převody ztrát budou zachovány u všech restrukturalizací prováděných výlučně v rámci skupiny podniků, v jejímž čele stojí jediná osoba nebo jediná společnost, která vlastní 100% podíl.

14 Podle klauzule o skrytých rezervách budou převody ztrát zachovány v rozsahu, v němž při škodlivém nabytí účasti tyto ztráty odpovídají skrytým rezervám provozního kapitálu společnosti, přičemž „skrytými rezervami" se rozumí částka, kterou představuje rozdíl mezi vlastním kapitálem, jak vyplývá celkově z daňového výpočtu zisku, a hodnotou cenných papírů společnosti odpovídajících tomuto vlastnímu kapitálu.

Skutkový základ sporu

15 Žalobkyně, GFKL Financial Services AG, je společností poskytující finanční služby, které v roce 2009 hrozil úpadek a vyžadovala restrukturalizaci.

16 Dne 14. prosince 2009 koupil investor téměř 80 % akcií žalobkyně a dne 4. prosince 2010 přistoupil nový majoritní akcionář k investici ve výši více než 50 milionů eur prostřednictvím zvýšení kapitálu, což mu umožnilo zabránit platební neschopnosti.

17 Ke dni ukončení těchto operací splňovala žalobkyně podmínky uplatnění klauzule o restrukturalizaci, jak vyplývá ze závazné informace Finanzamt Essen-NordOst (finanční úřad v Essen-NordOst) ze dne 3. září 2009 (dále jen „závazná informace").

18 V návaznosti na rozhodnutí Komise zahájit formální vyšetřovací řízení (viz bod 21 dále) nařídilo německé ministerstvo financí dopisem ze dne 30. dubna 2010 daňovému orgánu neuplatňovat nadále klauzuli o restrukturalizaci.

19 Daňový orgán tedy závaznou informaci zrušil a zaslal žalobkyni výměr daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2009, který klauzuli o restrukturalizaci neuplatňoval.

20 Dne 22. července 2011 Spolková republika Německo sdělila Komisi v souladu s požadavky napadeného rozhodnutí (viz bod 31 dále) seznam podniků, které využily sporného opatření. Jméno žalobkyně je na tomto seznamu uvedeno mezi podniky, u nichž byly zrušeny závazné informace o použití klauzule o restrukturalizaci.

Správní řízení

21 Dopisy ze dne 5. srpna a 30. září 2009 Komise požádala Spolkovou republiku Německo o informace k § 8c KStG. Německé orgány odpověděly na tuto žádost dopisy ze dne 20. srpna 2009 a 5. listopadu 2009. Rozhodnutím ze dne 24. února 2010 (Úř. věst. C 90, s. 8; dále jen „rozhodnutí o zahájení") Komise zahájila formální vyšetřovací řízení podle článku 108 odst. 2 SFEU týkající se státní podpory C 7/10 (ex NN 5/10).

22 V návaznosti na zveřejnění rozhodnutí o zahájení v *Úředním věstníku Evropské unie* dne 8. dubna 2010 byly zúčastněné strany vyzvány, aby předložily připomínky. Německé orgány odpověděly na tuto výzvu dopisem ze dne 9. dubna 2010.

23 Dne 9. dubna a 3. června 2010 se uskutečnila dvě jednání mezi službami Komise a zástupci Spolkové republiky Německo. Dne 2. července 2010 poskytl uvedený stát doplňující informace. Komise neobdržela žádné připomínky zúčastněných třetích stran.

Napadené rozhodnutí

24 Dne 26. ledna 2011 přijala Komise rozhodnutí 2011/527/EU o státní podpoře Německa C 7/10 (ex CP 250/09 a NN 5/10) „Zákon o dani z příjmu právnických osob (KStG), systém převodu daňových ztrát (‚KStG, Sanierungsklausel')" (Úř. věst. L 235, s. 26), dále jen „napadené rozhodnutí").

25 Komise v první řadě kvalifikovala klauzuli o restrukturalizaci jako státní podporu.

26 Zaprvé Komise uvedla, že možnost přiznaná německou vládou některým podniků, snížit jejich daňovou zátěž převodem ztrát vede ke ztrátě veřejných příjmů, a je tedy poskytována ze státních prostředků. Dodala, že podpora je poskytována na základě zákona, a je tedy přičitatelná státu.

27 Zadruhé Komise usoudila, že klauzule o restrukturalizaci zavádí výjimku z obecného pravidla, podle kterého dochází k zániku nevyužitých ztrát společností, jejichž vlastnická struktura se změnila. Uvedená klauzule tak mohla přiznat selektivní výhodu podnikům, které splňovaly podmínky nároku na ni, přičemž tuto výhodu neodůvodňovala povaha ani obecná struktura systému. Podle Komise bylo účelem klauzule o restrukturalizaci zvládnutí problémů vzniklých v důsledku hospodářské a finanční krize, což představuje cíl nesouvisející s daňovou soustavou.

28 Zatřetí Komise konstatovala, že klauzule o restrukturalizaci se vztahuje na všechna odvětví německého hospodářství a téměř všechna tato odvětví jsou zastoupena na trzích, kde vládne hospodářská soutěž a dochází k obchodu mezi členskými státy. Proto by opatření mohlo ovlivnit obchod mezi členskými státy a narušit hospodářskou soutěž nebo hrozit jejím narušením. Nadto vzhledem k tomu, že všechny potenciálně zvýhodněné podniky jsou podniky v obtížích ve smyslu pokynů Společenství pro státní podporu na záchranu a restrukturalizaci podniků v obtížích (Úř. věst. 2004, C 244, s. 2), nevztahuje se na žádný z nich nařízení Komise (ES) č. 1998/2006 Komise ze dne 15. prosince 2006 o použití článků 87 a 88 [ES] na podporu *de minimis* (Úř. věst. L 379, s. 5).

29 Komise následně zkoumala, zda opatření lze považovat za slučitelné s vnitřním trhem, a dospěla k závěru, že podpory ve prospěch určitých příjemců mohou být povoleny ve formě omezené výše podpory slučitelné s vnitřním trhem v rozsahu, v němž splňují všechny podmínky německého režimu podpor, který schválila ve smyslu dočasného rámce Společenství pro opatření státní podpory zlepšující přístup k financování za současné finanční a hospodářské krize (Úř. věst. 2009, C 83, s. 1). Komise naproti tomu vyloučila, že klauzule o restrukturalizaci je slučitelná s vnitřním trhem na základě pokynů pro státní podporu na záchranu a restrukturalizaci podniků v obtížích, pokynů k vnitrostátní regionální podpoře na období 2007–2013 (Úř. věst. 2006, C 54, s. 13) a pokynů ke státní podpoře na ochranu životního prostředí (Úř. věst. 2008, C 82, s. 1), jakož i na základě čl. 107 odst. 3 SFEU.

30 Nakonec nařídila Komise Spolkové republice Německo přijmout veškerá opatření nezbytná k zajištění navrácení protiprávně poskytnuté podpory od příjemců. Kromě toho měla Spolková republika Německo vyhotovit seznam podniků, které využily podpory po 1. lednu 2008. Komise rovněž upřesnila, že relevantní datum, ke kterému byla předmětná podpora příjemcům poskytnuta, představuje každoroční datum splatnosti daně z příjmu právnických osob a že výše podpory, která má být navrácena, musí být vypočítána na základě daňových přiznání příslušných podniků. Částka podpory podle Komise odpovídá rozdílu mezi částkou daní, která by musela být zaplacena bez použití klauzule o restrukturalizaci, a částkou daní, která byla skutečně zaplacena při jejím použití.

31 Výroková část napadeného rozhodnutí zní takto:

„Článek 1

Státní podpora poskytnutá na základě § 8c odst. 1a [KStG], kterou Německo poskytlo protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU, není slučitelná s vnitřním trhem.

Článek 2

Jednotlivé podpory poskytnuté v rámci režimu uvedeného v článku 1 jsou na základě čl. 107 odst. 3 písm. b) SFEU, jak je vyložen v dočasném rámci Společenství, slučitelné s vnitřním trhem, pokud částka podpory nepřekračuje 500 000 [eur], příjemce ke dni 1. července 2008 nebyl podnikem v obtížích a pokud jsou splněny všechny ostatní podmínky podle oddílu 4.2.2 dočasného rámce Společenství a rozhodnutí o schválení německého režimu podpory.

Článek 3

Jednotlivé podpory poskytnuté v rámci režimu uvedeného v článku 1, které v okamžiku jejich poskytnutí splňují podmínky režimu podpory, jenž Komise schválila na jiném právním základě než na základě [nařízení Komise (ES) č. 800/2008 ze dne 6. srpna 2008, kterým se v souladu s články 87 a 88 Smlouvy o ES prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné se společným trhem (obecné nařízení o blokových výjimkách) (Úř. věst. L 214, s. 3)], pokynů k regionální podpoře nebo pokynů pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací [(Úř. věst. 2006, C 323, s. 1)], a jenž nevylučuje podniky v obtížích jako možné příjemce podpory, jsou slučitelné s vnitřním trhem až do maximální intenzity podpory platné pro tento typ podpor.

Článek 4

1. Německo musí zrušit režim podpory uvedený v článku 1.

2. Německo si vyžádá neslučitelné podpory, které byly poskytnuty v rámci režimu uvedeného v článku 1, od příjemců zpět.

[…]

Článek 6

1. Do dvou měsíců od oznámení tohoto rozhodnutí poskytne Německo Komisi následující informace:

a) seznam příjemců, kteří na základě [právního] režimu uvedeného v článku 1 obdrželi podporu, a celkovou částku podpory, kterou každý z nich obdržel v rámci tohoto režimu;

[…]“

Řízení a návrhová žádání účastnic řízení

32 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 2. prosince 2011 podala žalobkyně projednávanou žalobu.

33 Samostatným podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 16. března 2012 vznesla Komise námitku nepřípustnosti na základě článku 114 jednacího řádu Tribunálu ze dne 2. května 1991. Žalobkyně předložila vyjádření k této námitce dne 2. května 2012.

34 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 29. února 2012 podala Spolková republika Německo návrh na vstup do tohoto řízení v postavení vedlejší účastnice na podporu návrhových žádání žalobkyně. Usnesením ze dne 2. května 2012 předseda osmého senátu Tribunálu tomuto návrhu vyhověl. Spolková republika Německo předložila spis vedlejšího účastníka omezený na přípustnost a ostatní účastnice řízení předložily vyjádření k tomuto spisu ve stanovených lhůtách.

35 Při změně složení senátů Tribunálu byl soudce zpravodaj přidělen k devátému senátu, kterému byla tudíž tato věc přidělena.

36 Usnesením ze dne 17. července 2014 si Tribunál (devátý senát) vyhradil rozhodnout o námitce nepřípustnosti spolu s věcí samou podle čl. 114 odst. 4 jednacího řádu ze dne 2. května 1991.

37 Dne 2. září 2014 předložila Komise žalobní odpověď. Repliku předložila žalobkyně dne 27. října 2014 a dupliku Komise dne 16. ledna 2014.

38 Dne 27. října 2014 předložila Spolková republika Německo spis vedlejšího účastníka a ostatní účastnice řízení předložily vyjádření k tomuto spisu ve stanovených lhůtách.

39 V rámci organizačních procesních opatření podle článku 64 jednacího řádu ze dne 2. května 1991 položil Tribunál (devátý senát) dne 19. května 2015 účastnicím řízení písemné otázky, na které tyto odpověděly ve stanovené lhůtě.

40 Řeči účastnic řízení a jejich odpovědi na otázky Tribunálu byly vyslechnuty na jednání dne 9. července 2015.

41 Žalobkyně podporovaná Spolkovou republikou Německo navrhuje, aby Tribunál:

— zamítl námitku nepřípustnosti vznesenou Komisí;

— zrušil napadené rozhodnutí;

— uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

42 Komise navrhuje, aby Tribunál:

— odmítl žalobu jako nepřípustnou nebo podpůrně ji zamítl jako neopodstatněnou;

— uložil žalobkyni náhradu nákladů řízení.

Právní otázky

K přípustnosti žaloby

43 Na podporu své námitky nepřípustnosti Komise uvádí, že projednávaná žaloba je nepřípustná, jelikož žalobkyně neprokázala, že jsou splněny podmínky čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU, ani to, že je aktivně legitimována.

K aktivní legitimaci ve smyslu článku 263 čtvrtého pododstavce SFEU

44 Komise v první řadě zpochybňuje aktivní legitimaci žalobkyně, jelikož napadeným rozhodnutím není osobně dotčena.

45 Komise poukazuje na to, že žalobkyně není skutečnou příjemkyní individuálních podpor poskytnutých na základě klauzule o restrukturalizaci, jejichž navrácení nařídila. Daňový dluh totiž podle § 155 odst. 1 německého daňového zákoníku právně závazným způsobem stanoví až daňový výměr.

46 V projednávané věci nevede samotné uskutečnění změny vlastnické struktury, tedy operace, která vede k uplatnění klauzule o restrukturalizaci, k právně závaznému poskytnutí podpory, takže v okamžiku nabytí účasti nebylo dosud zjevné, zda a kdy žalobkyně dosáhne znovu zisku, aby na základě převodu

ztrát skutečně došlo ke snížení daně. Žalobkyně nemůže své osobní dotčení opírat ani o závaznou informaci. Ta sama o sobě nepřiznává právo na daňové zvýhodnění a pozbyla závaznosti před vydáním daňového výměru, který klauzuli o restrukturalizaci zohledňoval.

47 Za těchto okolností napadené rozhodnutí nenařizuje vrácení podpory již poskytnuté žalobkyni, nýbrž ponechává na vnitrostátní správě, aby vyvodila důsledky z neslučitelnosti režimu podpor s vnitřním trhem prostřednictvím daňových výměrů.

48 Zadruhé Komise zdůrazňuje, že žaloba není přípustná ani na základě třetí možnosti uvedené v čl. 263 čtvrtém pododstavci SFEU, jelikož napadené rozhodnutí vyžaduje přijetí prováděcích opatření, a sice vydání daňového výměru.

49 Žalobkyně, podporovaná Spolkovou republikou Německo, uvádí, že žaloba je přípustná.

50 Podle článku 263 čtvrtého pododstavce SFEU může „[k]aždá fyzická nebo právnická osoba […] podat žalobu proti aktům, které jsou jí určeny nebo které se jí bezprostředně a osobně dotýkají, jakož i proti právním aktům s obecnou působností [proti nařizovacím aktům], které se jí bezprostředně týkají a nevyžadují přijetí prováděcích opatření“.

51 Na úvod je třeba připomenout, že napadené rozhodnutí, které je určeno pouze Spolkové republice Německo, není určeno žalobkyni.

52 Rovněž je třeba uvést, že vzhledem k tomu, že článek 4 napadeného rozhodnutí ukládá Spolkové republice Německo povinnost podporu uvedenou v článku 1 uvedeného rozhodnutí zrušit a vyžádat si ji od příjemců zpět, je třeba mít za to, že žalobkyně je tímto rozhodnutím bezprostředně dotčena. Obě kritéria dovozená judikaturou, a sice zaprvé to, že dotčený akt musí mít bezprostřední účinky na právní situaci žalobce, a zadruhé to, že uvedený akt nesmí ponechávat svým adresátům pověřeným jeho provedením, žádnou posuzovací pravomoc, jsou v projednávaném případě splněna (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. září 2009, Komise v. Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, Sb. rozh., EU:C:2009:556, bod 48 a citovaná judikatura). Komise v tomto ohledu ostatně nic nenamítá.

53 Vzhledem k tomu, že bezprostřední dotčení žalobkyně je nesporné, je třeba ověřit, zda je žalobkyně napadeným rozhodnutím dotčena rovněž osobně, aniž je v případě kladné odpovědi třeba ověřovat, zda napadené rozhodnutí představuje nařizovací akt, který nevyžaduje přijetí prováděcích opatření.

54 Podle ustálené judikatury platí, že jiné subjekty než adresáti rozhodnutí mohou tvrdit, že jsou osobně dotčeny, pouze tehdy, zasahuje-li je toto rozhodnutí z důvodu určitých vlastností, které jsou pro ně zvláštní, nebo faktické situace, která je vymezuje vzhledem ke všem ostatním osobám, a tím je individualizuje způsobem obdobným tomu, jakým by byl individualizován adresát takového rozhodnutí (rozsudky ze dne 15. července 1963, Plaumann v. Komise, 25/62, Recueil, EU:C:1963:17, s. 223; ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, Sb. rozh., EU:C:2011:368, bod 52, a ze dne 19. prosince 2013, Telefónica v. Komise, C-274/12 P, Sb. rozh., EU:C:2013:852, bod 46).

55 Podnikem podaná žaloba na neplatnost rozhodnutí Komise, jímž je zakázán režim podpor v určitém odvětví, tedy v zásadě nemůže být přípustná, jestliže je tímto rozhodnutím podnik dotčen pouze z důvodu své příslušnosti k dotčenému odvětví a svého postavení potenciálního příjemce uvedeného režimu. Takové rozhodnutí je totiž ve vztahu k tomuto podniku obecně závazným opatřením, které se uplatní v objektivně vymezených situacích a které zakládá právní účinky pro určitou kategorii osob vymezených obecně a abstraktně (viz rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Itálie v. Komise, C-298/00 P, Recueil, EU:C:2004:240, bod 37 a citovaná judikatura, a ze dne 11. června 2009, Acegas v. Komise, T-309/02, Sb. rozh., EU:T:2009:192, bod 47 a citovaná judikatura). V této souvislosti možnost určit více či méně přesně počet, nebo dokonce i totožnost subjektů, na něž se opatření použije, nikterak

neznamená, že tyto subjekty musí být považovány za osobně dotčené tímto opatřením, pokud se toto použití provádí na základě objektivní právní nebo skutkové situace definované dotčeným aktem (rozsudek Telefónica v. Komise, bod 54 výše, EU:C:2013:852, bod 47.

56 Naopak pokud se rozhodnutí dotýká skupiny osob, jež byly nebo mohly být známy v okamžiku přijetí tohoto aktu na základě kritérií, která jsou členům této skupiny vlastní, mohou být tyto osoby tímto aktem osobně dotčeny coby osoby patřící k omezenému okruhu hospodářských subjektů (rozsudky ze dne 17. ledna 1985, Piraiki-Patraiki a další v. Komise, 11/82, Recueil, EU:C:1985:18, bod 31; ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, Sb. rozh., EU:C:2006:416, bod 60, a Komise v. Koninklijke FrieslandCampina, bod 52 výše, EU:C:2009:556, body 54 až 57).

57 Právě ve světle této judikatury je třeba ověřit, zda je třeba mít za to, že žalobkyně je s ohledem na svou faktickou a právní situaci napadeným rozhodnutím osobně dotčena.

58 Na rozdíl od argumentů žalobkyně je třeba rovnou vyloučit, že postavení „zúčastněné strany“ ve smyslu článku 108 odst. 2 SFEU může žalobkyni přiznávat zvláštní status, jenž by charakterizoval její osobní dotčení, a to tím spíše, že nevyužila procesních práv, které z tohoto postavení vyplývají, zejména práva podat v rámci formálního vyšetřovacího řízení připomínky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Komise v. Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, Sb. rozh., EU:C:2005:761, bod 37).

59 Co se týče osobního dotčení ve smyslu rozsudku Plaumann v. Komise, bod 54 výše (EU:C:1963:17), je třeba uvést, že faktická a právní situace, ve které se nachází žalobkyně, se vyznačuje dále uvedenými skutečnostmi.

60 Zaprvé v okamžiku ukončení zdaňovacího období 2009, tedy před zahájením řízení ze strany Komise měla žalobkyně na základě německé právní úpravy právo převést své ztráty, jelikož podmínky stanovené klauzulí o restrukturalizaci byly splněny. Žalobkyně kromě toho zanesla převody ztrát existující ke dni 31. prosince 2009 do svého účetnictví jako odložené daňové pohledávky.

61 Zadruhé v průběhu roku 2009 dosáhla žalobkyně zdanitelných příjmů, od nichž odečetla ztráty převedené na základě klauzule o restrukturalizaci.

62 Tyto okolnosti potvrdila německá daňová správa prostřednictvím závazné informace a výměru zálohy na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2009, které zohledňovaly ztráty převedené na základě klauzule o restrukturalizaci (viz bod 17 výše). Kromě toho skutečnost, že byla vydána závazná informace, vedla následně k zařazení jména žalobkyně na seznam oznámený německými orgány Komisi na základě čl. 6 odst. 1 písm. b) napadeného rozhodnutí.

63 Na základě německé právní úpravy tedy bylo jasné, že v okamžiku ukončení zdaňovacího období 2009 žalobkyně dosáhla daňové úspory, kterou ostatně mohla přesně vyčíslit. Vzhledem k tomu, že německé orgány nemají v souvislosti s uplatněním sporného opatření žádný prostor pro uvážení, dosažení uvedené daňové úspory prostřednictvím platby nižší daně bylo pouze otázkou času, na základě prováděcích pravidel daňového režimu. Žalobkyně tedy nabyla práva, potvrzeného německými orgány před přijetím rozhodnutí o zahájení a poté napadeného rozhodnutí, na uplatnění této daňové úspory, která by se v případě neexistence těchto rozhodnutí projevila vydáním daňového výměru opravňujícího k převodu ztrát a jeho následným zanesením do účetní rozvahy. Mohla být tedy německými orgány a Komisí snadno identifikována.

64 Žalobkyni tedy nelze považovat pouze za podnik dotčený napadeným rozhodnutím z důvodu její příslušnosti k dotčenému odvětví a jejího postavení potenciálního příjemce, ale musí být naopak považována za součást uzavřeného kruhu hospodářských subjektů, jež byly nebo alespoň mohly být známy v okamžiku přijetí napadeného rozhodnutí, ve smyslu rozsudku Plaumann v. Komise, bod 54 výše (EU:C:1963:17) (viz také obdobně rozsudky Belgie a Forum 187 v. Komise, bod 56 výše,

EU:C:2006:416, bod 63; Komise v. Koninklijke FrieslandCampina, bod 52 výše, EU:C:2009:556, bod 57; Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, bod 54 výše, EU:C:2011:368, bod 56; ze dne 27. února 2014, Stichting Woonpunt a další v. Komise, C-132/12 P, Sb. rozh., EU:C:2014:100, body 59 až 61 a Stichting Woonlinie a další v. Komise, C-133/12 P, Sb. rozh., EU:C:2014:105, body 46 až 48).

65 Tento závěr není vyvrácen tím, že v návaznosti na rozhodnutí o zahájení a poté napadené rozhodnutí přijaly německé orgány opatření směřující k tomu, aby klauzule o restrukturalizaci nebyla uplatňována, v rámci nichž zejména zrušily závaznou informaci a přijaly daňový výměr týkající se daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2009, který již nezohledňoval ztráty převedené na základě klauzule o restrukturalizaci (viz bod 19 výše).

66 Německé orgány se totiž rozhodly pozastavit uplatňování klauzule o restrukturalizaci, avšak nezrušily ji, a vydat daňový výměr bez uplatnění této klauzule právě proto, aby splnily rozhodnutí o zahájení a napadené rozhodnutí. V rámci přezkumu přípustnosti žaloby směřující ke zpochybnění napadeného rozhodnutí, v němž Komise dospěla k závěru, že sporné opatření představuje státní podporu, a konstatovala její neslučitelnost s vnitřním trhem, tedy Komise nemůže využívat skutečnosti, že německé orgány při čekání na výsledek případné žaloby proti tomuto rozhodnutí přijaly okamžitě všechna opatření nezbytná k zajištění souladu s tímto rozhodnutím.

67 Tento závěr nemůže zpochybnit ani judikatura, které se dovolávala Komise ve spisech a na jednání, a zejména rozsudky Telefónica v. Komise, bod 54 výše (EU:C:2013:852), ze dne 11. června 2009, AMGA v. Komise (T-300/02, Sb. rozh., EU:T:2009:190), Acegas v. Komise, bod 55 výše (EU:T:2009:192), a ze dne 8. března 2012, Iberdrola v. Komise (T-221/10, Sb. rozh., EU:T:2012:112).

68 Skutkové okolnosti těchto věcí totiž nejsou srovnatelné se skutkovými okolnostmi projednávané věci, kdy bylo konstatováno, že z důvodu specifik německých daňových právních předpisů nabyla žalobkyně práva na daňovou úsporu, potvrzeného německými daňovými orgány (viz bod 63 výše), a tato okolnost ji odlišovala v porovnání s ostatními subjekty, které jsou dotčeny pouze coby potenciální příjemci sporného opatření (v tomto smyslu viz rozsudek Komise v. Koninklijke FrieslandCampina, bod 52 výše, EU:C:2009:556, bod 55).

69 Závěr v bodě 64 výše není zpochybněn ani argumentem Komise, podle něhož se osobní dotčení žalobkyně může opírat pouze o výhodu poskytnutou prostřednictvím státních prostředků a podle něhož by k finančnímu zatížení státu došlo až v okamžiku, kdy by bylo snížení daně konstatováno daňovým výměrem.

70 Je třeba připomenout, že skutečnosti, na nichž judikatura zakládá osobní dotčení ve smyslu čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU (viz body 54 až 56 výše), se neshodují nutně s prvky zakládajícími státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (obdobně viz rozsudek Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, bod 60 výše, EU:C:2011:368, body 56, 63 a 64). Ve smyslu rozsudku Plaumann v. Komise, bod 54 výše (EU:C:1963:17, s. 223), je jiný subjekt než adresát rozhodnutí tímto rozhodnutím dotčen tehdy, zasahuje-li jej toto rozhodnutí z důvodu určitých zvláštních vlastností nebo faktické situace, která jej vymezuje vzhledem ke všem ostatním osobám, a je tedy součástí omezeného okruhu hospodářských subjektů.

71 V projednávaném případě je přitom třeba připomenout, že na základě vnitrostátní právní úpravy žalobkyně před přijetím rozhodnutí o zahájení a poté napadeného rozhodnutí nabyla práva, potvrzeného německými daňovými orgány, na daňovou úsporu za zdaňovací období 2009. Komise ostatně sama v bodě 50 odůvodnění napadeného rozhodnutí upřesnila, že již samotná možnost snížit daňové zatížení převodem ztrát, kterou německá vláda přiznává některým podnikům, vede ke ztrátě veřejných příjmů a představuje státní podporu.

72 S ohledem na výše uvedené je třeba učinit závěr, že za okolností projednávaného případu je žalobkyně napadeným rozhodnutím bezprostředně a osobně dotčena.

73 Žalobkyně je tedy aktivně legitimována ve smyslu čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU.

K právnímu zájmu na podání žaloby

74 Komise poukazuje na to, že žalobkyně není příjemcem podpory, a nemůže tedy mít z případného zrušení napadeného rozhodnutí Tribunálem žádný prospěch. Spolková republika Německo není povinna v návaznosti na přijetí napadeného rozhodnutí zajistit navrácení podpory žalobkyní a nezávisle na případném zrušení napadeného rozhodnutí se mohou německé orgány kdykoliv rozhodnout sporné opatření zcela zrušit.

75 Žalobkyně, podporovaná Spolkovou republikou Německo, tyto argumenty zpochybňuje.

76 Podle ustálené judikatury je žaloba na neplatnost podaná fyzickou nebo právnickou osobou přípustná pouze v případě, že žalobce má právní zájem na zrušení napadeného aktu. Předpokladem takového zájmu je, že samotné zrušení tohoto aktu může vyvolat právní následky a že žaloba může ve výsledku přinést straně, která ji podala, prospěch (v tomto smyslu viz rozsudky Komise v. Koninklijke FrieslandCampina, bod 52 výše, EU:C:2009:556, bod 63; Stichting Woonpunt a další v. Komise, bod 64 výše, EU:C:2014:100, body 50 až 54, a Stichting Woonlinie a další v. Komise, bod 64 výše, EU:C:2014:105, bod 54).

77 Podmínky přípustnosti žaloby se, s výjimkou odlišné otázky ztráty právního zájmu na podání žaloby, posuzují k okamžiku podání žaloby (viz rozsudek ze dne 21. března 2002, Shaw a Falla v. Komise, T-131/99, Recueil, EU:T:2002:83, bod 29 a citovaná judikatura).

78 V projednávaném případě žalobkyně splňovala podmínky pro uplatnění klauzule o restrukturalizaci a získala výhodu vyplývající z této klauzule, jak vyplývá z bodů 59 až 61 výše.

79 Třebaže uplatňování klauzule o restrukturalizaci bylo v návaznosti na přijetí napadeného rozhodnutí pozastaveno, na základě § 34 odst. 6 KStG, bude klauzule o restrukturalizaci v případě zrušení uvedeného rozhodnutí znovu použitelná se zpětnou účinností na všechny podniky, v jejichž případě není daňový výměr dosud konečný, včetně žalobkyně, takže zrušení napadeného rozhodnutí pro ni představuje prospěch, jelikož bude mít právo domáhat se uplatnění doložky o restrukturalizaci, alespoň pokud jde o zdanění příjmů za rok 2009.

80 Žalobkyně má tudíž právní zájem na podání žaloby proti napadenému rozhodnutí.

81 Žaloba je tedy přípustná.

K věci samé

82 Na podporu žaloby uplatňuje žalobkyně čtyři žalobní důvody vycházející zaprvé z neexistence selektivní povahy sporného opatření, zadruhé z neexistence použití státních prostředků, zatřetí z nedostatečného odůvodnění a začtvrté z porušení zásady ochrany legitimního očekávání.

83 Tribunál považuje za vhodné zabývat se nejprve třetím žalobním důvodem vycházejícím z nedostatečného odůvodnění a poté ostatními žalobními důvody v pořadí, v němž byly uvedeny.

Ke třetímu žalobnímu důvodu vycházejícímu z nedostatečného odůvodnění

84 Svým třetím žalobním důvodem žalobkyně v podstatě poukazuje na to, že Komise neodůvodnila právně dostačujícím způsobem svůj závěr, že pravidlo zániku ztrát představuje referenční systém a klauzule o restrukturalizaci výjimku z uvedeného systému. Konkrétně, v bodě 67 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise pouze odkázala na důvody již uvedené v rozhodnutí o zákoně MoRaKG.

85 Kromě toho Komise podle žalobkyně nesprávně dospěla k závěru, že odpočet převáděných ztrát je omezen celkově na milion eur a rovněž opominula některé skutečnosti. Jedná se konkrétně o následující okolnosti: bývalá klauzule o zániku ztrát se uplatňovalo souběžně s pravidlem zániku ztrát až do roku 2012; nepoužité ztráty zanikají až tehdy, když v období pěti let dojde k nabytí osobou nebo skupinou propojených osob; klauzule o restrukturalizaci se uplatní rovněž na převod úroků a počítá se třemi různými situacemi; zavedení klauzule o restrukturalizaci se zpětnou účinností má pouze napravit chybu zákonodárce, který vycházel nesprávně z toho, že nařízení o restrukturalizaci může odpovídajícím způsobem kompenzovat zánik převodů ztrát.

86 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury závisí rozsah povinnosti uvést odůvodnění na povaze dotčeného právního aktu a na kontextu, v němž byl přijat. Z odůvodnění musí jasně a jednoznačně vyplývat úvahy orgánu, jenž akt vydal, tak, aby soud Evropské unie mohl vykonat přezkum legality a aby se dotčené osoby mohly seznámit s důvody, které vedly k přijetí opatření, aby mohly hájit svá práva a ověřit, zda je rozhodnutí opodstatněné. Není požadováno, aby odůvodnění vylíčilo všechny relevantní skutkové a právní okolnosti, jelikož otázka, zda odůvodnění aktu splňuje požadavky článku 296 SFEU, musí být posuzována s ohledem nejen na jeho znění, ale také s ohledem na jeho kontext, jakož i s ohledem na všechna právní pravidla upravující dotčenou oblast (viz rozsudky ze dne 2. dubna 1998, Komise v. Sytraval a Brink's France, C-367/95 P, Recueil, EU:C:1998:154, bod 63 a citovaná judikatura, a ze dne 6. března 2003, Westdeutsche Landesbank Girozentrale a Land Nordrhein-Westfalen v. Komise, T-228/99 a T-233/99, Recueil, EU:T:2003:57, body 278 a 279 a citovaná judikatura). Komise zvláště není povinna vyjádřit se ke všem argumentům, jichž se před ní dotčené osoby dovolávají. Stačí, aby popsala skutečnosti a právní úvahy, které mají zásadní význam v rámci struktury napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Westdeutsche Landesbank Girozentrale a Land Nordrhein-Westfalen v. Komise, uvedený výše, EU:T:2003:57, bod 280 a citovaná judikatura).

87 Konkrétně v případě kvalifikace opatření jako státní podpory vyžaduje povinnost odůvodnění, aby byly uvedeny důvody, pro které Komise považuje dotčené opatření za opatření spadající do působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU (rozsudek ze dne 13. června 2000, EPAC v. Komise, T-204/97 a T-270/97, Recueil, EU:T:2000:148, bod 36).

88 Je třeba rovněž připomenout, že povinnost uvést odůvodnění zakotvená v článku 296 SFEU je podstatnou formální náležitostí, kterou je třeba odlišovat od otázky opodstatněnosti odůvodnění, která se vztahuje k meritorní legalitě sporného aktu (viz rozsudek ze dne 18. června 2015, Ipatau v. Rada, C-535/14 P, Sb. rozh., EU:C:2015:407, bod 37 a citovaná judikatura).

89 V napadeném rozhodnutí Komise v první řadě připomíná relevantní legislativní kontext. Konkrétně bod 5 odůvodnění zmiňuje zásadu převodu ztrát a body 10 a 14 odůvodnění reprodukují obsah pravidla zániku ztrát a klauzule o restrukturalizaci.

90 Komise poté věnuje body 64 až 102 odůvodnění napadeného rozhodnutí posouzení selektivní povahy sporného opatření. Konkrétně v bodech 66 a 67 napadeného rozhodnutí vymezuje referenční systém.

91 V bodě 66 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise vysvětluje, že „referenčním systémem je německý systém daní z příjmu právnických osob ve stávajícím znění, zejména [ustanovení] § 8c odst. 1 KStG". Pokračuje připomenutím obsahu tohoto ustanovení a konstatuje, že „zánik ztrát je pravidlem, tzn. je v případě změny ve vlastnictví podílů referenčním systémem".

92 V bodě 67 odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise dodává, že ve věci, která byla předmětem rozhodnutí o zákoně MoRaKG, dospěla k závěru, že § 8c odst. 1 KStG představuje použitelný referenční systém, a rozhodla, že výjimka z výše uvedeného ustanovení, podle které je pro podniky, jež byly převzaty společnostmi rizikového kapitálu, navzdory změně ve vlastnictví podílů převod ztrát přípustný, je neslučitelná s vnitřním trhem. Upřesňuje, že „[o]důvodnění rozhodnutí platí také pro tento případ“.

93 Je třeba konstatovat, že ve výše uvedených bodech odůvodnění napadeného rozhodnutí Komise v souladu se svou povinností uvést odůvodnění jasně vymezila referenční rámec, který je podle ní použitelný pro účely posouzení existence selektivního zvýhodnění.

94 Konkrétně zohlednila obecný princip převodu ztrát a příslušný legislativní rámec a vysvětlila, že má za to, že referenční legislativní rámec v daném případě představuje zánik ztrát.

95 V tomto kontextu je nutné konstatovat, že odkaz na rozhodnutí o zákoně MoRaKG v bodě 67 odůvodnění napadeného rozhodnutí představuje doplňující vysvětlení, které nebylo při vymezení referenčního rámce nezbytné.

96 Kromě toho údajná pochybení, kterých se Komise dopustila při zkoumání relevantního režimu (viz bod 85 výše) nemají vliv na nedostatečnost odůvodnění. Tyto argumenty mohou spadat případně pod posouzení opodstatněnosti napadeného rozhodnutí a budou posouzeny v rámci tohoto žalobního důvodu (viz bod 125 dále).

97 Třetí žalobní důvod je tedy třeba zamítnout.

K prvnímu žalobnímu důvodu vycházejícímu z neexistence *prima facie* selektivní povahy sporného opatření

98 První žalobní důvod se týká v podstatě úvah Komise o selektivní povaze sporného opatření.

99 V tomto kontextu je třeba úvodem připomenout, že čl. 107 odst. 1 SFEU zakazuje podpory, které „zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby“, tj. selektivní podpory.

100 Podle ustálené judikatury kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ nejprve předpokládá, že bude identifikován a přezkoumán obecný nebo „obvyklý“ daňový režim, který se v dotčeném členském státě používá. Poté je třeba ve srovnání s tímto obecným nebo „obvyklým“ daňovým režimem posoudit a prokázat případnou selektivní povahu výhody poskytnuté dotčeným daňovým opatřením, spočívající v tom, že se toto opatření odchyluje od uvedeného obecného režimu v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl daňové soustavy dotyčného členského státu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, Sb. rozh., EU:C:2011:550, body 50 a 54, a ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, Sb. rozh., EU:C:2011:732, bod 75). Po skončení těchto prvních dvou etap přezkumu může být opatření kvalifikováno jako *prima facie* selektivní.

101 Tuto podmínku selektivity však nesplňuje opatření, které přestože představuje pro příjemce zvýhodnění, je odůvodněno obecnou povahou nebo strukturou systému, do něhož spadá (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Recueil, EU:C:2001:598, bod 42, a Paint Graphos a další, bod 100 výše, EU:C:2011:550, bod 64). Po skončení této případné třetí etapy přezkumu je opatření kvalifikováno jako selektivní.

102 Je třeba připomenout, že k prokázání toho, že dotčené opatření se vztahuje selektivně na určité podniky nebo na určitá výrobní odvětví musí Komise prokázat, že toto opatření zavádí rozlišování mezi podniky, které se s ohledem na cíl dotčeného systému nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, zatímco členskému státu, který zavedl takové rozlišování mezi podniky v oblasti nákladů, přísluší, aby prokázal, že toto rozlišování je skutečně odůvodněno povahou a strukturou dotčeného systému (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. září 2011, Komise v. Nizozemsko, C-279/08 P, Sb. rozh., EU:C:2011:551, bod 62 a citovaná judikatura)).

103 Ve světle této třífázové analýzy, jak vyplývá z judikatury, je třeba přezkoumat první žalobní důvod uvedený žalobkyní.

– K první části vycházející z nesprávného vymezení referenčního rámce

104 V napadeném rozhodnutí Komise pro účely posouzení selektivní povahy sporného opatření zohlednila zaprvé i obecně platné pravidlo převodu ztrát, zadruhé pravidlo zániku ztrát, které se odchyluje od prvního pravidla v případech škodlivých nabytí účasti, a zatřetí klauzule o restrukturalizaci, která umožňuje v určitých specifických situacích odchýlit se od druhého pravidla a uplatnit první pravidlo.

105 Na základě těchto skutečností Komise v bodě 66 odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěla k závěru, že v kontextu německého systému daně z příjmu právnických osob představuje zánik ztrát referenční rámec, to znamená obecné pravidlo použitelné ve všech případech změny vlastnické struktury, a klauzule o restrukturalizaci představuje výjimku z tohoto pravidla.

106 Žalobkyně, podporovaná Spolkovou republikou Německo, uvádí, že Komise určila referenční systém pro účely posouzení selektivní povahy sporného opatření chybně. Komise podle ní měla nesprávně za to, že zánik ztrát představuje obecné pravidlo a klauzule o restrukturalizaci je výjimka z tohoto pravidla.

107 Podle žalobkyně představuje referenční systém pravidlo převodu ztrát jakožto logický důsledek ústavní zásady zdanění podle schopnosti nést daňovou zátěž. Pravidlo zániku ztrát představuje výjimku z této zásady a nelze jej považovat za referenční systém, přičemž klauzule o restrukturalizaci, zavádějící výjimku z této výjimky, pouze obnovuje obecné pravidlo, tj. pravidlo převodu ztrát, stejně jako jiné výjimky, jako je klauzule o skupinách podniků a klauzule o skrytých rezervách.

108 Komise předně namítá nepřípustnost první části prvního žalobního důvodu v rozsahu, v němž je založena na nových skutečnostech, které nebyly uvedeny ve správním řízení. Připomíná, že pravidlo zániku ztrát vymezila jakožto referenční normu v rozhodnutí o zahájení a v rozhodnutí o zákoně MoRaKG, aniž by žalobkyně, Spolková republika Německo nebo další zúčastněné strany v rámci správního řízení toto vymezení zpochybnily. Upřesňuje, že vnitrostátní daňové právo představuje z hlediska unijního práva skutkovou okolnost, která jí nebyla při přijetí napadeného rozhodnutí plně známa a kterou nebyla povinna zjišťovat z úřední povinnosti.

109 Co se týče věci samé, Komise argumenty žalobkyně odmítá.

110 V první řadě je třeba zamítnout námitku nepřípustnosti vznesenou Komisí. Z judikatury, které se Komise dokonce dovolává na podporu svého argumentu, vyplývá, že posouzení legality rozhodnutí v závislosti na informacích, které má Komise k dispozici v okamžiku, kdy rozhodnutí přijímá, spadá ve skutečnosti pod opodstatněnost, a nikoliv přípustnost dotčeného žalobního důvodu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. září 1996, Francie v. Komise, C-241/94, Recueil, EU:C:1996:353, bod 33; ze dne 24. září 2002, Falck a Acciaierie di Bolzano v. Komise, C-74/00 P a C-75/00 P, Recueil, EU:C:2002:524, bod 168, ze dne 14. ledna 2004, Fleuren Compost v. Komise, T-109/01, Recueil, EU:T:2004:4, bod 49;

ze dne 6. dubna 2006, Schmitz-Gotha Fahrzeugwerke v. Komise, T-17/03, Sb. rozh., EU:T:2006:109, bod 54, a ze dne 7. prosince 2010, Frucona Košice v. Komise, T-11/07, Sb. rozh., EU:T:2010:498, bod 49).

111 Pokud jde o opodstatněnost argumentů uváděných žalobkyní, je třeba připomenout, že v napadeném rozhodnutí Komise v podstatě definovala pravidlo zániku ztrát jako obecné pravidlo, podle kterého je třeba zkoumat, zda mezi podniky nacházejícími se ve srovnatelné skutkové a právní situaci bylo rozlišováno, kdežto žalobkyně se odvolává na obecnější pravidlo převodu ztrát, které platí pro jakékoliv zdanění.

112 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pravidlo převodu ztrát představuje možnost, kterou mají všechny společnosti při uplatnění daně z příjmu právnických osob, a pravidlo zániku ztrát omezuje uvedenou možnost při nabytí podílu ve výši nejméně 25 % kapitálu a ruší ji při nabytí podílu vyššího než 50 % kapitálu. Posledně uvedené pravidlo se tak vztahuje na všechny případy změny vlastnické struktury týkající se nejméně 25 % kapitálu a není rozlišováno podle povahy nebo charakteristik dotčených podniků.

113 Kromě toho klauzule o restrukturalizaci je formulována jako výjimka z pravidla zániku ztrát a vztahuje se pouze na jasně vymezené situace, které spadají pod posledně uvedené pravidlo.

114 Je tedy nutné konstatovat, že pravidlo zániku ztrát je stejně jako pravidlo převodu ztrát součástí legislativního rámce, do kterého patří sporné opatření. Jinak řečeno, legislativní rámec relevantní v projednávaném případě je tvořen obecným pravidlem převodu ztrát, jak je omezeno pravidlem zániku ztrát, a právě v tomto rámci je třeba ověřit, zda sporné opatření zavádí rozlišování mezi subjekty, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci ve smyslu judikatury citované v bodě 100 výše, přičemž tato otázka je řešena v rámci druhé části prvního žalobního důvodu.

115 Je tedy třeba učinit závěr, že Komise se nedopustila pochybení, když s přihlédnutím k existenci obecnějšího pravidla, tj. pravidla převodu ztrát, stanovila, že referenční legislativní rámec použitý za účelem posouzení selektivní povahy sporného opatření představuje pravidlo zániku ztrát.

116 Tento závěr není zpochybněn konkrétními argumenty, které žalobkyně uvedla.

117 Zaprvé v rozsahu, v němž se žalobkyně chce dovolávat nedostatečného odůvodnění z toho důvodu, že Komise se na podporu svého stanoviska omezila na odkaz na rozhodnutí o zákoně MoRaKG, je nutné konstatovat, že tato výtka byla zamítnuta v rámci třetího žalobního důvodu, vycházejícího z nedostatečného odůvodnění (viz body 84 až 97 výše). Kromě toho skutečnost, zda německé orgány v průběhu správního řízení, které vedlo k vydání rozhodnutí o zákoně MoRaKG, uznaly, že sporné opatření je selektivní, či nikoliv, je v projednávaném případě irelevantní, neboť nemá žádný dopad na posouzení referenčního legislativního rámce, jak jej vymezila Komise, provedené v předchozích bodech.

118 Zadruhé skutečnost, že zásada převodu ztrát patří k základním zásadám německého daňového práva, je rovněž irelevantní. I kdyby pravidlo převodu ztrát patřilo k těmto základním zásadám a zánik ztrát představoval výjimku z tohoto pravidla, nic to nemění na tom, že posledně uvedené pravidlo je součástí relevantního legislativního rámce, do kterého patří sporné opatření a s ohledem na který je třeba posoudit jeho selektivní povahu.

119 Zatřetí, pokud jde o argument, podle kterého na jedné straně může být právo na převod ztrát, jakožto vyjádření základních zásad, omezeno zákonodárcem pouze ze závažných důvodů a na druhé straně se změna vlastnické struktury nedotýká zdanění společnosti, jelikož sféra společníků a sféra společnosti jsou odděleny, nemá takový argument žádný vliv na vymezení referenčního rámce pro účely posouzení

selektivní povahy sporného opatření. Podstatné je, že existuje ustanovení odchylující se od zásady převodu ztrát, které je, stejně jako tato zásada, součástí referenčního rámce, do kterého patří sporné opatření.

120 Začtvrté argument, že pravidlo zániku ztrát neznamenalo změnu systému a jeho cílem je, stejně jako u bývalého pravidla, zabránit zneužitím převodu ztrát, je rovněž irelevantní. Cíl boje proti zneužití totiž spadá pod otázku, zda sporné opatření zavádí rozlišování mezi subjekty, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, což je předmětem druhé části tohoto žalobního důvodu. Kromě toho skutečnost, zda Komise zpochybnila legalitu bývalé klauzule o restrukturalizaci či nikoliv, nemá žádný význam pro posouzení nové klauzule.

121 Zapáté je nutné konstatovat, že existence jiných výjimek z pravidla zániku ztrát sama o sobě nestačí k prokázání toho, že uvedené pravidlo není součástí referenčního rámce relevantního pro účely posouzení selektivní povahy sporného opatření.

122 Zašesté totéž platí i pro argument vycházející z pochybností vnitrostátních soudů o ústavnosti pravidla zániku ztrát. To nebrání závěru, že dokud toto pravidlo nebude zrušeno, je součástí referenčního systému.

123 Zasedmé závěr uvedený v bodě 115 výše nezpochybňují ani argumenty uvedené žalobkyní v replice, které mají prokázat, že pravidlo zániku ztrát má povahu výjimky, to znamená, že se toto pravidlo vyznačuje velkým počtem znaků omezujících jeho působnost, jakož i odlišnými právními důsledky vyžadujícími výklad a že takovou povahu výjimky dokládá mimo jiné kontext a legislativní techniky.

124 Tyto argumenty jsou neúčinné, jelikož kvalifikace uvedeného pravidla jako výjimky z pravidla vyšší právní síly nebrání tomu, aby bylo součástí referenčního rámce, do kterého spadá sporné opatření.

125 Konečně, nesprávné tvrzení v bodě 5 odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle něhož byl převod ztrát omezen na milion eur, nemá vliv na posouzení selektivní povahy sporného opatření. Totéž platí i o pochybení, kterého se Komise dopustila, když konstatovala, že bývalé pravidlo zániku ztrát bylo zrušeno s účinností od 1. ledna 2008, i když se uplatňovalo přinejmenším do roku 2012.

126 Je tedy třeba konstatovat, že Komise se při vymezení referenčního rámce nedopustila pochybení.

127 První část prvního žalobního důvodu je tedy třeba zamítnout.

– Ke druhé části vycházející z nesprávného posouzení právní a skutkové situace podniků vyžadujících restrukturalizaci a kvalifikace klauzule o restrukturalizaci jako obecného opatření

128 V napadeném rozhodnutí Komise konstatovala, že pravidlo zániku ztrát má širší působnost než bývalé pravidlo (bod 10 odůvodnění), že pravidlo nepředpokládalo původně žádnou výjimku (bod 11 odůvodnění) a jak vyplývá z odůvodnění zákona o reformě podnikových daní z roku 2008 (viz bod 6 výše), cíl pravidla byl dvojí: zjednodušit režim a postupovat cíleně proti zneužití (bod 12 odůvodnění). Rovněž zdůraznila, že neexistence výslovné výjimky umožňující převod ztrát v případě restrukturalizace byla kompenzována možností daňových orgánů vzdát se v zájmu spravedlnosti daňových pohledávek na základě nařízení o restrukturalizaci (bod 12 odůvodnění; viz bod 7 výše).

129 Na základě těchto skutečností Komise v bodech 68 až 79 odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve konstatovala, že účelem systému zdanění společností je získat příjmy do rozpočtu a účelem pravidla zániku ztrát bylo zabránit, aby podniky, jejichž vlastnická struktura byla změněna, převáděly ztráty. Dále konstatovala, že s ohledem na tento účel se všechny podniky, v jejichž vlastnické struktuře došlo ke změně týkající se nejméně 25 % podílu, nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Nakonec

konstatovala, že klauzule o restrukturalizaci rozlišovala v rámci této kategorie mezi podniky, které třebaže zaznamenaly ztráty, jsou nadále zdravé, a podniky, které jsou podle podmínek stanovených klauzulí o restrukturalizaci nesolventní či nadměrně zadlužené, nebo jim to hrozí.

130 Žalobkyně poukazuje zaprvé na to, že klauzule o restrukturalizaci nezavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, ale představuje obecné opatření daňové politiky spadající do daňové svrchovanosti členských států, které se vztahuje za stejných podmínek na všechny společnosti, u kterých existuje bezprostřední riziko platební neschopnosti nebo nadměrného zadlužení, a že uvedená klauzule nespadá do diskreční pravomoci správních orgánů.

131 Upřesňuje, že podniky vyžadující restrukturalizaci a zdravé podniky se nenacházejí ve stejné skutkové a právní situaci. Pravidlo zániku ztrát vylučuje převod ztrát, pokud nový vlastník podílu může mít rozhodující vliv na budoucnost společnosti, a tedy v zásadě plnou kontrolu nad využitím ztrát, kdežto klauzule o restrukturalizaci se svými striktními podmínkami se použije v situaci, kdy nový vlastník podílu nemá možnost ztráty kontrolovat.

132 Zadruhé se žalobkyně dovolává vady odůvodnění, jelikož Komise opominula ověřit, zda klauzule o restrukturalizaci představuje obecné opatření.

133 Vzhledem k tomu, že bylo konstatováno, že referenční rámec představuje pravidlo zániku ztrát, je v první řadě třeba ověřit, zda s ohledem na cíl, který sleduje příslušný daňový režim, se podniky, na které se vztahuje klauzule o restrukturalizaci, nacházejí ve skutkové a právní situaci, která je srovnatelná se situací jiných podniků, jež podléhají pravidlu zániku ztrát, což musí ve smyslu judikatury citované v bodě 102 výše prokázat Komise.

134 Podle Komise vzhledem k tomu, že cílem daňového režimu relevantního v projednávaném případě je zabránit, aby podniky, v jejichž vlastnické struktuře došlo ke změně, převáděly ztráty, nacházejí se v podstatě všechny podniky, v jejichž vlastnické struktuře došlo ke změně, ve srovnatelné skutkové a právní situaci, ať se na ně klauzule o restrukturalizaci vztahuje či nikoliv. Sporné opatření je tedy *prima facie* selektivní, jelikož se vztahuje pouze na podniky, které splňují podmínky uvedené klauzule.

135 Naopak podle žalobkyně vzhledem k tomu, že cílem dotčeného režimu je zabránit zneužití převodů ztrát, nacházejí se ve srovnatelné skutkové a právní situaci pouze podniky, které splňují podmínky klauzule o restrukturalizaci, jelikož ty nemohou převodů ztrát zneužít.

136 Jak je uvedeno v bodě 114 výše, legislativní rámec relevantní v projednávaném případě je tvořen obecným pravidlem převodu ztrát, jak je omezeno pravidlem zániku ztrát. Je tedy třeba mít za to, jak vyplývá z bodu 71 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že relevantním účelem referenčního daňového systému je zabránit tomu, aby podniky, v jejichž vlastnické struktuře došlo ke změně, převáděly ztráty. Jinak řečeno, možnost převést ztráty je omezena nebo neexistuje v případech, kdy podnik, který nahromadil ztráty, změní, v důsledku nabytí podílu ve výši nejméně 25 % na jeho kapitálu, podstatným způsobem svou vlastnickou strukturu.

137 Z toho vyplývá, že všechny podniky, v jejichž vlastnické struktuře došlo k takové změně, se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, bez ohledu na to, zda jsou v obtížné situaci ve smyslu klauzule o restrukturalizaci či nikoliv.

138 Sporné opatření se naproti tomu nevztahuje na všechny podniky, v jejichž vlastnické struktuře došlo k podstatné změně, nýbrž vztahuje se na jasně stanovenou kategorii podniků, a sice podniky, které jsou podle klauzule o restrukturalizaci v okamžiku nabytí podílů „v platební neschopnosti nebo [jsou] nadměrně zadlužen[é], nebo [jsou] těmito jevy ohrožen[y]“ (dále jen „podniky v obtížích“).

139 Je nutné konstatovat, že tato kategorie nepokrývá všechny podniky, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci s ohledem na cíl dotčeného daňového režimu.

140 I kdyby, jak uvádí žalobkyně, bylo relevantním cílem daňového systému předejít zneužití převodů ztrát tím, že bude vyloučena koupě „společností – prázdných schránek“, nic to nemění na tom, že sporné opatření se vztahuje pouze na podniky, které splňují určité podmínky, především podniky v obtížích.

141 I za předpokladu, že by v situacích, které jsou předmětem sporného opatření, nebylo riziko zneužití, je v souladu s uvedeným cílem nutné konstatovat, že uvedené opatření neumožňuje převod ztrát při podstatné změně vlastnické struktury předmětné společnosti, netýká-li se tato změna podniků v obtížích, i když cílem uvedené změny vlastnické struktury není koupě „společností-prázdných schránek“, a tato změna tudíž nevyvolává riziko zneužití. Převod ztrát je zakázán, i když ostatní podmínky klauzule o restrukturalizaci týkající se zejména zachování zásadních struktur společnosti, tj. podmínky uvedené pod písmeny c) až e) klauzule o restrukturalizaci, jsou splněny. Jinak řečeno, podmínky uvedené pod písmeny a) a b) klauzule o restrukturalizaci nesouvisí s cílem zabránit zneužití. Zvýhodňují tudíž podniky v obtížích.

142 Je tedy třeba učinit závěr, že Komise se nedopustila pochybení, když měla za to, že sporné opatření zavádí rozlišování mezi subjekty nacházejícími se s ohledem na cíl daňové soustavy ve srovnatelné skutkové a právní situaci ve smyslu judikatury citované v bodě 100 výše.

143 Zadruhé ani argument žalobkyně a vedlejší účastnice, podle něhož je sporné opatření obecným opatřením, jelikož se vztahuje na každý podnik v obtížích, nemůže uspět.

144 Otázka, zda opatření má či nemá obecný charakter, v kontextu přezkumu selektivity daňového opatření, spočívá na otázce, zda předmětné opatření v porovnání s obvyklým nebo obecným daňovým režimem zavádí rozlišování mezi subjekty, které se s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem, nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Jak je přitom uvedeno v předchozích bodech, Komise má v napadeném rozhodnutí správně za to, že sporné opatření zavádí rozlišování mezi podniky, a sice podniky, které splňují podmínky stanovené dotčeným opatřením, a ostatními podniky, které se s ohledem na cíl sledovaný dotčeným režimem nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. I za předpokladu, že, jak uvádí žalobkyně, by tímto cílem bylo zabránit zneužití převodů ztrát, je nutné konstatovat, že sporné opatření, posuzované samostatně nebo s oběma výše uvedenými výjimkami, se nevztahuje na všechny podniky, které jsou předmětem škodlivého nabytí účasti nevyvolávajícího takové riziko zneužití.

145 A dále je třeba konstatovat na rozdíl od argumentů žalobkyně, že sporné opatření nepředstavuje obecné opatření v tom, že by bylo potenciálně dostupné všem podnikům ve smyslu rozsudku ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, Sb. rozh., napadený kasačním opravným prostředkem, EU:T:2014:939, body 44 a 45). Sporné opatření totiž vymezuje svou osobní působnost. Vztahuje se jen na jednu kategorii podniků, které se nacházejí ve specifické situaci, a sice na podniky v obtížích. Proto je tedy *prima facie* selektivní.

146 Kromě toho rozdíly mezi podniky vyžadujícími restrukturalizaci a zdravými podniky v přístupu ke kapitálu a dostupnosti skrytých rezerv, na které poukazuje žalobkyně, nejsou relevantní s ohledem na cíl, který sleduje daňový systém, a to ani při zohlednění cíle zabránit zneužití převodů ztrát. Takové rozdíly by byly relevantní pouze s ohledem na cíl usnadnit restrukturalizaci podniků, na které se vztahuje sporné opatření. Tento cíl však není v projednávaném případě relevantní, což žalobkyně ostatně ani netvrdí.

147 Konečně pokud jde o argument, že klauzule o restrukturalizaci představuje mechanismus, který se uplatní automaticky, a argument, že cíle sledované právními předpisy v oblasti daně z příjmu právnických osob nejsou pouze daňového, nýbrž i politického rázu, stačí uvést, že takové argumenty jsou irelevantní, jelikož, i kdyby byly opodstatněné, nemohou mít vliv na selektivní povahu sporného opatření.

148 Druhou část prvního žalobního důvodu je tedy třeba zamítnout.

– Ke třetí části vycházející z odůvodnění sporného opatření povahou a strukturou německé daňové soustavy

149 Žalobkyně zaprvé uvádí, že klauzule o restrukturalizaci, ve spojení s klauzulí o skupinách podniků a klauzulí o skrytých rezervách, přispívá k uplatňování základních zásad inherentních německému systému daně z příjmu právnických osob, zejména zásady započítávání ztrát mezi různými zdaňovacími obdobími, která vyplývá z řídících zásad odpočitatelnosti nákladů a zdanění podle schopnosti nést daňovou zátěž, jakož i ze zásady oddělení, podle níž v rámci referenčního systému použitelného v německém právu v oblasti daně z příjmu právnických osob nezávisí zdanění společnosti na jejich společnících.

150 Zadruhé žalobkyně poukazuje na to, že omezení použití klauzule o restrukturalizaci na podniky vyžadující restrukturalizaci je odůvodněno rovněž daňovým zájmem, to znamená s ohledem na cíl, vlastní daňovému právu, vybrat příjmy k financování výdajů státu. Německý zákonodárce totiž tím, že nebrání restrukturalizacím, umožňuje podnikům vyžadujícím restrukturalizaci zlepšit jejich hospodářskou situaci, což vede ke zvýšení budoucích daňových příjmů.

151 Zatřetí žalobkyně tvrdí, že omezení na podniky vyžadující restrukturalizaci vychází rovněž z objektivních rozdílů mezi zdravými podniky, které zaznamenají přechodně ztráty a jsou schopny opatřit si kapitál na trhu bez změny vlastnické struktury, a podniky vyžadujícími restrukturalizaci, které již často nemohou této možnosti využít. Spolková republika Německo dodává, že v případě nabytí účasti za účelem restrukturalizace nemá nabyvatel nad ztrátami kontrolu a podniky vyžadující restrukturalizaci, které nemají skryté rezervy, nemohou využít klauzule, která se jich týká.

152 Co se týče opodstatněnosti argumentů žalobkyně, je třeba připomenout, že podle judikatury citované v bodě 101 výše nesplňuje podmínku selektivity opatření, které přestože zavádí rozlišování mezi subjekty nacházejícími se ve skutkové a právní situaci, která je s ohledem na cíl sledovaný relevantním daňovým systémem, srovnatelná, je odůvodněno obecnou povahou nebo strukturou systému, do něhož spadá.

153 V tomto ohledu je nutno rozlišovat mezi cíli konkrétní daňové soustavy, které této soustavě nejsou vlastní, a mezi mechanismy vlastními samotné daňové soustavě, které jsou nezbytné k uskutečnění takových cílů, přičemž tyto cíle a mechanismy, jakožto základní nebo řídicí principy dotčené daňové soustavy, mohou takové odůvodnění podporovat, což musí prokázat členský stát (viz rozsudky Paint Graphos a další, bod 100 výše, EU:C:2011:550, bod 65 a citovaná judikatura, a ze dne 7. března 2012, British Aggregates v. Komise, T-210/02 RENV, Sb. rozh., EU:T:2012:110, bod 84 a citovaná judikatura). Daňová osvobození, jež vyplývají z cíle, který není daňové soustavě, do níž spadají, vlastní, nemohou tedy uniknout požadavkům plynoucím z čl. 107 odst. 1 SFEU (rozsudek Paint Graphos a další, bod 100 výše, EU:C:2011:550, bod 70).

154 Je třeba rovněž připomenout, že vnitrostátní opatření může být odůvodněno povahou a obecnou strukturou dotčené daňové soustavy pouze tehdy, pokud je na jedné straně soudržné nejen s charakteristikami vlastními dotčené daňové soustavě, nýbrž i s prováděním této soustavy, a pokud je

na druhé straně v souladu se zásadou proporcionality a nepřekračuje meze toho, co je nezbytné v tom smyslu, že sledovaného legitimního cíle nelze dosáhnout opatřeními menšího rozsahu (v tomto smyslu viz rozsudek Paint Graphos a další, bod 100 výše, EU:C:2011:550, body 73 až 75).

155 V napadeném rozhodnutí Komise rozlišuje mezi cílem pravidla zániku ztrát a cílem klauzule o restrukturalizaci.

156 Co se týče cíle pravidla zániku ztrát, třebaže v průběhu správního řízení se německé orgány dovolávaly cíle „vyloučit zneužití možnosti převodu ztrát […] prostřednictvím zastřešujících společností [společností-prázdných schránek]“ (bod 85 odůvodnění napadeného rozhodnutí), Komise měla za to, jak vyplývá ze změn bývalého pravidla zániku ztrát prostřednictvím nového pravidla, že cílem bylo „financování snížení sazby daně z příjmu právnických osob z 25 % na 15 %“ (bod 86 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

157 Naproti tomu cílem klauzule o restrukturalizaci bylo podle Komise zvládnutí problémů vzniklých v důsledku finanční a hospodářské krize a pomoc podnikům v obtížích v rámci této krize (body 87 a 88 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Dospěla k závěru, že cíl této klauzule nesouvisí s daňovým systémem (bod 89 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

158 Je nutno konstatovat, že ze znění sporného opatření jasně vyplývá, že jeho cílem je usnadnit restrukturalizaci podniků v obtížích. Kdyby tomu tak nebylo, nebylo by možné vysvětlit, proč § 8c odst. 1a písm. a) KStG a § 8c odst. 1a písm. b) KStG (viz bod 10 výše) mezi podmínkami svého použití vyžadují, aby účelem nabytí podílů byla restrukturalizace společnosti a podnik byl v okamžiku nabytí podílů v platební neschopnosti nebo nadměrně zadlužený, nebo byl těmito jevy ohrožen. Žalobkyně ostatně sama přiznává, že prostřednictvím sporného opatření zákonodárce sleduje rovněž cíl umožnit společnostem otřeseným v důsledku krize, které jsou v platební neschopnosti, aby dosáhly ozdravení.

159 Je tedy zjevné, že cílem, nebo alespoň hlavním cílem sporného opatření je usnadnit restrukturalizaci podniků v obtížích.

160 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že výše uvedený cíl nespadá pod základní nebo řídící principy daňové soustavy, a není jí tedy vlastní, nýbrž leží mimo ni (v tomto smyslu a obdobně viz rozsudky ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, Sb. rozh., EU:C:2006:511, bod 82, a ze dne 18. července 2013, P, C-6/12, Sb. rozh., EU:C:2013:525, bod 30), aniž je třeba ověřovat, zda je sporné opatření přiměřené sledovanému cíli.

161 Každopádně sporné opatření není odůvodněno ani ve světle argumentů předložených žalobkyní a vedlejší účastnicí.

162 Předně nemůže být opatření odůvodněno na základě zásady zdanění podle schopnosti nést daňovou zátěž.

163 Bez ohledu na to, že toto odůvodnění nevyplývá z odůvodnění dotčeného zákona, vychází podle všeho z cíle bojovat proti zneužitím v oblasti převodu ztrát, který je vlastní pravidlu zániku ztrát. Podle této argumentace v podstatě vzhledem k tomu, že pravidlo zániku ztrát má zabránit zneužitím a v případech restrukturalizace o zneužití nejde, je použití klauzule o restrukturalizaci odůvodněno stejnou logikou, z níž vychází použití pravidla zániku ztrát, a pouze obnovuje použití obecné zásady převodu ztrát jakožto výrazu zásady zdanění podle schopnosti nést daňovou zátěž.

164 Nicméně i za předpokladu, že by tento výklad byl správný, je nutné konstatovat, že sporné opatření není soudržné se sledovaným cílem. Jak bylo uvedeno v rámci prvního žalobního důvodu, sporné opatření se uplatňuje pouze na podniky v obtížích. Za těchto okolností není zřejmé, proč zásada

zdanění podle schopnosti nést daňovou zátěž vyžaduje, aby podnik v obtížích měl nárok na převod ztrát, kdežto tento převod je odepřen zdravému podniku, který zaznamenal ztráty a splňuje ostatní podmínky stanovené klauzulí o restrukturalizaci.

165 Dále sporné opatření není odůvodněno ani rozdíly mezi škodlivými nabytími účasti a nabytími účasti za účelem restrukturalizace a objektivními rozdíly mezi daňovými poplatníky. Podle žalobkyně, podporované Spolkovou republikou Německo, nemá nový podílník v případě nabytí účasti za účelem restrukturalizace plnou kontrolu nad využitím ztrát. Kromě toho podniky vyžadující restrukturalizaci nemají na rozdíl od zdravých podniků možnost získat financování na kapitálovém trhu nebo najít nového nabyvatele. Nemají ani možnost ponechat si své ztráty na základě klauzule o skrytých rezervách.

166 V tomto ohledu je nutné konstatovat, že argument vycházející z neexistence kontroly nad využitím ztrát není soudržný. Jiné podniky, které nesplňují podmínky klauzule o restrukturalizaci, také mohou narazit na hospodářské obtíže a nemusí být schopny mít kontrolu nad využitím ztrát a být přitom vyloučeny z použití klauzule o restrukturalizaci. Kromě toho rozdíl mezi situací podniků vyžadujících restrukturalizaci a situací zdravých podniků v přístupu ke kapitálu a dostupnosti skrytých rezerv není v projednávaném případě relevantní. Jak Komise správně uvedla v bodě 91 odůvodnění napadeného rozhodnutí, případný cíl usnadnit přístup společností v obtížích ke kapitálu není daňové soustavě vlastní.

167 Totéž platí i o argumentu žalobkyně, podle něhož je v zájmu německé daňové správy umožnit podnikům restrukturalizaci za účelem zlepšení jejich hospodářské situace, aby se snížilo riziko, že se dostanou do platební neschopnosti, a zvýšila šance daňových orgánů získat, či dokonce zvýšit daňové příjmy.

168 Tento argument opakuje argument uvedený Spolkovou republikou Německo v průběhu správního řízení, který Komise odmítla v bodech 57 až 63 odůvodnění napadeného rozhodnutí a podle něhož je klauzule o restrukturalizaci slučitelná s takzvanou „zásadou soukromého věřitele v tržním hospodářství“, neboť odpovídá chování obezřetného věřitele, ke kterému má dlužník trvalý závazkový vztah.

169 Je však nutné konstatovat, že předmětné zvýhodnění je poskytováno automaticky a bez jakéhokoliv zkoumání s cílem konkrétně určit, jako by to učinil soukromý investor, jaké je na jedné straně riziko, že příjemce nebude již schopen dále provozovat hospodářskou činnost, a bude tedy muset zastavit všechny platby dlužníkům, a na druhé straně nakolik bude uvedený příjemce schopen po snížení svého daňového dluhu hospodařit se ziskem, aby mohl plnit své budoucí povinnosti. Jak Komise správně zdůrazňuje v bodě 60 odůvodnění napadeného rozhodnutí, prominutí daňové pohledávky bez jakéhokoliv posouzení budoucích perspektiv dlužníka a jeho strategického významu se neslučuje s obezřetným jednáním.

170 Je tedy třeba učinit závěr, že ani žalobkyně ani Spolková republika Německo nepředložily skutečnosti umožňující odůvodnit sporné opatření v souladu s judikaturou citovanou v bodech 152 až 154 výše.

171 Třetí část prvního žalobního důvodu a tedy i první žalobní důvod v plném rozsahu je tudíž třeba zamítnout.

Ke druhému žalobnímu důvodu vycházejícímu z neexistence použití státních prostředků

172 Druhým žalobním důvodem žalobkyně poukazuje na to, že klauzule o restrukturalizaci nepřiznává podniku finanční výhodu, nýbrž pouze jej nezbavuje již existující finanční situace. Vzhledem k tomu, že zachování převodů ztrát odpovídá zásadě neomezeného převodu ztrát, zakotvené v německém ústavním právu, převody ztrát představují v zásadě aktiva náležející podnikům podléhajícím dani.

173 Spolková republika Německo tedy nikdy nedisponovala daňovými příjmy pocházejícími z kladných příjmů, které odpovídají ekvivalentním ztrátám ze stejného zdaňovacího období nebo z předchozích zdaňovacích období.

174 Je třeba připomenout, že v bodě 50 napadeného rozhodnutí Komise konstatovala, že možnost snížit daňové zatížení převodem ztrát, kterou německá vláda přiznává některým podnikům, vede ke ztrátě veřejných příjmů a představuje státní podporu.

175 Podle ustálené judikatury je pojem „podpora“ obecnější než pojem „dotace“, protože zahrnuje nejen pozitivní plnění, jako jsou samotné dotace, ale rovněž různé formy státních zásahů, které snižují náklady, jež obvykle zatěžují rozpočet podniku, a které aniž jsou dotacemi v užším slova smyslu, mají tutéž povahu a stejné účinky (rozsudek Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, bod 101 výše, EU:C:2001:598, bod 38; viz rovněž rozsudek Paint Graphos a další, bod 100 výše, EU:C:2011:550, bod 45 a citovaná judikatura).

176 Z toho vyplývá, že opatření, kterým veřejné orgány přiznávají určitým podnikům výhodnější daňové zacházení, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do příznivější finanční situace oproti ostatním poplatníkům, je státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Naproti tomu zvýhodnění vyplývající z obecného opatření, které je bez rozdílu použitelné na všechny hospodářské subjekty, nepředstavují státní podpory ve smyslu článku 107 SFEU (viz rozsudek Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, bod 100 výše, EU:C:2011:732, body 72 a 73 a citovaná judikatura).

177 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že zvýhodnění přiznané podnikům, na které se vztahuje klauzule o restrukturalizaci, je důsledkem toho, že členský stát se vzdal daňových příjmů, které by normálně získal, jelikož toto vzdání se umožnilo příjemcům nabytí škodlivých účastí za daňově výhodnějších podmínek (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. září 2000, Německo v. Komise, C-156/98, Recueil, EU:C:2000:467, bod 26).

178 Je třeba odmítnout rovněž argument žalobkyně vycházející v podstatě z toho, že vzhledem k tomu, že převody ztrát odpovídají ústavní zásadě neomezeného převodu ztrát, představují ztráty, které nejsou z důvodu uplatnění pravidla převodu ztrát vybrány, aktiva, která nikdy nepatřila státu.

179 V tomto ohledu je třeba připomenout, ustálenou judikaturu, podle níž čl. 107 odst. 1 SFEU nerozlišuje podle příčin nebo cílů státních zásahů, ale definuje je podle jejich účinků (v tomto smyslu viz rozsudek Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, bod 100 výše, EU:C:2011:732, bod 87 a citovaná judikatura).

180 Jak bylo uvedeno při posouzení selektivní povahy sporného opatření, Komise správně konstatovala, že pravidlo zániku ztrát je součástí referenčního rámce. Je nedílnou součástí právních předpisů Spolkové republiky Německo, a vztahuje se na něj tedy domněnka legality. Na základě tohoto pravidla jsou daňové příjmy získané z důvodu neuplatnění pravidla převodu ztrát prostředky určenými v zásadě do rozpočtu státu.

181 Kromě toho pravidlo zániku ztrát nepočítalo při zavedení s žádnou výjimkou. Klauzule o restrukturalizaci, stejně jako ostatní výjimky z pravidla zániku ztrát, byla zavedena později, i když klauzule o restrukturalizaci platí se zpětnou účinností k témuž dni, kdy nabylo účinnosti pravidlo zániku ztrát. To dokazuje, že ústavní legalita zavedení pravidla zániku ztrát nebyla podle německého zákonodárce podmíněna existencí žádné výjimky.

182 Každopádně, i kdyby byla zpochybněna legalita pravidla zániku ztrát, samotná skutečnost, že toto pravidlo bylo po určitou dobu uplatňováno, stačí ke konstatování zapojení státních prostředků, jelikož po stejnou dobu byla uplatňována klauzule o restrukturalizaci. Pojem „státní podpora“ je objektivním pojmem, který je třeba zkoumat s ohledem na protisoutěžní účinky způsobené dotčenou podporou,

a nikoliv s ohledem na jiné skutečnosti, jako je legalita opatření, kterým je podpora přiznána (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise, C-487/06 P, Sb. rozh., EU:C:2008:757, bod 85 a citovaná judikatura, a ze dne 7. října 2010, DHL Aviation a DHL Hub Leipzig v. Komise, T-452/08, EU:T:2010:427, bod 40).

183 Je tedy třeba učinit závěr, že Komise se tím, že v napadeném rozhodnutí konstatovala, že sporné opatření je financováno ze státních prostředků, jelikož může vést ke snížení daňových příjmů, nedopustila nesprávného právního posouzení.

184 Druhý žalobní důvod je tedy třeba zamítnout.

Ke čtvrtému žalobnímu důvodu vycházejícímu z porušení zásady ochrany legitimního očekávání

185 Čtvrtým žalobním důvodem žalobkyně poukazuje v podstatě na legitimní očekávání založené na závazné informaci od vnitrostátní daňové zprávy a na tom, že za okolností projednávaného případu je obtížné, či dokonce nemožné chápat klauzuli o restrukturalizaci jako státní podporu a ověřit, zda postup podle článku 108 SFEU byl nebo měl být dodržen, přičemž tuto obtížnost zvyšuje to, že v jiných členských státech existují podobná ustanovení, která nebyla oznámena nebo zpochybněna z hlediska čl. 107 odst. 1 SFEU.

186 Podle čl. 14 odst. 1 druhé věty nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 [ES] (Úř. věst. L 83, s. 1), nebude Komise vyžadovat navrácení podpory, pokud je to v rozporu s obecnými zásadami unijního práva.

187 Podle ustálené judikatury má právo dovolávat se zásady ochrany legitimního očekávání každý jednotlivec, pokud u něj orgán Unie tím, že mu poskytl konkrétní ujištění, vyvolal podloženou naději. Takovými ujištěními jsou bez ohledu na formu, ve které jsou sděleny, konkrétní, nepodmíněné a shodující se informace (viz rozsudek ze dne 16. prosince 2010, Kahla Thüringen Porzellan v. Komise, C-537/08 P, Sb. rozh., EU:C:2010:769, bod 63 a citovaná judikatura).

188 Je třeba rovněž připomenout, že podle ustálené judikatury mohou podniky, které jsou příjemci podpory, v zásadě mít oprávněná očekávání, že byla zachována pravidla při poskytování podpory, pouze v případě, že tato podpora byla poskytnuta při dodržení postupu stanoveného Smlouvou o FEU. S řádnou péčí postupující hospodářský subjekt totiž musí být běžně schopen ujistit se o tom, že byl tento postup dodržen (viz rozsudek ze dne 20. března 1997, Alcan Deutschland, C-24/95, Recueil, EU:C:1997:163, bod 25 a citovaná judikatura).

189 V projednávaném případě je předně nutno konstatovat, že vzhledem k tomu, že opatření nebylo oznámeno Komisi ve smyslu čl. 108 odst. 3 SFEU, nemohou pochybnosti o povaze sporného opatření jako státní podpory nebo s tím spojené výkladové obtíže samy o sobě odůvodňovat legitimní očekávání žalobkyně.

190 Dále vzhledem k tomu, že žalobkyně zakládá legitimní očekávání na závazné informaci, je třeba připomenout, že není vyloučeno, aby se příjemce protiprávní podpory dovolával mimořádných okolností, které mohly legitimně odůvodnit jeho očekávání, že při poskytování podpory byla zachována příslušná pravidla, a z toho důvodu vznesl námitky proti jejímu navrácení. Je však věcí tohoto příjemce, aby tyto okolnosti uplatnil před vnitrostátními orgány nebo vnitrostátním soudem v rámci napadení vnitrostátního rozhodnutí o navrácení, kterým tyto orgány provedou rozhodnutí Komise. V tomto rámci je úkolem vnitrostátního soudu, před kterým bude probíhat jednání, aby posoudil, případně poté, co položí Soudnímu dvoru předběžné otázky týkající se výkladu, okolnosti věci (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 7. března 2002, Itálie v. Komise, C-310/99, Recueil, EU:C:2002:143, bod 103; ze dne 27. ledna 1998, Ladbroke Racing v. Komise, T-67/94, Recueil, EU:T:1998:7, body 182 a 183, a Fleuren Compost v. Komise, bod 110 výše, EU:T:2004:4, body 136

a 137). Podle této judikatury se tedy žalobkyně nemůže dovolávat existence závazné informace s poukazem na to, že napadené rozhodnutí je v rozporu se zásadou ochrany legitimního očekávání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. července 2014, Zweckverband Tierkörperbeseitigung v. Komise, T-309/12, EU:T:2014:676, bod 237).

191 Je třeba rovněž připomenout, že jednání vnitrostátního orgánu pověřeného uplatňováním unijního práva, které je v rozporu s tímto právem, nemůže u hospodářského subjektu zakládat legitimní očekávání v zacházení, které je v rozporu s unijním právem (viz rozsudek ze dne 4. října 2007, Komise v. Itálie, C-217/06, EU:C:2007:580, bod 23 a citovaná judikatura) a že povinnost příjemce ujistit se, že postup podle čl. 108 odst. 3 SFEU byl dodržen, nemůže záviset na jednání státního orgánu, a to ani pokud tento orgán byl natolik zodpovědný za protiprávnost rozhodnutí, že jeho zpětvzetí se zdá odporovat dobré víře (v tomto smyslu viz rozsudek Alcan Deutschland, bod 188 výše, EU:C:1997:163, bod 41).

192 Konečně, žalobkyně nemůže vyvozovat žádný argument z existence údajně podobných opatření v jiných členských státech. Je nutné konstatovat, že se předně jedná o opatření, která patří do odlišných legislativních rámců, dále, že nic ve spisu neumožňuje tvrdit, že Komise poskytla ujištění o legalitě těchto opatření ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, a konečně, že takové okolnosti se nemůže žalobkyně platně dovolávat, jelikož zásada rovného zacházení musí být v každém případě v souladu se zásadou legality, podle níž nikdo nemůže ve svůj prospěch uplatňovat protiprávnost, k níž došlo ve prospěch jiné osoby (rozsudky Tribunálu ze dne 14. května 1998, SCA Holding v. Komise, T-327/94, Recueil, EU:T:1998:96, bod 160; Mayr-Melnhof v. Komise, T-347/94, Recueil, EU:T:1998:101, bod 334, a ze dne 20. března 2002, LR AF 1998 v. Komise, T-23/99, Recueil, EU:T:2002:75, bod 367).

193 Totéž platí i o odkazu na bývalé pravidlo zániku ztrát, které představovalo jiný režim a nebylo nikdy podrobeno kontrole Komise z hlediska dodržení pravidel Smlouvy týkajících se státních podpor.

194 Čtvrtý žalobní důvod, a tedy i žalobu v plném rozsahu je tudíž třeba zamítnout.

K nákladům řízení

195 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu Tribunálu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Nicméně podle čl. 134 odst. 3 téhož jednacího řádu, pokud měli účastníci řízení ve věci částečně úspěch i neúspěch nebo jeví-li se to vzhledem k okolnostem v projednávané věci jako odůvodněné, může Tribunál rozhodnout, že účastník řízení ponese vlastní náklady řízení a nahradí část nákladů řízení vynaložených druhým účastníkem řízení.

196 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že je třeba zamítnout námitku nepřípustnosti vznesenou Komisí na základě článku 114 jednacího řádu ze dne 2. května 1991 i žalobu v plném rozsahu jako neopodstatněnou.

197 Vzhledem k těmto okolnostem je třeba rozhodnout, že žalobkyně ponese vlastní náklady řízení a nahradí dvě třetiny nákladů řízení Komise a Komise ponese třetinu vlastních nákladů řízení.

198 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady řízení. Z toho plyne, že Spolková republika Německo ponese vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (devátý senát)

rozhodl takto:

1) Námitka nepřípustnosti se zamítá.

2) Žaloba se zamítá jako neopodstatněná.

3) GFKL Financial Services AG ponese vlastní náklady řízení a nahradí dvě třetiny nákladů řízení vynaložených Evropskou komisí. Komise ponese třetinu vlastních nákladů řízení.

4) Spolková republika Německo ponese vlastní náklady řízení.

Berardis Czúcz Popescu

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 4. února 2016.

Podpisy.

Obsah

Vnitrostátní právní rámec 2

Pravidlo převodu ztrát 2

Pravidlo zániku ztrát 2

Klauzule o restrukturalizaci 3

Klauzule o skrytých rezervách a skupinách podniků 3

Skutkový základ sporu 4

Správní řízení 4

Napadené rozhodnutí 5

Řízení a návrhová žádání účastnic řízení 6

Právní otázky 7

K přípustnosti žaloby 7

K aktivní legitimaci ve smyslu článku 263 čtvrtého pododstavce SFEU 7

K právnímu zájmu na podání žaloby 11

K věci samé 11

Ke třetímu žalobnímu důvodu vycházejícímu z nedostatečného odůvodnění 12

K prvnímu žalobnímu důvodu vycházejícímu z neexistence selektivní povahy sporného opatření 14

– K první části vycházející z nesprávného vymezení referenčního rámce 14

– Ke druhé části vycházející z nesprávného posouzení právní a skutkové situace podniků vyžadujících restrukturalizaci a kvalifikace klauzule o restrukturalizaci jako obecného opatření .. 16

– Ke třetí části vycházející z odůvodnění sporného opatření povahou a strukturou německé daňové soustavy 19

Ke druhému žalobnímu důvodu vycházejícímu z neexistence použití státních prostředků 21

Ke čtvrtému žalobnímu důvodu vycházejícímu z porušení zásady ochrany legitimního očekávání 23

K nákladům řízení 24