Zbornik sudske prakse

PRESUDA OPĆEG SUDA (deveto vijeće)

4. veljače 2016.*

„Državne potpore – Njemačko porezno zakonodavstvo u vezi s prijenosom gubitaka u buduće porezno razdoblje (Sanierungsklausel) – Odluka o proglašenju potpore nespojivom s unutarnjim tržištem – Tužba za poništenje – Osobni utjecaj – Dopuštenost – Pojam državne potpore – Selektivnost – Narav i struktura poreznog sustava – Javna sredstva – Obveza obrazlaganja – Legitimna očekivanja“

U predmetu T-620/11,

GFKL Financial Services AG, sa sjedištem u Essenu (Njemačka), koji su zastupali M. Schweda, S. Schultes-Schnitzlein, J. Eggers i M. Knebelsberger, potom Schweda, Eggers, Knebelsberger i F. Loose, *avocats*,

tužitelj,

koji podupire

Savezna Republika Njemačka, koju zastupaju T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,

intervenijent,

protiv

Europske komisije, koju su zastupali T. Maxian Rusche, M. Adam i R. Lyal, potom Maxian Rusche, Lyal i M. Noll-Ehlers, u svojstvu agenata,

tuženika,

povodom zahtjeva za poništenje Odluke Komisije 2011/527/EU od 26. siječnja 2011. o državnoj potpori C 7/10 (ex CP 250/09 i NN 5/10) koju je Njemačka dodijelila na temelju sanacijske klauzule propisane Zakonom o porezu na dobit (KStG, Sanierungsklausel) (SL L 235, str. 26.),

OPĆI SUD (deveto vijeće),

u sastavu: G. Berardis, predsjednik, O. Czúcz i A. Popescu (izvjestitelj), suci,

tajnik: K. Andová, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 9. srpnja 2015.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački

Presudu

Nacionalni pravni okvir

Pravilo o prijenosu gubitaka

1 U Njemačkoj, gubici ostvareni tijekom jednog poreznog razdoblja mogu na temelju članka 10.d stavka 2. Einkommensteuergesetza (Zakon o porezu na dohodak) biti preneseni u buduća porezna razdoblja, što znači da gubici o kojima je riječ mogu biti odbijeni od oporezivog dohotka u sljedećim razdobljima (u daljnjem tekstu: pravilo o prijenosu gubitaka).

2 Na temelju članka 8. stavka 1. Körperschaftsteuergesetza (Zakon o porezu na dobit, u daljnjem tekstu: KStG), pravilo o prijenosu gubitaka primjenjuje se i na poduzetnike koji su obveznici poreza na dobit.

Pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka

3 Mogućnost prijenosa gubitaka vodila je do stjecanja, isključivo radi porezne uštede, „društava ljuštura“, to jest poduzetnika koji su već određeno vrijeme u potpunosti prestali obavljati gospodarsku djelatnost, ali su i dalje raspolagali pravom na prijenos gubitaka (transakcije zvane „Mantelkauf“).

4 Kako bi spriječio stjecanje „društava ljuštura“, njemački zakonodavac je 1997. uveo članak 8. stavak 4. KStG-a (u daljnjem tekstu: staro pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka). Ta je odredba prijenos gubitaka ograničavala na poduzetnike koji su pravno i gospodarski bili identični onima koji su ostvarili gubitke. Prema toj odredbi, društva se nisu smatrala identičnim ako je bilo preneseno više od polovine udjela u društvu kapitala i ako je društvo kapitala nastavilo ili ponovo pokrenulo svoju djelatnost s pretežno novim obrtnim kapitalom.

5 Međutim, staro pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka propisivalo je iznimku navedenu u članku 8. stavku 4. trećoj rečenici KStG-a, prema kojoj gospodarski identitet postoji i ne primjenjuje se pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka u slučaju „sanacije“ društva koje je bilo predmet stjecanja. To je bio slučaj u dvije situacije: s jedne strane, kada je novouloženi obrtni kapital služio jedino sanaciji poslovanja koje je prouzročilo preostali odbitak gubitaka i subjekt je nastavio poslovanje toga društva u sljedećih pet godina u usporedivom opsegu, prema ukupnoj slici njegove gospodarske situacije; s druge strane, kada je stjecatelj, umjesto da uloži u obrtni kapital, nadoknadio gubitke koji su nastali društvu koje ih je zabilježilo.

6 Unternehmensteuerreformgesetzom (Zakon o reformi oporezivanja poduzetnika) je 2008. ukinuto staro pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka i u KStG je dodan novi članak 8.c stavak 1. (u daljnjem tekstu: pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka). Ta odredba ograničava mogućnost prijenosa gubitaka u slučaju stjecanja 25% ili više udjela u društvu (u daljnjem tekstu: štetno stjecanje udjela). Preciznije, nova odredba propisuje, kao prvo, da u slučaju prijenosa 25% do 50% upisanog kapitala, članskih prava, prava sudjelovanja ili prava glasa u društvu unutar pet godina, pravo na prijenos neiskorištenih gubitaka prestaje razmjerno izvršenoj izmjeni izraženoj u postocima i, kao drugo, da se neiskorišteni gubici više ne mogu odbiti u slučaju prijenosa više od 50% upisanog kapitala, članskih prava, prava sudjelovanja ili prava glasa u društvu na stjecatelja.

7 Novo pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka u početku nije predviđalo nikakvu iznimku. Međutim, porezna tijela su u slučaju štetnog stjecanja udjela radi sanacije poduzetnika u teškoćama mogla dodijeliti oslobođenja od poreza iz razloga pravičnosti, primjenjujući odluku njemačkog ministra financija o sanaciji od 27. ožujka 2003. (u daljnjem tekstu: odluka o sanaciji).

Sanacijska klauzula

8 Njemačka vlada je u rujnu 2007. Bundestagu (donji dom saveznog parlamenta) predstavila nacrt zakona naziva „Zakon MoRaKG“ o modernizaciji općih uvjeta koji uređuju ulaganja u kapital koji je, među ostalim, propisivao iznimku od pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka.

9 Nakon obavještavanja o nacrtu zakona o kojemu je riječ u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a, Europska komisija je Odlukom 2010/13/EZ od 30. rujna 2009. o programu potpora C 2/09 (ex N 221/08 i N 413/08) koji Njemačka želi provesti kako bi modernizirala opće uvjete koji uređuju ulaganja u kapital (SL 2010., L 6, str. 32., u daljnjem tekstu: odluka o Zakonu MoRaKG) zabranila planiranu iznimku kvalificirajući je kao državnu potporu nespojivu s unutarnjim tržištem.

10 U lipnju 2009. Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherungu (Zakon o zdravstvenom osiguranju u vezi sa sniženjem poreza u korist građana) dodan je članak 8.c stavak 1.a KStG-a (u daljnjem tekstu: sanacijska klauzula ili sporna mjera), prema kojem prijenos gubitaka ostaje i dalje moguć ako je stjecanje poduzetnika u teškoćama izvršeno u svrhe sanacije. Na temelju te klauzule, subjekt može izvršiti prijenos gubitaka i u slučaju štetnog stjecanja udjela pod sljedećim pretpostavkama:

(a) stjecanje udjela izvršava se radi sanacije društva;

(b) u trenutku stjecanja, poduzetnik je nesolventan ili prezadužen ili prijeti opasnost da će to postati;

(c) održane su bitne strukture poduzeća, a što pretpostavlja da:

— subjekt poštuje dogovor sklopljen između uprave i radničkog vijeća koji sadržava pravilo o zadržavanju radnih mjesta,

— ili je zadržano 80% radnih mjesta (izračunanih na temelju zbroja prosječnih godišnjih plaća) tijekom pet prvih godina nakon stjecanja udjela,

— ili je unutar dvanaest mjeseci nakon stjecanja izvršen znatan priljev obrtnog kapitala ili su još uvijek naplativi dugovi otpušteni; smatra se da je izvršen znatan priljev ako novi obrtni kapital odgovara najmanje 25% aktive prethodne poslovne godine; svi izdaci koje društvo kapitala izvrši unutar tri godine nakon priljeva novog obrtnog kapitala smanjuju vrijednost novog obrtnog kapitala;

(d) unutar pet godina nakon stjecanja udjela nije promijenjen gospodarski sektor;

(e) u trenutku stjecanja udjela poduzetnik nije prestao obavljati svoju djelatnost.

11 Sanacijska klauzula stupila je na snagu 10. srpnja 2009. s retroaktivnim učinkom od 1. siječnja 2008., odnosno istoga dana kada je na snagu stupilo i pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka.

Klauzule o skrivenim pričuvama i o koncernu

12 U prosincu 2009. Wachstumsbeschleunigungsgesetzom (Zakon o jačanju gospodarskog rasta) s učinkom od 1. siječnja 2010. uvedene su dvije nove iznimke od pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka, odnosno, s jedne strane, članak 8.c stavak 1. peta rečenica KStG-a (u daljnjem tekstu: klauzula o koncernu) i, s druge strane, članak 8.c stavak 1. šesta rečenica KStG-a (u daljnjem tekstu: klauzula o skrivenim pričuvama).

13 Klauzula o koncernu propisuje da se prijenosi gubitaka zadržavaju za sva restrukturiranja koja su izvršena isključivo unutar koncerna na čelu koje se nalazi samo jedna osoba ili samo jedno društvo koje drži 100% dionica.

14 Klauzula o skrivenim pričuvama propisuje da se prijenosi gubitaka zadržavaju u dijelu u kojem prilikom štetnog stjecanja udjela ti gubici odgovaraju skrivenim pričuvama obrtnog kapitala društva, podrazumijevajući pod „skrivenim pričuvama“ iznos koji proizlazi iz razlike između, s jedne strane, ukupnog vlastitog kapitala iskazanog u poreznom izračunu dobiti i, s druge strane, vrijednosti dionica društva koja odgovara njegovu vlastitom kapitalu.

Činjenice iz kojih proizlazi spor

15 Tužitelj, GFKL Financial Services AG, društvo je koje pruža financijske usluge i koje se 2009. nalazilo u situaciji u kojoj mu je prijetila nesolventnost i trebalo je sanaciju.

16 Dana 14. prosinca 2009. jedan ulagač otkupio je gotovo 80% tužiteljevih dionica te je 4. prosinca 2010. povećanjem temeljnog kapitala novi većinski dioničar unio više od 50 milijuna eura, što je tužitelju omogućilo da izbjegne stanje nesolventnosti.

17 Na dan prijenosa dionica tužitelj je ispunjavao pretpostavke koje su mu omogućavale da iskoristi sanacijsku klauzulu, kao što proizlazi iz obvezujuće obavijesti Finanzamta Essen-NordOst (Porezna uprava Essen-NordOst) od 3. rujna 2009. (u daljnjem tekstu: obvezujuća obavijest).

18 Nakon Komisijine odluke da pokrene formalni istražni postupak (vidjeti točku 21. ove presude), njemačko savezno ministarstvo financija je dopisom od 30. travnja 2010. poreznoj upravi naložilo da više ne primjenjuje sanacijsku klauzulu.

19 Porezna uprava je stoga poništila obvezujuću obavijest te je tužitelju uputila porezno rješenje o porezu na dobit za porezno razdoblje 2009. na koje se nije primjenjivala sanacijska klauzula.

20 Savezna Republika Njemačka je 22. srpnja 2011., sukladno zahtjevima pobijane odluke (vidjeti točku 31. ove presude), Komisiji dostavila popis poduzetnika koji su bili korisnici sporne mjere. Tužiteljevo ime nalazilo se na popisu među poduzetnicima za koje su poništene obvezujuće obavijesti o primjeni sanacijske klauzule.

Upravni postupak

21 Dopisima od 5. kolovoza i 30. rujna 2009. Komisija je od Savezne Republike Njemačke zatražila informacije o članku 8.c KStG-a. Njemačka tijela odgovorila su na taj zahtjev dopisima od 20. kolovoza i 5. studenoga 2009. Odlukom od 24. veljače 2010. (SL C 90, str. 8., u daljnjem tekstu: odluka o pokretanju postupka) Komisija je u vezi s državnom potporom C 7/10 (ex NN 5/10) pokrenula formalni istražni postupak propisan u članku 108. stavku 2. UFEU-a.

22 Nakon objave odluke o pokretanju postupka u *Službenom listu Europske unije* 8. travnja 2010. zainteresirane strane pozvane su da podnesu svoja očitovanja. Njemačka tijela odgovorila su na taj poziv dopisom od 9. travnja 2010.

23 Održana su dva sastanka između Komisijinih službi i predstavnika Savezne Republike Njemačke, 9. travnja i 3. lipnja 2010. Potonja je 2. srpnja 2010. dostavila dodatne informacije. Komisija nije primila primjedbe od zainteresiranih stranaka.

Pobijana odluka

24 Komisija je 26. siječnja 2011. donijela Odluku 2011/527/EU o državnoj potpori C 7/10 (ex CP 250/09 i NN 5/10) koju je Njemačka dodijelila na temelju sanacijske klauzule propisane Zakonom o porezu na dobit („KStG, Sanierungsklausel“) (SL L 235, str. 26., u daljnjem tekstu: pobijana odluka).

25 Kao prvo, Komisija je sanacijsku klauzulu kvalificirala kao državnu potporu.

26 Prvo, Komisija je istaknula da je mogućnost koju je njemačka vlada dala određenim poduzetnicima da smanje svoje porezno opterećenje prijenosom gubitaka dovela do gubitka javnih prihoda te da je stoga bila dodijeljena iz državnih sredstava. Dodala je da je potpora bila dodijeljena na temelju zakona i da se stoga treba pripisati državi.

27 Drugo, smatrala je da je sanacijska klauzula uvela iznimku od opće norme koja je uspostavila pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka društava kojima su se promijenili dioničari. Navedena klauzula je stoga poduzetnicima koji su ispunjavali pretpostavke potrebne da je mogu iskoristiti mogla dati selektivnu prednost koja nije opravdana naravi ili općom strukturom sustava. Naime, prema mišljenju Komisije, sanacijskom klauzulom nastojale su se suzbiti poteškoće nastale zbog gospodarske i financijske krize, a što predstavlja cilj koji nije cilj poreznoga sustava.

28 Treće, Komisija je utvrdila da se sanacijska klauzula primjenjuje na sve njemačke gospodarske grane koje su prisutne na gotovo svim tržištima na kojima postoji tržišno natjecanje i razmjena među državama članicama. Slijedom toga, mjera je mogla utjecati na razmjenu među državama članicama i narušavati ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje. Osim toga, s obzirom na to da su svi poduzetnici – mogući korisnici – bili poduzetnici u teškoćama u smislu Smjernica o državnim potporama za sanaciju i restrukturiranje poduzeća u teškoćama (SL 2004., C 244, str. 2.), nijedan od njih nije dolazio u obzir za *de minimis* potpore u smislu Uredbe Komisije (EZ) br. 1998/2006 od 15. prosinca 2006. o primjeni članaka 87. i 88. [UEZ-a] na *de minimis* potpore (SL L 379, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 3., str. 197.).

29 Kao drugo, Komisija je ispitala može li se mjera smatrati spojivom s unutarnjim tržištem i zaključila da potpore u korist određenih korisnika mogu biti odobrene u obliku iznosa ograničene potpore koja je spojiva s unutarnjim tržištem, u dijelu u kojem one ispunjavaju sve pretpostavke njemačkog programa potpora koji je bio odobren u smislu privremenog okvira Zajednice za državne potpore kojima se podupire pristup financiranju u trenutačnoj financijskoj i gospodarskoj krizi (SL 2009., C 83, str. 1.). Nasuprot tomu, Komisija je isključila spojivost sanacijske klauzule s unutarnjim tržištem na temelju Smjernica za sanaciju i restrukturiranje poduzeća u teškoćama, Smjernica o državnim potporama s regionalnim ciljem za razdoblje 2007. – 2013. (SL 2006., C 54, str. 13.) i Smjernica o državnim potpora za zaštitu okoliša (SL 2008., C 82, str. 1.), kao i u pogledu članka 107. stavka 3. UFEU-a.

30 Kao treće, Komisija je Saveznoj Republici Njemačkoj naložila da poduzme sve potrebne mjere da od korisnika vrati nezakonito dodijeljenu potporu. Osim toga, Savezna Republika Njemačka trebala je sastaviti popis poduzetnika koji su bili korisnici potpore od 1. siječnja 2008. Komisija je također precizirala da je godišnji datum dospijeća poreza na dobit relevantni datum na koji je dotična potpora bila stavljena na raspolaganje korisnicima i da iznos potpore koji treba biti vraćen treba izračunati temeljeći se na poreznim prijavama dotičnih poduzetnika. Iznos potpore prema Komisijinu mišljenju odgovara razlici između iznosa poreza koji bi trebao biti plaćen da sanacijska klauzula nije bila primijenjena i onoga koji je stvarno uplaćen nakon njezine primjene.

31 Izreka pobijane odluke glasi kako slijedi:

„Članak 1.

Državna potpora koju je Njemačka povredom članka 108. stavka 3. […] UFEU-a nezakonito dodijelila na temelju članka 8.c stavka 1.a [KStG-a] nije spojiva s unutarnjim tržištem.

Članak 2.

Pojedinačne potpore dodijeljene u okviru propisa navedenog u članku 1. spojive su unutarnjim tržištem na temelju članka 107. stavka 3. točke (b) UFEU-a, kako se tumači u Privremenom okviru Zajednice, pod uvjetom da iznos potpore ne prelazi 500 000 eura, da 1. srpnja 2008. korisnik nije bio poduzetnik u teškoćama te da su ispunjene sve druge pretpostavke propisane u točki 4.2.2. Privremenog okvira Zajednice i u odluci o odobrenju njemačkog programa potpore/potpora.

Članak 3.

Pojedinačne potpore dodijeljene u okviru propisa navedenog u članku 1. koje su – na dan na koji su dodijeljene – ispunjavale pretpostavke programa potpore/potpora koje je Komisija odobrila na pravnoj osnovi koja se razlikuje od one uspostavljene [Uredbom Komisije (EZ) br. 800/2008 od 6. kolovoza 2008. o ocjenjivanju određenih kategorija potpora sukladnima sa zajedničkim tržištem u primjeni članaka 87. i 88. [UEZ-a] (Uredba o općem skupnom izuzeću) (SL L 214, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 159.)], Smjernicama o državnim potporama s regionalnim ciljem ili Okvirom Zajednice za državne potpore za istraživanje, razvoj i inovacije [(SL 2006., C 323, str. 1.)] i koje ne isključuju poduzetnike u teškoćama kao potencijalne korisnike, spojive su s unutarnjim tržištem do najveće vrijednosti intenziteta potpora koja se primjenjuje na tu vrstu potpore.

Članak 4.

1. Njemačka je dužna poništiti potporu iz članka 1.

2. Njemačka će od korisnika vratiti nespojive potpore koje su dodijeljene u okviru propisa iz članka 1.

[…]

Članak 6.

1. U roku od dva mjeseca od obavijesti o ovoj odluci, Njemačka dostavlja Komisiji sljedeće informacije:

(a) popis korisnika koji su primili potporu u okviru programa iz članka 1. i ukupni iznos potpore koji je svaki od njih primio na temelju tog propisa;

[…]“ [neslužbeni prijevod]

Postupak i zahtjevi stranaka

32 Tužbom podnesenom tajništvu Općeg suda 2. prosinca 2011. tužitelj je pokrenuo ovaj postupak.

33 Komisija je zasebnim aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 16. ožujka 2012. istaknula prigovor nedopuštenosti na temelju članka 114. Poslovnika Općeg suda od 2. svibnja 1991. Tužitelj je svoja očitovanja na taj prigovor podnio 2. svibnja 2012.

34 Aktom podnesenim tajništvu Općeg suda 29. veljače 2012. Savezna Republika Njemačka podnijela je zahtjev za intervenciju u ovom predmetu u potporu zahtjevu tužitelja. Rješenjem od 2. svibnja 2012. predsjednik osmog vijeća Općeg suda odobrio je tu intervenciju. Savezna Republika Njemačka podnijela je svoj intervencijski podnesak, ograničen na dopuštenost, a druge stranke su podnijele svoja očitovanja o tome u dodijeljenim rokovima.

35 Budući da je sastav vijeća Općeg suda izmijenjen, sudac izvjestitelj raspoređen je u deveto vijeće kojemu je stoga dodijeljen ovaj predmet.

36 Rješenjem Općeg suda (deveto vijeće) od 17. srpnja 2014., odluka o prigovoru nedopuštenosti odgođena je do odluke o meritumu, sukladno članku 114. stavku 4. Poslovnika od 2. svibnja 1991.

37 Komisija je 2. rujna 2014. podnijela odgovor na tužbu. Tužitelj je 27. listopada 2014. podnio repliku, a Komisija 16. siječnja 2015. odgovor na repliku.

38 Savezna Republika Njemačka je 27. listopada 2014. podnijela svoj intervencijski podnesak, a druge stranke svoja očitovanja na njega u određenim rokovima.

39 U okviru mjera upravljanja postupkom propisanim člankom 64. Poslovnika od 2. svibnja 1991., Opći sud (deveto vijeće) postavio je 19. svibnja 2015. pisana pitanja na koja su stranke odgovorile u određenim rokovima.

40 Izlaganja stranaka i njihovi odgovori na pitanja Općeg suda saslušani su na raspravi održanoj 9. srpnja 2015.

41 Tužitelj, kojeg podupire Savezna Republika Njemačka, od Općeg suda zahtijeva da:

— odbije prigovor nedopuštenosti koji je istaknula Komisija;

— poništi pobijanu odluku;

— naloži Komisiji snošenje troškova.

42 Komisija od Općeg suda zahtijeva da:

— tužbu odbaci kao nedopuštenu odnosno da je podredno odbije kao neosnovanu;

— naloži tužitelju snošenje troškova.

Pravo

Dopuštenost tužbe

43 U prilog svojem prigovoru nedopuštenosti, Komisija ističe da je ova tužba nedopuštena jer tužitelj nije dokazao niti da su ispunjene pretpostavke iz članka 263. stavka 4. UFEU-a niti da ima pravni interes.

Pravni interes u smislu članka 263. stavka 4. UFEU-a

44 Kao prvo, Komisija tužitelju osporava pravni interes u dijelu u kojem se pobijana odluka na njega ne odnosi osobno.

45 Komisija ističe da tužitelj nije stvarni korisnik pojedinačnih potpora dodijeljenih na temelju sanacijske klauzule, povrat kojih je ona naložila. Naime, porezni dug utvrđuje se pravno obvezujućim jedino poreznim rješenjem, u skladu s člankom 155. stavkom 1. njemačkog Poreznog zakonika.

46 U ovom slučaju sama promjena dioničara, odnosno transakcija koja je dovela do primjene klauzule o sanaciji, ne sadržava pravno obvezujuću dodjelu potpore tako da u trenutku stjecanja udjela još nije bilo utvrđeno je li i kada je tužitelj ponovno zabilježio dobit kako bi prijenos gubitaka stvarno doveo do smanjenja poreza. Osobni utjecaj tužitelj ne može temeljiti ni na obvezujućoj obavijesti. Ona sama po sebi ne daje pravo na poreznu olakšicu i trebala je izgubiti svoj obvezujući učinak prije izrade poreznog rješenja koje je uzelo u obzir klauzulu o sanaciji.

47 U tim okolnostima pobijana odluka ne nalaže povrat potpore koja je tužitelju već dodijeljena nego ostavlja nacionalnoj upravi da izvede zaključke iz nespojivosti programa potpora s unutarnjim tržištem poreznim rješenjima.

48 Kao drugo, Komisija naglašava da tužba nije dopuštena ni na temelju treće pretpostavke iz članka 263. stavka 4. UFEU-a, s obzirom na to da pobijana odluka sadržava provedene mjere, to jest izradu poreznog rješenja.

49 Tužitelj, kojeg podupire Savezna Republika Njemačka, ističe da je tužba dopuštena.

50 Sukladno članku 263. stavku 4. UFEU-a „[s]vaka fizička ili pravna osoba može […] pokrenuti postupke protiv akta koji je upućen toj osobi ili koji se izravno i osobno odnosi na nju te protiv regulatornog akta koji se izravno odnosi na nju, a ne podrazumijeva provedbene mjere.“

51 Uvodno treba podsjetiti na to da tužitelj nije adresat pobijane odluke i da je njezin jedini adresat Savezna Republika Njemačka.

52 Također treba istaknuti da, u dijelu u kojem članak 4. pobijane odluke obvezuje Saveznu Republiku Njemačku da poništi i od korisnika vrati potporu iz članka 1. navedene odluke, treba smatrati da se ta odluka izravno odnosi na tužitelja. Naime, dva kriterija izravnog utjecaja koji su uspostavljeni sudskom praksom, odnosno, prvo, činjenica da akt o kojem je riječ mora izravno proizvoditi učinke na pravnu situaciju tužitelja i, drugo, činjenica da navedeni akt svojim adresatima koji su zaduženi za njezinu provedbu ne smije ostavljati nikakvu diskrecijsku ovlast, ispunjena su u ovom slučaju (vidjeti u tom smislu presudu od 17. rujna 2009., Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, Zb., EU:C:2009:556, t. 48. i navedenu sudsku praksu). Uostalom, Komisija u tom pogledu ne ističe nikakav prigovor.

53 S obzirom na to da je utvrđen izravan utjecaj na tužitelja, treba ispitati utječe li pobijana odluka na njega i osobno, a da pritom nije potrebno, u slučaju potvrdnog odgovora, ispitati je li pobijana odluka regulatorni akt koji ne podrazumijeva provedbene mjere.

54 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, subjekti koji nisu adresati neke odluke mogu tvrditi da se ta odluka osobno odnosi na njih samo ako na njih utječe zbog određenih osobina koje su im svojstvene ili zbog neke činjenične situacije koja ih razlikuje od bilo koje druge osobe, izdvajajući ih uslijed toga pojedinačno, poput osoba kojima je odluka upućena (presude od 15. srpnja 1963., Plaumann/Komisija, 25/62, Zb., EU:C:1963:17, str. 223.; od 9. lipnja 2011., Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P i C-76/09 P, Zb., EU:C:2011:368, t. 52. i od 19. prosinca 2013., Telefónica/Komisija, C-274/12 P, Zb., EU:C:2013:852, t. 46.).

55 Stoga poduzetnik u načelu ne može podnijeti tužbu za poništenje Komisijine odluke kojom se zabranjuje neki sustav potpora ako se ta odluka na njega odnosi samo na temelju činjenice da pripada predmetnom sektoru i da je potencijalni korisnik navedenog sustava. Naime, takva odluka pokazuje se, u pogledu toga poduzetnika, kao mjera općeg dosega koja se primjenjuje na objektivno utvrđene

situacije i proizvodi pravne učinke u pogledu općenito i apstraktno određenih kategorija osoba (vidjeti presude od 29. travnja 2004., Italija/Komisija, C-298/00 P, Zb., EU:C:2004:240, t. 37. i navedenu sudsku praksu, i od 11. lipnja 2009., Acegas/Komisija, T-309/02, Zb., EU:T:2009:192, t. 47. i navedenu sudsku praksu). U tom pogledu mogućnost da se, s više ili manje točnosti, odredi broj ili čak identitet pravnih subjekata na koje se primjenjuje neka mjera ni u kojem slučaju ne znači kako treba smatrati da se ta mjera osobno odnosi na te subjekte sve dok se njezina primjena ostvaruje na temelju objektivnih pravnih ili činjeničnih okolnosti određenih u predmetnom aktu (presuda Telefónica/Komisija, t. 54. *supra*, EU:C:2013:852, t. 47.).

56 Nasuprot tomu, u slučaju kad odluka dotiče skupinu osoba koje su bile određene ili odredive u trenutku donošenja tog akta i prema kriterijima koji su svojstveni članovima skupine, ta se odluka može osobno odnositi na te osobe kao na dio uskoga kruga gospodarskih subjekata (presude od 17. siječnja 1985., Piraiki-Patraiki i dr./Komisija, 11/82, Zb., EU:C:1985:18, t. 31.; od 22. lipnja 2006., Belgija i Forum 187/Komisija, C-182/03 i C-217/03, Zb., EU:C:2006:416, t. 60., i Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, t. 52. *supra*, EU:C:2009:556, t. 54. do 57.).

57 S obzirom na tu sudsku praksu valja ispitati treba li s obzirom na njegovu činjeničnu i pravnu situaciju smatrati da pobijana odluka izravno utječe na tužitelja.

58 Uvodno, protivno tužiteljevim argumentima, treba isključiti da mu njegovo svojstvo „zainteresirane“ osobe u smislu članka 108. stavka 2. UFEU-a daje poseban status koji označava osobni utjecaj na njega, tim više jer nije koristio procesna prava koja iz toga proizlaze, osobito prava da podnese svoja očitovanja tijekom formalnog istražnog postupka (vidjeti u tom smislu presudu od 13. prosinca 2005., Komisija/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, Zb., EU:C:2005:761, t. 37.).

59 Što se tiče osobnog utjecaja u smislu presude Plaumann/Komisija, t. 54. *supra* (EU:C:1963:17), treba istaknuti da je situacija u kojoj se nalazi tužitelj obilježena niže navedenim elementima.

60 Prvo, u trenutku zaključenja poreznog razdoblja u 2009. – i time prije Komisijina pokretanja postupka – tužitelj je na temelju njemačkog propisa imao pravo prijenosa svojih gubitaka jer su bile ispunjene pretpostavke propisane sanacijskom klauzulom. Osim toga, tužitelj je postojeće prijenose gubitaka knjižio 31. prosinca 2009. u svojemu računovodstvu kao različitu odgođenu poreznu imovinu.

61 Drugo, tijekom 2009. tužitelj je ostvario oporezivu dobit od koje je mogao odbiti gubitke prenesene na temelju sanacijske klauzule.

62 Te okolnosti potvrdila je njemačka porezna uprava obvezujućom obavijesti koja je uzela u obzir gubitke prenesene na temelju sanacijske klauzule (vidjeti točku 17. ove presude). Osim toga, činjenica primanja obvezujuće obavijesti dovela je potom do upisa tužiteljeva imena na popis koji su njemačka tijela dostavila Komisiji na temelju članka 6. stavka 1. točke (b) pobijane odluke.

63 Stoga je primjenom njemačkog propisa bilo izvjesno da je u trenutku zatvaranja poreznog razdoblja u 2009. tužitelj ostvario uštedu poreza, a što je, uostalom, mogao precizno odrediti. Naime, s obzirom na to da njemačka tijela nisu raspolagala nikakvom marginom prosudbe u pogledu primjene sporne mjere, ostvarenje navedene uštede poreza na temelju pravila za primjenu poreznog sustava plaćanjem sniženog poreza bilo je samo pitanje vremena. Tužitelj je stoga raspolagao stečenim pravom na primjenu te porezne uštede – koje su prije donošenja odluke o pokretanju postupka a potom pobijane odluke potvrdila njemačka tijela – koje bi se bez tih odluka ostvarilo izdavanjem poreznog rješenja koje bi dopuštalo prijenos gubitaka i posljedični upis prijenosa u njegovu bilancu. Zbog toga su je njemačka tijela i Komisija lako mogle odrediti.

64 Stoga se ne može smatrati da pobijana odluka na tužitelja utječe jedino zbog njegove pripadnosti sektoru o kojem je riječ i njegova statusa potencijalnog korisnika nego ga, naprotiv, treba smatrati dijelom zatvorenog kruga gospodarskih subjekata koji su bili određeni ili barem lako odredivi u

trenutku donošenja pobijane odluke, u smislu presude Plaumann/Komisija, t. 54. *supra* (EU:C:1963:17) (također vidjeti analogijom presude Belgija i Forum 187/Komisija, t. 56. *supra*, EU:C:2006:416, t. 63.; Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, t. 52. *supra*, EU:C:2009:556, t. 57.; Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija, t. 54. *supra*, EU:C:2011:368, t. 56.; od 27. veljače 2014., Stichting Woonpunt i dr./Komisija, C-132/12 P, Zb., EU:C:2014:100, t. 59. do 61. i Stichting Woonlinie i dr./Komisija, C-133/12 P, Zb., EU:C:2014:105, t. 46. do 48.).

65 Taj zaključak nije doveden u pitanje činjenicom da su nakon odluke o pokretanju postupka i potom pobijane odluke, njemačka tijela donijela mjere kojima su namjeravala ne primjenjivati sanacijsku klauzulu, što je osobito uključivalo poništenje obvezujuće informacije i donošenje poreznog rješenja o porezu na dobit za porezno razdoblje 2009. koje više nije uzimalo u obzir gubitke prenesene na temelju sanacijske klauzule (vidjeti točku 19. ove presude).

66 Naime, njemačka su tijela odlučila odgoditi primjenu sanacijske klauzule – a da je pritom, međutim, nisu ukinula – i izdati porezno rješenje ne primjenjujući tu klauzulu, kako bi se uskladila s odlukom o pokretanju postupka i pobijanom odlukom. Stoga se Komisija u okviru ispitivanja dopuštenosti tužbe kojom se nastoji dovesti u pitanje pobijana odluka kojom je Komisija zaključila da je sporna mjera državna potpora i utvrdila njezinu nespojivost s unutarnjim tržištem, ne može pozivati na činjenicu da su njemačka tijela odmah poduzela sve mjere potrebne za usklađivanje s njom, čekajući ishod moguće tužbe protiv te odluke.

67 Taj zaključak ne može se dovesti u pitanje sudskom praksom na koju se Komisija pozvala u svojim podnescima i tijekom rasprave, osobito presudama Telefónica/Komisija, t. 54. *supra* (EU:C:2013:852), od 11. lipnja 2009., AMGA/Komisija (T-300/02, Zb., EU:T:2009:190), Acegas/Komisija, t. 55. *supra* (EU:T:2009:192), i od 8. ožujka 2012., Iberdrola/Komisija (T-221/10, Zb., EU:T:2012:112).

68 Naime, činjenične okolnosti u tim predmetima nisu usporedive s onima u ovom predmetu kada je utvrđeno da je, zbog posebnosti njemačkog poreznog zakonodavstva, tužitelj imao stečeno pravo na poreznu uštedu koje su potvrdila njemačka porezna tijela (vidjeti točku 63. ove presude), a koja okolnost ga razlikuje od drugih subjekata na koje ona utječe samo kao na potencijalne korisnike sporne mjere (vidjeti u tom smislu presudu Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, t. 52. *supra*, EU:C:2009:556, t. 55.).

69 Zaključak u točki 64. ove presude nije doveden u pitanje ni Komisijinim argumentom prema kojem jedino prednost dodijeljena putem državnih sredstava može poduprijeti postojanje osobnog utjecaja na tužitelja i prema kojem bi financijski teret za državu nastao jedino u trenutku ako bi sniženje poreza bilo utvrđeno poreznim rješenjem.

70 Naime, treba podsjetiti na to da se elementi na kojima sudska praksa temelji osobni utjecaj u smislu članka 263. stavka 4. UFEU-a (vidjeti točke 54. do 56. ove presude) ne preklapaju nužno sa sastavnim elementima državne potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a (vidjeti analogijom presudu Comitato „Venezia vuole vivere“ i dr./Komisija, t. 54. *supra*, EU:C:2011:368, t. 56., 63. i 64.). U smislu presude Plaumann/Komisija, t. 54. *supra* (EU:C:1963:17, str. 223.), odluka se odnosi na subjekt koji nije njezin adresat odluke ako na njega utječe zbog određenih osobina koje su mu svojstvene ili zbog neke činjenične situacije koja ga razlikuje od bilo koje druge osobe čineći ga tako dijelom uskoga kruga gospodarskih subjekata.

71 Međutim, u ovom slučaju treba podsjetiti na to da je, primjenom nacionalnog propisa, tužitelj prije donošenja odluke o pokretanju postupka, a potom pobijane odluke, raspolagao stečenim pravom, koje su potvrdila njemačka porezna tijela, da ostvari uštedu poreza za porezno razdoblje u 2009. Usto, Komisija je sâma, u uvodnoj izjavi 50. pobijane odluke precizirala da je i sama mogućnost koju je njemačka vlada dala određenim poduzetnicima da smanje svoje porezno opterećenje prijenosom gubitaka dovela do gubitka javnih prihoda te da predstavlja državnu potporu.

72 S obzirom na prethodna razmatranja treba zaključiti da je u okolnostima ovog slučaja pobijana odluka izravno i osobno utjecala na tužitelja.

73 Tužitelj stoga ima pravni interes u smislu članka 263. stavka 4. UFEU-a.

Pravni interes

74 Komisija ističe da tužitelj nije korisnik potpore i da stoga ne može imati nikakvu prednost od mogućeg poništenja pobijane odluke od strane Općeg suda. Tvrdi da Savezna Republika Njemačka nakon donošenja odluke nije bila dužna vratiti potporu od tužitelja i da bi, neovisno o mogućem poništenju pobijane odluke, njemačka tijela mogla u svakom trenutku odlučiti da u cijelosti ukinu spornu mjeru.

75 Tužitelj, kojeg podupire Savezna Republika Njemačka, osporava te argumente.

76 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je tužba za poništenje koju podiže fizička ili pravna osoba dopuštena samo pod pretpostavkom da tužitelj ima interes da pobijani akt bude poništen. Taj interes pretpostavlja da poništenje odnosnog akta može samo po sebi imati pravne posljedice i da tužba tako može svojim rezultatom donijeti korist osobi koja ju je podnijela (vidjeti u tom smislu presude Komisija/Koninklijke FrieslandCampina, t. 52. *supra*, EU:C:2009:556, t. 63.; Stichting Woonpunt i dr./Komisija, t. 64. *supra*, EU:C:2014:100, t. 50. do 54., i Stichting Woonlinie i dr./Komisija, t. 64. *supra*, EU:C:2014:105, t. 54.).

77 Pretpostavke dopuštenosti tužbe ocjenjuju se, osim odvojenog pitanja gubitka pravnog interesa, u trenutku podnošenja tužbe (vidjeti presudu od 21. ožujka 2002., Shaw i Falla/Komisija, T-131/99, Zb., EU:T:2002:83, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

78 U ovom slučaju tužitelj je ispunjavao pretpostavke za korist od primjene sanacijske klauzule te je stekao prednost koja iz nje proizlazi, kao što to proizlazi iz točaka 59. do 61. ove presude.

79 Iako je primjena sanacijske klauzule bila odgođena nakon donošenja pobijane odluke, ona bi se, u skladu s člankom 34. stavkom 6. KStG-a, u slučaju poništenja odluke ponovno primjenjivala s retroaktivnim učinkom na sve poduzetnike čija porezna rješenja još nisu postala konačna, u koje ulazi i tužitelj, tako da bi poništenje pobijane odluke za njega predstavljalo prednost jer će imati pravo ponovno zahtijevati primjenu sanacijske klauzule, barem u dijelu koji se odnosi na oporezivanje prihoda u 2009.

80 Slijedom toga, tužitelj ima pravni interes protiv pobijane odluke.

81 Tužba je stoga dopuštena.

Meritum

82 U prilog tužbi tužitelj ističe četiri tužbena razloga, od kojih se prvi temelji na nepostojanju selektivnosti sporne mjere, drugi na nekorištenju državnih sredstava, treći na nepostojanju obrazloženja, a četvrti na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja.

83 Opći sud smatra primjerenim najprije ispitati treći tužbeni razlog, koji se temelji na nepostojanju obrazloženja i potom druge tužbene razloge redoslijedom kojim su navedeni.

Treći tužbeni razlog, koji se temelji na nepostojanju obrazloženja

84 Svojim trećim tužbenim razlogom tužitelj u bitnome ističe da Komisija nije dostatno obrazložila svoju ocjenu prema kojoj je pravilo o prestanku prava na prijenos poreznog gubitka referentni sustav, a sanacijska klauzula iznimka od navedenog sustava. Osobito, u uvodnoj izjavi 67. pobijane odluke Komisija je samo uputila na razloge na koje se već pozvala u odluci o Zakonu MoRaKG.

85 Osim toga, Komisija je pogrešno smatrala da su prijenosi gubitaka ograničeni na milijun eura te je također zanemarila nekoliko činjenica. Riječ je osobito o sljedećim činjenicama: stara klauzula o prestanku prava na prijenos primjenjivala se usporedno uz pravilo o prestanku prava na prijenos gubitaka do kraja 2012.; neiskorišteni gubici brisani su samo ako je stjecanje provela određena osoba ili skupina međusobno poveznih osoba tijekom razdoblja od pet godina; sanacijska klauzula primjenjivala se i na prijenos kamata i predviđala je tri vrste različitih situacija; retroaktivno uvođenje klauzule o sanaciji bilo je namijenjeno samo ispravljanju pogrešaka koje je počinio zakonodavac pogrešno smatrajući da bi se odlukom o sanaciji na prikladan način mogao kompenzirati prestanak prava na prijenos poreznoga gubitka.

86 Treba podsjetiti na to da prema ustaljenoj sudskoj praksi, doseg obveze obrazlaganja ovisi o vrsti predmetnog akta i o kontekstu u kojem se donosi. Obrazloženje mora jasno i nedvosmisleno odražavati zaključke institucije koja je donijela akt, tako da omogući, s jedne strane, sudu Europske unije da izvrši svoj nadzor zakonitosti i, s druge strane, zainteresiranim osobama da se upoznaju s razlozima poduzimanja mjere, kako bi mogle zaštititi svoja prava i provjeriti je li odluka osnovana. Nije potrebno da se u obrazloženju navedu svi relevantni činjenični i pravni elementi, jer se pitanje ispunjava li obrazloženje nekog akta zahtjeve iz članka 296. UEZ-a mora ocijeniti ne samo u odnosu na njegov sadržaj, nego i u odnosu na njegov kontekst i sva pravna pravila koja uređuju predmetno područje (vidjeti presude od 2. travnja 1998., Komisija/Sytraval i Brink's France, C–367/95 P, Zb., EU:C:1998:154, t. 63. i navedenu sudsku praksu i od 6. ožujka 2003., Westdeutsche Landesbank Girozentrale i Land Nordrhein-Westfalen/Komisija, T–228/99 i T–233/99, Zb., EU:T:2003:57, t. 278. i 279. i navedenu sudsku praksu). Posebice, Komisija nije obvezna zauzeti stajalište o svim argumentima koje su joj istaknule zainteresirane osobe. Njoj je dostatno da izloži činjenice i pravna stajališta koja imaju suštinsku važnost u strukturi odluke (vidjeti gore navedenu presudu Westdeutsche Landesbank Girozentrale i Land Nordrhein-Westfalen/Komisija, EU:T:2003:57, t. 280. i navedenu sudsku praksu).

87 Što se konkretnije tiče kvalifikacije mjere kao državne potpore, obveza obrazlaganja zahtijeva da se navedu razlozi zbog kojih Komisija smatra da predmetna mjera ulazi u područje primjene članka 107. stavka 1. UFEU-a (presuda od 13. lipnja 2000., EPAC/Komisija, T-204/97 i T-270/97, Zb., EU:T:2000:148, t. 36.).

88 Najprije valja podsjetiti da obveza obrazlaganja propisana člankom 296. stavkom 2. UFEU-a predstavlja bitnu procesnu pretpostavku koja se mora razlikovati od pitanja osnovanosti obrazloženja, koje se odnosi na materijalnu zakonitost osporenog akta (presuda od 18. lipnja 2015., Ipatau/Vijeće, C-535/14 P, Zb., t. 37. i navedena sudska praksa).

89 U pobijanoj odluci Komisija prije svega ponavlja relevantni zakonodavni kontekst. Osobito uvodna izjava 5. navodi načelo prijenosa gubitaka, a uvodne izjave 10. i 14. reproduciraju sadržaj pravila o prestanku prava na prijenos poreznog gubitka i sanacijske klauzule.

90 Komisija potom uvodne izjave 64. do 102. pobijane odluke posvećuje ocjeni selektivnosti sporne mjere. Konkretnije, u uvodnim izjavama 66. i 67. pobijane odluke ona daje definiciju referentnog okvira.

91 U uvodnoj izjavi 66. pobijane odluke Komisija pojašnjava da [je] „referentni okvir njemački porezni sustav poreza na dobit u njegovoj trenutačno mjerodavnoj verziji, osobito odredbe propisane u članku 8.c stavku 1. KStG-a“. Nastavlja podsjećajući na sadržaj te odredbe i zaključujući da [je] „prestanak prava na prijenos gubitaka opće pravilo odnosno referentni okvir koji se primjenjuje u slučaju promjene dioničara“.

92 U uvodnoj izjavi 67. pobijane odluke Komisija dodaje da je u predmetu koji je predmet odluke o Zakonu MoRaKG smatrala da je članak 8.c stavak 1. KStG-a mjerodavni referentni okvir, zaključujući da je iznimka od gore navedenog članka na temelju koje je, unatoč promjeni dioničara, prijenos gubitaka dopušten za društva koja su preuzela društva rizičnog kapitala nespojiva s unutarnjim tržištem. Ona precizira se „[r]azlozi te odluke primjenjuju i na predmet o kojem je riječ u ovom slučaju“.

93 Treba utvrditi da je Komisija u gore navedenim uvodnim izjavama pobijane odluke jasno definirala referentni okvir koji je smatrala mjerodavnim za ocjenjivanje postojanja selektivne prednosti u skladu sa svojom obvezom obrazlaganja.

94 Osobito je vodila računa o općem načelu prijenosa gubitaka i relevantnom zakonodavnom okviru te je pojasnila da smatra da je prestanak prava na prijenos gubitaka referentni zakonodavni okvir u ovom slučaju.

95 U tom kontekstu treba utvrditi da je upućivanje na odluku o Zakonu MoRaKG u uvodnoj izjavi 67. pobijane odluke dodatno pojašnjenje koje nije bilo neophodno za definiciju referentnog okvira.

96 Osim toga, pogreške koje je Komisija navodno počinila prilikom ispitivanja relevantnog sustava (vidjeti točku 85. ove presude) nisu utjecale na dostatnost obrazloženja. Ti bi se argumenti po potrebi mogli odnositi na ocjenu osnovanosti pobijane odluke te će biti ispitani u okviru ovoga tužbenog razloga (vidjeti točku 125. ove presude).

97 Stoga treći tužbeni razlog treba odbiti.

Prvi tužbeni razlog, koji se temelji na *prima facie* neselektivnosti sporne mjere

98 Prvi tužbeni razlog u bitnome obuhvaća Komisijina razmatranja o selektivnosti sporne mjere.

99 U tom kontekstu uvodno treba podsjetiti da članak 107. stavak 1. UFEU-a zabranjuje potpore „stavljanjem u povoljniji položaj određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe“, odnosno selektivne potpore.

100 Kao prvo, prema ustaljenoj sudskoj praksi, kvalifikacija nacionalne porezne mjere kao „selektivne“ podrazumijeva preliminarnu identifikaciju i ispitivanje zajedničkog ili „uobičajenog“ poreznog sustava koji se primjenjuje u dotičnoj državi članici. Kao drugo, mogući selektivni karakter prednosti koja je dodijeljena poreznom mjerom o kojoj je riječ treba ocijeniti i utvrditi u odnosu na taj zajednički ili „uobičajeni“ porezni režim dokazujući da ona odstupa od toga zajedničkog sustava u dijelu u kojem uvodi razlikovanje između subjekata koji se u pogledu cilja koji se želi postići navedenim režimom nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji (vidjeti u tom smislu presude od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, Zb., EU:C:2011:550, t. 50. i 54. i od 15. studenoga 2011., Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C 107/09 P, Zb., EU:C:2011:732, t. 75.). Nakon te dvije prve faze ispitivanja, mjera može biti kvalificirana selektivnom *prima facie*.

101 Međutim, tu pretpostavku selektivnosti ne ispunjava mjera koja se, iako jest prednost za nekog korisnika, opravdava naravi ili općom strukturom sustava u koji ulazi (vidjeti u tom smislu presude od 8. studenoga 2001., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Zb., EU:C:2001:598, t. 42. i Paint Graphos i dr., t. 100. *supra*, EU:C:2011:550, t. 64.). Nakon provedbe te, eventualne treće faze ispitivanja, mjera se treba smatrati selektivnom.

102 Treba podsjetiti da je, kako bi dokazala da se mjera o kojoj je riječ primjenjuje na selektivan način na određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe, na Komisiji da dokaže da ona uvodi razlikovanje između poduzetnika koji se u pogledu cilja koji se želi postići programom o kojem je riječ nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji, dok je na državi članici koja je uvela takvo razlikovanje između poduzetnika u vezi s opterećenjem da dokaže da je ona zaista opravdana naravi i strukturom sustava o kojem je riječ (vidjeti u tom smislu presudu od 8. rujna 2011., Komisija/Nizozemska, C-279/08 P, Zb., EU:C:2011:551, t. 62. i navedenu sudsku praksu).

103 U svjetlu te analize u tri faze, kao što proizlazi iz sudske prakse, treba ispitati prvi tužbeni razlog koji je istaknuo tužitelj.

– Prvi dio, koji se temelji na pogrešci u definiciji referentnog okvira

104 Komisija je u pobijanoj odluci za potrebe ocjene selektivnosti sporne mjere uzela u obzir prvo, postojanje pravila, opću primjenu, prijenos gubitaka, drugo, pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka kojim se odstupa od prvoga u slučajevima štetnih stjecanja udjela i treće, sanacijsku klauzulu koja omogućava odstupanje od drugog pravila i primjenu prvog pravila u određenim posebnim situacijama.

105 Polazeći od tih elemenata, Komisija je u uvodnoj izjavi 66. pobijane odluke zaključila da u kontekstu njemačkog poreznog sustava o porezu na dobit pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka predstavlja referentni okvir, odnosno opće pravilo koje se primjenjuje u svim slučajevima promjene dioničara i da sanacijska klauzula predstavlja iznimku od toga pravila.

106 Tužitelj, kojeg podupire Savezna Republika Njemačka, ističe da je Komisija počinila pogrešku prilikom određivanja referentnog okvira radi ocjene selektivnosti sporne mjere. Tvrdi da je Komisija pogrešno smatrala da pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka predstavlja opće pravilo i da je sanacijska klauzula iznimka od toga pravila.

107 Prema tužiteljevu mišljenju, referentni sustav uspostavljen je pravilom o prijenosu gubitaka kao posljedici ustavnoga načela oporezivanja ovisno o mogućnostima plaćanja poreza. Pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka predstavlja iznimku od navedenog načela i ne treba se smatrati referentnim sustavom, dok je sanacijska klauzula, koja je uvela iznimku od iznimke, samo ponovno uspostavila to opće pravilo, to jest prijenos gubitaka, poput drugih iznimaka, kao što su to klauzula o koncernu i ona o skrivenim pričuvama.

108 Komisija prethodno ističe nedopuštenost prvog dijela prvog tužbenog razloga jer se temelji na novim činjenicama koje nisu bile istaknute u upravnom postupku. Podsjeća da je pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka definirala kao referentnu odredbu u odluci o pokretanju postupka i u Odluci 2010/13 koja se odnosi na Zakon MoRaKG i da tužitelj, Savezna Republika Njemačka ili druge zainteresirane osobe nisu osporile tu definiciju tijekom upravnog postupka. Također precizira da je nacionalno porezno pravo s točke gledišta prava Europske unije činjenica o kojoj ona nije imala potpuna saznanja u trenutku donošenja pobijane odluke te da tu činjenicu nije bila dužna istraživati po službenoj dužnosti.

109 Komisija osporava meritum tužiteljevih argumenata.

110 Prethodno treba odbiti prigovor nedopuštenosti koji je istaknula Komisija. Naime, iz sudske prakse na koju se i Komisija pozvala u potporu svojega argumenta, proizlazi da je ocjena zakonitosti odluke na temelju informacija kojima Komisija raspolaže u trenutku kada donosi odluku zapravo usmjerena na osnovanost, a ne dopuštenost tužbenog razloga o kojemu je riječ (vidjeti u tom smislu presude od 26. rujna 1996., Francuska/Komisija, C–241/94, Zb., EU:C:1996:353, t. 33.; od 24. rujna 2002., Falck i Acciaierie di Bolzano/Komisija, C–74/00 P i C–75/00 P, Zb., EU:C:2002:524, t. 168. i od 7. prosinca 2010., Frucona Košice/Komisija, T–11/07, Zb., EU:T:2010:498, t. 49.).

111 Što se tiče osnovanosti argumenata na koje se pozvao tužitelj, treba podsjetiti na to da je Komisija u pobijanoj odluci – u bitnome – pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka definirala kao opće pravilo u pogledu kojega bi trebalo ispitati je li prema poduzetnicima koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji bilo postupano različito, dok se tužitelj poziva na pravilo koje je općenitije od prijenosa gubitaka, a primjenjuje se na svako oporezivanje.

112 U tom pogledu treba prije svega podsjetiti, s jedne strane, da je pravilo o prijenosu gubitka mogućnost koju mogu koristiti sva društva prilikom primjene poreza na dobit, i, s druge strane, da pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka ograničava navedenu mogućnost na stjecanje udjela jednakog ili većeg od 25% kapitala te da ga isključuje prilikom stjecanja udjela većeg od 50% kapitala. Potonje pravilo primjenjuje se stoga sustavno na sve slučajeve oblika promjene dioničara – koje su jednake ili veće od 25% kapitala – a da se isto pritom ne razlikuje ovisno o naravi ili obilježjima dotičnih poduzetnika.

113 Osim toga, sanacijska klauzula je prema svojem tekstu iznimka od pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka i primjenjuje se jedino u određenim situacijama koje ulaze u potonje pravilo.

114 Zato treba utvrditi da je pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka, poput pravila o prijenosu gubitaka, dio zakonodavnog okvira u koji ulazi sporna mjera. Drugim riječima, relevantni zakonodavni okvir u ovom slučaju sastoji se od općeg pravila o prijenosu gubitaka, kako je ograničeno pravilom o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka te upravo u tom okviru treba ispitati uvodi li sporna mjera razlikovanje između gospodarskih subjekata koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i gospodarskoj situaciji u smislu sudske prakse navedene u točki 100. ove presude, pitanje koje je izloženo u okviru drugog dijela prvog tužbenog razloga.

115 Stoga treba zaključiti da Komisija nije pogriješila kada je, utvrđujući postojanje općenitijeg pravila, to jest onoga prijenosa gubitaka, utvrdila da za ocjenu selektivnosti sporne mjere postavljenim referentnim zakonodavnim okvirom treba smatrati pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka.

116 Taj zaključak nije doveden u pitanje posebnim argumentima koje je istaknuo tužitelj.

117 Prvo, u dijelu u kojem je tužitelj namjeravao istaknuti nepostojanje obrazloženja, koje se temelji na tome da se, u potporu svojemu stajalištu, Komisija ograničila na upućivanje na odluku o Zakonu MoRaKG, treba utvrditi da je taj prigovor odbijen u okviru trećeg tužbenog razloga koji se temelji na nepostojanju obrazloženja (vidjeti točke 84. do 97. ove presude). Usto, činjenica jesu li njemačka tijela tijekom upravnog postupka koji je doveo do odluke o Zakonu MoRaKG priznala ili nisu priznala da sporna mjera jest selektivna bespredmetna je u ovom slučaju jer nema nikakav utjecaj na ocjenu referentnog zakonodavnog okvira kako ga je definirala Komisija, izvršenu u prethodnim točkama.

118 Drugo, činjenica da je načelo prijenosa gubitaka dio temeljnih načela njemačkog poreznog prava također je bespredmetna. Pod pretpostavkom da je pravilo o prijenosu gubitaka dio tih temeljnih načela i prestanak prava na prijenos poreznoga gubitka iznimka od toga pravila, ostaje činjenica da je potonja dio referentnog zakonodavnog okvira u koji ulazi sporna mjera i u pogledu koje trebati ocjenjivati njezinu selektivnost.

119 Treće, što se tiče argumenta prema kojem, s jedne strane, pravo na prijenos gubitaka kao primjenu temeljnih načela zakonodavac može ograničiti jedino ako za to postoje ozbiljni razlozi i, s druge strane, da promjena dioničara ne utječe na oporezivanje društva jer su područja djelovanja dioničara i društva jasno odvojeni, takav argument nevažan je za definiciju referentnog okvira u svrhe ocjene selektivnosti sporne mjere. Ono što je važno jest da postoji iznimka od načela prijenosa gubitaka koja, poput toga načela, jest dio referentnog okvira u kojem se nalazi sporna mjera.

120 Četvrto, argument prema kojem pravilo o prestanku prava na prijenos gubitaka nije prouzročilo promjenu sustava te da se njime, poput prethodnim pravilom, nastoji spriječiti zlouporabno korištenje prijenosa gubitaka također je bespredmetan. Naime, cilj borbe protiv zlouporaba dio je pitanja uvodi li sporna mjera razlikovanje među subjektima koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji, a što je predmet drugoga dijela prvog tužbenog razloga. Usto, činjenica je li Komisija osporila ili nije osporila zakonitost stare sanacijske klauzule nije važna za ocjenu nove klauzule.

121 Peto, treba utvrditi da postojanje drugih iznimaka od pravila prestanka prava na prijenos gubitaka samo po sebi nije dovoljno da bi se dokazalo da potonja nije dio relevantnog referentnog okvira za ocjenu selektivnosti sporne mjere.

122 Šesto, isto vrijedi i za argument koji se temelji na sumnjama nacionalnih sudova o ustavnosti pravila o prestanku prava na prijenos gubitaka. To ne sprečava zaključak da, time što nije stavljeno izvan snage, to pravilo jest dio referentnog sustava.

123 Sedmo, ni zaključak naveden u točki 115. ove presude nije doveden u pitanje tužiteljevim argumentima u replici kojima nastoji dokazati da je pravilo o prestanku prava na prijenos gubitaka iznimka, odnosno činjenicu da to pravilo obilježava velik broj sastavnica koje ograničavaju njegovo područje primjene te nijansiranih pravnih posljedica koje zahtijevaju tumačenje i da je njegovo svojstvo iznimke potvrđeno osim toga kontekstom i nomotehnikom.

124 Ti argumenti su bespredmetni jer kvalifikacija navedenog pravila kao nadređenog pravnog pravila ne sprečava da ono bude dio referentnog okvira u kojem se nalazi sporna mjera.

125 Naposljetku, pogrešna potvrda iz uvodne izjave 5. pobijane odluke prema kojoj je prijenos gubitaka ograničen na ukupan iznos od milijun eura nema posljedica na ocjenu selektivnosti sporne mjere. Isto vrijedi i što se tiče pogreške koju je Komisija počinila kada je smatrala da je stara klauzula o gubitku prava na prijenos gubitaka ukinuta s učinkom 1. siječnja 2008. iako se primjenjivala barem do 2012.

126 Zaključno treba utvrditi da Komisija nije počinila pogrešku pri definiciji referentnog okvira.

127 Stoga prvi dio prvog tužbenog razloga treba odbiti.

– Drugi dio, koji se temelji na pogrešci u ocjeni pravne i činjenične situacije poduzetnika kojima je potrebna sanacija i kvalifikacije sanacijske klauzule kao opće mjere

128 U pobijanoj odluci Komisija je zaključila da pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka ima šire područje primjene od onoga staroga pravila (uvodna izjava 10.), da pravilo u početku nije propisivalo nikakvu iznimku (uvodna izjava 11.) i da je pravilo, kao što to proizlazi iz obrazloženja Zakona o reformi oporezivanja poduzetnika iz 2008. (vidjeti točku 6. ove presude), imalo dvostruki cilj: s jedne strane, pojednostavljivanje zakonodavstva i, s druge strane, ciljanu borbu protiv zlouporaba (uvodna izjava 12.). Također je naglasila da nepostojanje izričite iznimke kojom se namjerava dopustiti da se prijenos gubitaka u slučaju sanacije nadoknadi mogućnosti za porezna tijela da iz razloga pravičnosti odustanu od poreznih tražbina na temelju odluke o sanaciji (uvodna izjava 12.; vidjeti točku 7. ove presude).

129 Polazeći od tih elemenata, Komisija je u uvodnim izjavama 68. do 79. pobijane odluke prije svega zaključila da je cilj sustava oporezivanja dobiti generiranje prihoda namijenjenih proračunu i da je cilj pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka sprečavanje toga da poduzetnici kojima su se promijenili dioničari prenose svoje gubitke. Potom je u pogledu toga cilja smatrala da se svi poduzetnici kojima su se dioničari promijenili u 25% ili više udjela, nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji. Naposljetku je utvrdila da sanacijska klauzula razlikuje unutar te kategorije, između, s jedne strane, poduzetnika koji, iako ostvaruju gubitke, ostaju zdravi, i, s druge strane, poduzetnika koji su, prema uvjetima utvrđenim sanacijskom klauzulom nesolventni ili prezaduženi, ili im prijeti opasnost da će to postati.

130 Kao prvo, tužitelj ističe da sanacijska klauzula ne uvodi razliku među gospodarskim subjektima koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji, nego predstavlja općU mjeru porezne politike koja proizlazi iz poreznoga suvereniteta država članica i primjenjuje se pod istim uvjetima na sva društva za koja postoji neposredni rizik prestanka plaćanja ili prezaduženosti te da navedena klauzula ne proizlazi ni iz diskrecijske ovlasti upravnih tijela.

131 On precizira da se poduzetnici kojima je potrebna sanacija i zdravi poduzetnici ne nalaze u istoj činjeničnoj i pravnoj situaciji. Pravilo o prestanku prava na prijenos gubitaka isključuje prijenos gubitaka ako novi dioničar može izvršavati odlučujući utjecaj na budućnost društva i stoga načelno ima puni nadzor nad korištenjem gubitaka, dok se sanacijska klauzula svojim strogim uvjetima primjenjuje u situaciji u kojoj novi dioničar nema mogućnost nadzora gubitaka.

132 Kao drugo, tužitelj ističe nedostatak u obrazloženju jer je Komisija propustila ispitati je li sanacijska klauzula opća mjera.

133 S obzirom na to da je utvrđeno da je referentni okvir uspostavljen pravilom o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka, kao prvo treba ispitati nalaze li se, u pogledu cilja koji se nastoji postići relevantnim poreznim sustavom, poduzetnici koji imaju koristi od sanacijske klauzule u činjeničnoj i pravnoj situaciji koja je usporediva s onom drugih poduzetnika na koje se primjenjuje pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka. U smislu sudske prakse navedene u točki 102. ove presude, na Komisiji je da to dokaže.

134 U bitnome, prema Komisijinu mišljenju, budući da je relevantni cilj poreznog sustava u ovom slučaju sprečavanje toga da poduzetnici dioničari kojih su se promijenili prenose svoje gubitke, svi poduzetnici kojima su se promijenili dioničari nalaze se u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji, neovisno o tome imaju li koristi od sanacijske klauzule ili ne. Sporna mjera je stoga selektivna *prima facie* jer od nje korist imaju samo poduzetnici koji ispunjavaju pretpostavke navedene klauzule.

135 Nasuprot tomu, prema mišljenju tužitelja, s obzirom na to da je cilj programa o kojemu je riječ izbjegavanje zlouporaba prijenosa gubitaka, jedino se poduzetnici koji ispunjavaju pretpostavke sanacijske klauzule nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji jer oni ne mogu zlouporabiti prijenose gubitaka.

136 Kao što je to navedeno u točki 114. ove presude, relevantni zakonodavni okvir u ovom slučaju sastoji se od općeg pravila o prijenosu gubitaka, kako je ograničeno pravilom o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka. Stoga treba smatrati, kao što to proizlazi iz uvodne izjave 71. pobijane odluke, da je relevantni cilj referentnog poreznog sustava sprečavanje toga da poduzetnici kojima su se promijenili dioničari prenose svoje gubitke. Drugim riječima, mogućnost prenošenja gubitaka ograničena je ili isključena u slučajevima kada, nakon stjecanja udjela jednakog ili višeg od 25% njegovih udjela, poduzetnik koji je akumulirao gubitke znatno mijenja svoje dioničare.

137 Iz toga slijedi da se svi poduzetnici kojima je nastupila tako važna promjena nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji, neovisno o pitanju nalaze li se oni u teškoćama u smislu sanacijske klauzule ili ne.

138 Nasuprot tomu, sporna mjera ne obuhvaća sve poduzetnike dioničari kojih su se bitno promijenili nego se primjenjuje na strogo određenu kategoriju poduzetnika, odnosno poduzetnika koji su, prema tekstu sanacijske klauzule, u trenutku stjecanja „nesolventn[i] ili prezadužen[i] ili im prijeti opasnost da će to postati“ (u daljnjem tekstu: poduzetnici u teškoćama).

139 Treba utvrditi da ta kategorija ne obuhvaća sve poduzetnike koji se nalaze u činjeničnoj i pravnoj situaciji koja je usporediva u pogledu cilja poreznog programa o kojem je riječ.

140 Čak i pod pretpostavkom, kao što to ističe tužitelj, da je relevantni cilj poreznog sustava spriječiti zlouporabe prijenosa gubitaka izbjegavajući kupnju „društava ljuštura“, ostaje činjenica da se sporna mjera primjenjuje samo na poduzetnike koji ispunjavaju određene pretpostavke, osobito na poduzetnike u teškoćama.

141 Polazeći od toga da u situacijama koje su predmet sporne mjere ne postoji rizik zlouporabe, sukladno promatranom cilju treba utvrditi da navedena mjera ne omogućava prijenos gubitaka prilikom važne promjene dioničara dotičnog društva ako se ta izmjena ne odnosi na poduzetnika u teškoćama, čak ni ako se navedena promjena dioničara ne odnosi na kupnju „društava ljuštura“ i stoga ne stvara rizik zlouporabe. Prijenos gubitaka zabranjen je čak i ako su ispunjene druge pretpostavke sanacijske klauzule, osobito one o zadržavanju bitnih struktura društva, odnosno pretpostavke iz točaka (c) do (e) sanacijske klauzule. Drugim riječima, pretpostavke iz točaka (a) i (b) sanacijske klauzule nisu povezane s ciljem prevencije zlouporaba. One stoga poduzetnike u teškoćama stavljaju u povoljniji položaj.

142 Stoga treba zaključiti da Komisija nije pogriješila kada je zaključila da je sporna mjera uvela razlikovanje između gospodarskih subjekata koji se u pogledu cilja dodijeljenog poreznom sustavu nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji, u smislu sudske prakse navedene u točki 100. ove presude.

143 Kao drugo, ne može biti prihvaćen ni tužiteljev i intervenijentov argument prema kojem je sporna mjera opća mjera jer korist od nje ima svaki poduzetnik u teškoćama.

144 Naime, s jedne strane, pitanje je li mjera opća ili ne u kontekstu ispitivanja selektivnosti porezne mjere zasniva se na pitanju uvodi li, u odnosu na zajednički ili uobičajeni porezni sustav, mjera o kojoj je riječ razlikovanje između gospodarskih subjekata koji se u pogledu cilja koji se želi postići navedenim programom nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji. Međutim, kao što je to navedeno u prethodnim točkama, Komisija je u pobijanoj odluci opravdano smatrala da sporna mjera uvodi razliku između poduzetnika, odnosno poduzetnika koji ispunjavaju pretpostavke postavljene mjerom o kojom je riječ i drugih poduzetnika koji se nalaze u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji u pogledu cilja koji se želi postići programom o kojemu je riječ. Čak i pod pretpostavkom da je taj cilj, kao što to ističe tužitelj, sprečavanje zlouporabe prijenosa gubitaka, treba utvrditi da sporna mjera, promatrana sama ili s druge dvije navedene iznimke, ne obuhvaća sve poduzetnike prilikom štetnog stjecanja udjela koji pritom ne stvaraju takav rizik zlouporabe.

145 S druge strane, treba utvrditi da, protivno tužiteljevim argumentima, sporna mjera nije opća mjera jer je potencijalno bila dostupna svim poduzetnicima, u smislu presude od 7. studenoga 2014., Autogrill España/Komisija (T-219/10, Zb., u žalbenom postupku, EU:T:2014:939, t. 44. i 45.). Naime, sporna mjera definira svoje područje primjene *ratione personae*. Ona obuhvaća samo jednu kategoriju poduzetnika koji se nalaze u posebnoj situaciji, odnosno poduzetnike u teškoćama. Zbog te činjenice je selektivna *prima facie*.

146 Usto, razlike između poduzetnika kojima je potrebna sanacija i zdravih poduzetnika na koje se poziva tužitelj u pogledu pristupa kapitalu i dostupnosti skrivenih pričuva nisu relevantne u pogledu cilja koji se nastoji postići poreznim sustavom čak i vodeći računa o cilju sprečavanja zlouporabe prijenosa

gubitaka. Takve razlike relevantne su samo u pogledu cilja poticanja sanacije poduzetnika koji imaju korist od sporne odluke. Međutim, taj cilj nije relevantan u ovom slučaju, a na njega se, osim toga ne poziva ni tužitelj.

147 Naposljetku, što se tiče argumenta prema kojem je sanacijska klauzula automatski mehanizam i argumenta prema kojem ciljevi koji se nastoje postići zakonodavstvom u području poreza na dobit nisu samo oni poreznoga poretka nego i političkoga, dovoljno je podsjetiti da su takvi argumenti bespredmetni jer čak i ako bi se pretpostavilo da su osnovani, oni ne mogu utjecati na selektivnost sporne mjere.

148 Stoga drugi dio prvog tužbenog razloga treba odbiti.

– Treći dio, koji se temelji na opravdanju sporne mjere naravi i strukturom njemačkog poreznog sustava

149 Kao prvo, tužitelj ističe da sanacijska klauzula, kombinirana s klauzulom o koncernu i klauzulom o skrivenim pričuvama, doprinosi primjeni temeljnih načela svojstvenih njemačkom sustavu u području poreza na dobit, osobito načela prijenosa gubitaka u različitim poreznim razdobljima i oporezivanja prema sposobnosti plaćanja poreza kao i načela odvojenosti prema kojem u okviru referentnog sustava koji se primjenjuje u njemačkom pravu u području poreza na dobit oporezivanje društva ne ovisi o njegovim dioničarima.

150 Kao drugo, tužitelj primjećuje da je ograničenje primjene sanacijske klauzule na poduzetnike kojima je potrebna sanacija opravdano i u pogledu poreznog interesa odnosno u pogledu cilja svojstvenoga poreznom pravu da se prikupe prihodi koji su namijenjeni financiranju troškova države. Naime, ne postavljajući nikakvu poreznu prepreku sanacijama, njemački zakonodavac omogućava poduzetnicima kojima je potrebna sanacija da poprave svoju gospodarsku situaciju što povećava buduće porezne prihode.

151 Kao treće, tužitelj tvrdi da se ograničenje na poduzetnike kojima je potrebna sanacija zasniva i na objektivnim razlikama, između, s jedne strane, zdravih poduzetnika koji privremeno bilježe gubitke i mogu si pribaviti kapital na tržištu a da ne ovise o promjeni dioničara i, s druge strane, poduzetnika kojima je potrebna sanacija, a koji više ne mogu iskoristiti tu mogućnost. Savezna Republika Njemačka dodaje, s jedne strane, da u slučaju stjecanja udjela u svrhe sanacije stjecatelj nema nadzor nad gubicima i, s druge strane, da poduzetnici kojima je potrebna sanacija a ne raspolažu skrivenim pričuvama ne mogu imati koristi od klauzule koja se odnosi na te pričuve.

152 Treba podsjetiti da prema sudskoj praksi navedenoj u točki 101. ove presude pretpostavku selektivnosti ne ispunjava mjera koja uvodi razlikovanje između gospodarskih subjekata koji se nalaze u činjeničnoj i pravnoj situaciji koja je usporediva u pogledu cilja koji se želi postići relevantnim poreznim sustavom, ali je opravdana naravi ili općom strukturom sustava kojega je dio.

153 U tom pogledu treba praviti razliku između, s jedne strane, ciljeva dodijeljenih posebnom pravnom režimu koji su mu izvanjski i, s druge strane, mehanizama prirođenih samom poreznom sustavu potrebnih za postizanje tih ciljeva koji kao i temeljna ili vodeća načela sustava o kojem je riječ mogu poduprijeti takvo opravdanje, a što je na državi članici da dokaže (vidjeti presude Paint Graphosi i dr., t. 100. *supra*, EU:C:2011:550, t. 65. i navedenu sudsku praksu i od 7. ožujka 2012., British Aggregates/Komisija, T-210/02 RENV, Zb., EU:T:2012:110, t. 84. i navedenu sudsku praksu). Slijedom toga, porezna oslobođenja koja potječu iz cilja koji je stran poreznom sustavu, čija su ona dio, ne mogu zaobići zahtjeve koji proizlaze iz članka 107. stavka 1. UFEU-a (presuda Paint Graphos i dr., t. 100. *supra*, EU:C:2011:550, t. 70.).

154 Također treba podsjetiti da se nacionalna mjera ne može opravdati naravi ili općom strukturom poreznog sustava o kojem je riječ osim ako je, s jedne strane, sukladna ne samo karakteristikama svojstvenim poreznom sustavu o kojem je riječ nego i provedbi toga sustava i, s druge strane, usklađena s načelom proporcionalnosti i ne prelazi granice onoga što je potrebno, u smislu da legitimni cilj koji se želi postići ne bi mogao biti postignut mjerama manjeg opsega (vidjeti u tom smislu presudu Paint Graphos i dr., t. 100. *supra*, EU:C:2011:550, t. 73. do 75.).

155 U pobijanoj odluci Komisija je utvrdila razliku između, s jedne strane, cilja pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka i, s druge strane, cilja sanacijske klauzule.

156 Što se tiče cilja pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka, iako su se njemačka tijela tijekom upravnog postupka pozvala na cilj „isključenja zlouporaba putem transakcija Mantelkaufa, kojima se nastojao iskoristiti prijenos gubitaka“ (uvodna izjava 85. pobijane odluke), Komisija je smatrala, kao što to proizlazi iz izmjena dodanih starom pravilu o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka novim pravilom, da je cilj bio da se „financira smanjenje stope poreza na dobit s 25% na 15%“ (uvodna izjava 86. pobijane odluke).

157 Nasuprot tomu, cilj sanacijske klauzule bio je, prema Komisijinu mišljenju, nadvladati poteškoće nastale zbog gospodarske i financijske krize i pomoći poduzetnicima u teškoćama u okolnostima te krize (uvodne izjave 87. i 88. pobijane odluke). Zaključila je da cilj te klauzule nije bio cilj poreznoga sustava (uvodna izjava 89. pobijane odluke).

158 Stoga treba utvrditi da iz teksta sporne mjere jasno proizlazi da njezin cilj jest bio stavljanje u povoljniji položaj sanacije poduzetnika u teškoćama. Ako tomu ne bi bilo tako, time ne bismo mogli objasniti zašto pretpostavke primjene članka 8.c stavka 1.a točke (a) i članka 8.c stavka 1.a točke (b) KStG-a (vidjeti točku 10. ove presude) zahtijevaju da je stjecanje udjela provedeno radi sanacije društva i da je poduzetnik u trenutku stjecanja nesolventan, prezadužen ili mu prijeti opasnost da će to postati. Osim toga, i sâm tužitelj priznaje da je spornom mjerom zakonodavac nastojao postići i cilj omogućavanja društvima poljuljanim krizom i onima koja se nalaze u situaciji nesolventnosti da ponovo ozdrave.

159 Stoga je očito da je cilj, ili barem glavni cilj sporne mjere da olakša sanaciju poduzetnika u teškoćama.

160 U tom pogledu treba utvrditi da navedeni cilj nije dio temeljnih ili vodećih načela poreznog sustava i da stoga nije unutarnji, nego je izvan njega (vidjeti u tom smislu i po analogiji presude od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, Zb., EU:C:2006:511, t. 82. i od 18. srpnja 2013., P, C-6/12, Zb, EU:C:2013:525, t. 30.) i da pritom nije potrebno ispitati je li sporna mjera proporcionalna cilju koji se želi postići.

161 U svakom slučaju sporna mjera nije opravdana u svjetlu argumenata koje su istaknuli tužitelj i intervenijent.

162 Prije svega, mjera se ne može opravdati na temelju načela oporezivanja prema mogućnostima plaćanja poreza.

163 Neovisno o činjenici da to opravdanje ne proizlazi iz obrazloženja zakona o kojemu je riječ, čini se da je povezano s ciljem koji je svojstven pravilu o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka – sprečavanja zlouporaba u području prijenosa gubitaka. U bitnome, prema toj argumentaciji, s obzirom na to da je, s jedne strane, pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka usmjereno na sprečavanje zlouporaba i, s druge strane, da u slučaju sanacije nema zlouporaba, iz toga bi proizlazilo da je primjena sanacijske klauzule opravdana istom logikom na kojoj se zasniva primjena pravila o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka te se ograničava na ponovnu uspostavu primjene općeg načela prijenosa gubitaka kao izraza načela oporezivanja prema mogućnostima plaćanja poreza.

164 Međutim, pod pretpostavkom da je to tumačenje pravilno, treba utvrditi da sporna mjera nije sukladna cilju koji se želi postići. Naime, kao što je to pojašnjeno u okviru prvog tužbenog razloga, sporna mjera primjenjuje se samo na poduzetnike u teškoćama. U tim okolnostima ne vidimo zašto bi načelo oporezivanja prema mogućnostima plaćanja poreza zahtijevalo da poduzetnik u teškoćama ima koristi od prijenosa gubitaka, dok se taj prijenos odbija zdravom poduzetniku koji ispunjava druge pretpostavke propisane sanacijskom klauzulom.

165 Sporna mjera nije opravdana, s jedne strane, ni razlikama između štetnih stjecanja udjela i stjecanja u svrhe sanacije, ni, s druge strane, objektivnim razlikama među poreznim obveznicima. Prema tužiteljevu mišljenju koje podupire Savezna Republika Njemačka, u slučaju stjecanja udjela u svrhe sanacije novi dioničar nema puni nadzor nad korištenjem gubitaka. Osim toga, poduzetnici kojima je potrebna sanacija, za razliku od zdravih poduzetnika, ne mogu se financirati na tržištu kapitala ili potražiti kupca. Oni stoga ne mogu zadržati svoje gubitke na temelju klauzule o skrivenim pričuvama.

166 U tom pogledu s jedne strane treba utvrditi da argument koji se temelji na nepostojanju nadzora nad korištenjem gubitaka nije logičan. Naime, i drugi poduzetnici koji ne ispunjavaju pretpostavke sanacijske klauzule mogu također naići na gospodarske poteškoće i ne biti u mogućnosti nadzirati korištenje gubitaka, a da se pritom na njih ne primjenjuje sanacijska klauzula. S druge strane, razlika između situacije poduzetnika kojima je potrebna sanacija i zdravih poduzetnika u pogledu pristupa kapitalu i dostupnosti skrivenih pričuva nije relevantna u ovom slučaju. Kao što je to Komisija opravdano istaknula u uvodnoj izjavi 91. pobijane odluke, mogući cilj olakšavanja pristupa kapitalu društvima u teškoćama nije svojstven poreznom sustavu.

167 Jednako vrijedi i što se tiče argumenta koji je istaknuo tužitelj, prema kojem je u interesu njemačke porezne uprave da omogući poduzetnicima koji mogu biti sanirani da poprave svoju gospodarsku situaciju kako bi ograničili rizik da postanu nesolventni i povećaju izglede za porezna tijela da steknu odnosno povećaju porezne prihode.

168 Taj argument reproducira onaj koji je istaknula Savezna Republika Njemačka tijekom upravnog postupka i koji je Komisija odbila u uvodnim izjavama 57. do 63. pobijane odluke, a prema kojem je sanacijska klauzula spojiva s načelom zvanim „privatni vjerovnik u tržišnom gospodarstvu“ jer odgovara postupanju razumnog vjerovnika s kojim dužnik održava trajnu ugovornu vezu.

169 Međutim, treba utvrditi da se prednost o kojoj je riječ dodjeljuje automatski i bez ikakvog ispitivanja kojim bi se konkretno odredilo, poput onoga što čini privatni vjerovnik, s jedne strane, koliki je rizik da korisnik neće moći nastaviti svoju gospodarsku djelatnost i stoga morati obustaviti sva plaćanja prema svojim vjerovnicima i, s druge strane, u kojem će opsegu navedeni korisnik – kada njegov porezni dug bude smanjen – moći obavljati svoju djelatnost na isplativ način kako bi mogao ispuniti svoje buduće obveze. Kao što je Komisija opravdano naglasila u uvodnoj izjavi 60. pobijane odluke, odustajanje od poreznoga duga bez ikakve procjene budućih mogućnosti dužnika i njegove strateške važnosti ne predstavlja razumno postupanje vjerovnika.

170 Stoga treba zaključiti da ni tužitelj ni Savezna Republika Njemačka nisu pružili dokaze koji bi mogli opravdati spornu mjeru sukladno sudskoj praksi navedenoj u točkama 152. do 154. ove presude.

171 Zaključno treba odbiti treći dio i, slijedom toga, prvi tužbeni razlog u cijelosti.

Drugi tužbeni razlog, koji se temelji na korištenju državnih sredstava

172 Svojim drugim tužbenim razlogom tužitelj ističe da se sanacijskom klauzulom poduzetniku ne dodjeljuje porezna prednost, nego jedino da mu se ne oduzima već postojeći financijski položaj. Budući da zadržavanje prijenosa gubitaka odgovara načelu neograničenog prijenosa gubitaka utemeljenog u njemačkom ustavnom pravu, prijenos gubitaka načelno predstavlja imovinu koja pripada poduzetnicima koji su porezni dužnici.

173 Slijedom toga, Savezna Republika Njemačka nije ni u jednom trenutku raspolagala poreznim prihodima koji potječu iz pozitivnih prihoda koji odgovaraju jednakovrijednim gubicima koji potječu iz istoga ili prethodnih poreznog razdoblja.

174 Treba podsjetiti da je Komisija u uvodnoj izjavi 50. pobijane odluke zaključila da mogućnost koju je njemačka vlada dala određenim poduzetnicima kako bi smanjili svoje porezno opterećenje dovodi do gubitka javnih prihoda i predstavlja državnu potporu.

175 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, pojam potpore je širi od pojma subvencije, s obzirom na to da obuhvaća ne samo pozitivne činidbe, kao što su same subvencije, već i državne intervencije koje u različitim oblicima smanjuju troškove koji uobičajeno opterećuju proračun poduzetnika i koje su time, iako nisu subvencije u strogom značenju riječi, iste naravi i imaju identične učinke (presuda Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, t. 101. *supra*, EU:C:2001:598, t. 38.; vidjeti također presudu Paint Graphos i dr., t. 100. *supra*, EU:C:2011:550, t. 45. i navedenu sudsku praksu).

176 Iz tog proizlazi da mjera kojom tijela javne vlasti određenim poduzetnicima dodjeljuju povoljniji porezni tretman, koji, iako ne uključuje prijenos državnih sredstava, stavlja korisnike u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika, predstavlja državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Međutim, porezne olakšice koje proizlaze iz opće mjere primjenjive bez razlike na sve gospodarske subjekte nisu državne potpore u smislu članka 107. UFEU-a (vidjeti presudu Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, t. 100. *supra*, EU:C:2011:732, t. 72. i 73. i navedenu sudsku praksu).

177 U ovom slučaju treba utvrditi da je izvor prednosti koja je dodijeljena poduzetnicima obuhvaćenima sanacijskom klauzulom odustajanje države članice od državnih prihoda koje bi inače dobila jer je to odustajanje korisnicima pružilo mogućnost da steknu štetne udjele pod povoljnijim poreznim uvjetima (vidjeti u tom smislu presudu od 19. rujna 2000., Njemačka/Komisija, C-156/98, Zb., EU:C:2000:467, t. 26.).

178 Također treba odbiti tužiteljev argument koji se u bitnome temelji na tome da zadržavanje prijenosa gubitaka odgovara ustavnom načelu neograničenog prijenosa gubitaka jer prihodi koji nisu stečeni zbog primjene pravila o prijenosu gubitaka predstavljaju imovinu koja nikada nije pripala državi.

179 U tom pogledu treba podsjetiti na ustaljenu sudsku praksu prema kojoj članak 107. stavak 1. UFEU-a ne razlikuje državne intervencije prema razlozima ili ciljevima nego ih definira ovisno o njihovim učincima (vidjeti u tom smislu presudu Komisija i Španjolska/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina, t. 100. *supra*, EU:C:2011:732, t. 87. i navedenu sudsku praksu).

180 Naime, kao što je navedeno tijekom ocjene selektivnosti sporne mjere, Komisija je opravdano utvrdila da je pravilo o gubitku prava na prijenos gubitaka dio referentnog okvira. Ono čini sastavni dio zakonodavstva Savezne Republike Njemačke te stoga podliježe presumpciji zakonitosti. Na temelju toga pravila, porezna sredstva primljena zbog neprimjenjivanja pravila o gubitku prava na prijenos gubitaka načelno su sredstva namijenjena državnom proračunu.

181 Usto, pravilo o gubitku prava na prijenos gubitaka u trenutku njegova uvođenja nije propisivalo nikakvu iznimku. Sanacijska klauzula kao i druge iznimke od pravila o gubitku prava na prijenos gubitaka uvedene su nakon njega iako se sanacijska klauzula primjenjuje retroaktivno s istim danom stupanja na snagu kao i pravilo o gubitku prava na prijenos gubitaka. To dokazuje da ustavna zakonitost uvođenja pravila o gubitku prava na prijenos gubitaka prema mišljenju njemačkoga zakonodavca do sada nije podlijegala nijednoj iznimci.

182 U svakom slučaju, iako je zakonitost pravila o gubitku prava na prijenos gubitaka bila dovedena u pitanje, sama činjenica da se to pravilo primjenjivalo tijekom određenoga razdoblja dovoljna je za utvrđivanje korištenja državnih sredstava zbog primjene sanacijske klauzule tijekom istoga razdoblja. Naime, pojam državne potpore je objektivan pojam koji treba ispitati u pogledu protutržišnih učinaka koji je prouzročila mjera potpore o kojoj je riječ, a ne u pogledu drugih elemenata poput zakonitosti mjere kojom je potpora odobrena (vidjeti u tom smislu presude od 22. prosinca 2008., British Aggregates/Komisija, C-487/06 P, Zb., EU:C:2008:757, t. 85. i navedenu sudsku praksu i od 7. listopada 2010., DHL Aviation i DHL Hub Leipzig/Komisija, T-452/08, EU:T:2010:427, t. 40.).

183 Stoga treba zaključiti da Komisija, utvrđujući u pobijanoj odluci da je sporna mjera dodijeljena državnim sredstvima jer je mogla dovesti do smanjenja poreznih prihoda, nije počinila nikakvu pogrešku koja se tiče prava.

184 Stoga drugi tužbeni razlog treba odbiti.

Četvrti tužbeni razlog, koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja

185 Svojim četvrtim tužbenim razlogom tužitelj u bitnome ističe postojanje legitimnih očekivanja utemeljenih na, s jedne strane, obvezujućoj obavijesti zaprimljenoj od nacionalnog poreznog tijela i, s druge strane, poteškoći, odnosno nemogućnosti da u okolnostima ovog slučaja sanacijsku klauzulu smatra državnom potporom i ispita je li poštovan postupak propisan člankom 108. UFEU-a ili je trebao biti poštovan, s obzirom na to da je ta poteškoća dobila na značenju postojanjem sličnih odredbi u drugim državama članicama koje nisu bile priopćene ili osporene s obzirom na članak 107. stavak 1. UFEU-a.

186 U skladu s člankom 14. stavkom 1. drugom rečenicom Uredbe Vijeća (EZ) br. 659/1999 od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka 93. [UEZ-a] (SL L 83, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 16.), Komisija ne smije zahtijevati povrat sredstava potpore ako bi to bilo u suprotnosti s općim načelima prava Unije.

187 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, pravo pozvati se na načelo zaštite legitimnih očekivanja ima svaki pojedinac kojemu je neka institucija Europske unije, dajući mu izričito jamstvo, stvorila utemeljena očekivanja. Precizne, bezuvjetne i usuglašene obavijesti koje dolaze iz ovlaštenih i pouzdanih izvora predstavljaju takva jamstva, kakav god bio oblik u kojem su priopćena (vidjeti presudu od 16. prosinca 2010., Kahla Thüringen Porzellan/Komisija, C-537/08 P, Zb., EU:C:2010:769, t. 63. i navedenu sudsku praksu).

188 Također treba podsjetiti na to da prema ustaljenoj sudskoj praksi poduzetnici koji su primili državnu potporu načelno ne mogu imati legitimna očekivanja o zakonitosti potpore osim ako je ona dodijeljena uz poštovanje postupka propisanog UFEU-om. Naime, gospodarski subjekt koji postupa s dužnom pažnjom uobičajeno bi morao moći osigurati da je taj postupak bio poštovan (vidjeti presudu od 20. ožujka 1997., Alcan Deutschland, C-24/95, Zb., EU:C:1997:163, t. 25. i navedenu sudsku praksu).

189 U ovom slučaju prije svega treba utvrditi da, s obzirom na to da Komisija nije bila obaviještena o mjeri u smislu članka 108. stavka 3 UFEU-a, sumnje ili poteškoće pri tumačenju naravi državne potpore sporne mjere ne mogu same po sebi opravdati tužiteljeva legitimna očekivanja.

190 Zatim, u dijelu u kojem je tužitelj svoja legitimna očekivanja zasnovao na obvezujućoj obavijesti, treba podsjetiti na to da zaista ne može biti isključena mogućnost za korisnika nezakonite potpore da se pozove na iznimne okolnosti koje su opravdano mogle utemeljiti njegovo povjerenje u zakonitost te potpore i da se slijedom toga usprotivi njezinu povratu. Međutim, na tom je korisniku da istakne te okolnosti pred nacionalnim tijelom ili nacionalnim sudom, osporavajući nacionalnu odluku o povratu kojim ta tijela prenose Komisijinu odluku. U tom okviru je na nacionalnom sudu ako se pred njim pokrene postupak da po potrebi, nakon što je Sudu postavio prethodna pitanja, ocijeni okolnosti o kojima je riječ (vidjeti u tom smislu presude od 7. ožujka 2002, Italija/Komisija, C-310/99, Zb., EU:C:2002:143, t. 103. i od 27. siječnja 1998., Ladbroke Racing/Komisija, T-67/94, Zb., EU:T:1998:7, t. 182. i 183. i Fleuren Compost/Komisija, t. 110. *supra*, EU:T:2004:4, t. 136. i 137.). Primjenom te sudske prakse tužitelj stoga ne može isticati postojanje obvezujuće obavijesti ističući da je pobijana odluka protivna načelu zaštite legitimnih očekivanja (vidjeti u tom smislu presudu od 16. srpnja 2014., Zweckverband Tierkörperbeseitigung/Komisija, T-309/12, EU:T:2014:676, t. 237.).

191 Također treba podsjetiti na to da postupanje nacionalnog tijela zaduženog za primjenu prava Unije koje je protivno tom pravu kod gospodarskog subjekta ne može zasnovati legitimna očekivanja da će imati koristi od postupanja protivnog pravu Unije (vidjeti presudu od 4. listopada 2007., Komisija/Italija, C-217/06, EU:C:2007:580, t. 23. i navedenu sudsku praksu) i da obveza korisnika da se uvjeri da je poštovan postupak propisan člankom 108. stavkom 3. UFEU-a ne može ovisiti o ponašanju državnoga tijela iako je ono u toj točki bilo odgovorno za nezakonitost odluke tako da se njezin opoziv čini protivnim dobroj vjeri (vidjeti u tom smislu presudu Alcan Deutschland, t. 188. *supra*, EU:C:1997:163, t. 41.).

192 Naposljetku, tužitelj ne može izvući nikakav argument iz postojanja navodno sličnih mjera u drugim državama članicama. Prije svega treba utvrditi da je riječ o mjerama koje se nalaze u različitim zakonodavnim okvirima, zatim, da nijedan element u spisu ne omogućava potvrdu da je Komisija trebala dala jamstva u pogledu zakonitosti tih mjera u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i naposljetku da se tužitelj ne može valjano pozvati na takvu okolnost ako se u svakom slučaju načelo jednakog postupanja mora pomiriti s poštovanjem načela zakonitosti, prema kojemu se nitko ne može u svoju korist pozvati na nezakonitost počinjenu u korist trećega (presude od 14. svibnja 1998., SCA Holding/Komisija, T-327/94, Zb., EU:T:1998:96, t. 160.; Mayr-Melnhof/Komisija, T-347/94, Zb., EU:T:1998:101, t. 334. i od 20. ožujka 2002., LR AF 1998/Komisija, T-23/99, Zb., EU:T:2002:75, t. 367.).

193 Isto vrijedi i što se tiče upućivanja na staro pravilo o gubitku prava na prijenos gubitaka koje je bilo drugi propis i nikada nije bilo podvrgnuto Komisijinu nadzoru, s gledišta poštovanja pravila Ugovora koja se odnose na državne potpore.

194 Stoga treba odbiti četvrti tužbeni razlog i, slijedom toga, tužbu u cijelosti.

Troškovi

195 Sukladno odredbama članka 134. stavka 1. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku snosi troškove, ako je takav zahtjev postavljen. Međutim, u skladu s člankom 134. stavkom 3. istog Poslovnika, ako stranke djelomično uspiju u svojim zahtjevima i ako se to čini opravdanim u danim okolnostima, Opći sud može odlučiti da, osim vlastitih troškova, jedna stranka snosi i dio troškova druge stranke.

196 U ovom slučaju treba utvrditi da valja odbiti, s jedne strane, prigovor nedopuštenosti koji je istaknula Komisija na temelju članka 114. Poslovnika od 2. svibnja 1991. i, s druge strane, tužbu u cijelosti kao neosnovanu.

197 S obzirom na te okolnosti, tužitelju treba naložiti da osim vlastitih troškova, snosi dvije trećine Komisijinih troškova, a potonjoj da snosi trećinu vlastitih troškova.

198 Na temelju članka 138. stavka 1. Poslovnika, države članice koje su intervenirale u postupak snose vlastite troškove. Iz toga slijedi da će Savezna Republika Njemačka snositi vlastite troškove.

Slijedom navedenog,

OPĆI SUD (deveto vijeće),

proglašava i presuđuje:

1. Prigovor nedopuštenosti se odbija.

2. Tužba se odbija kao neosnovana.

3. GFKL Financial Services AG snosit će vlastite troškove i dvije trećine troškova Europske komisije. Komisija će snositi trećinu vlastitih troškova.

4. Savezna Republika Njemačka snosit će vlastite troškove.

Berardis Czúcz Popescu

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgu 4. veljače 2016.

Potpisi

Sadržaj

Nacionalni pravni okvir 2

Pravilo o prijenosu gubitaka 2

Pravilo o prestanku prava na prijenos poreznoga gubitka 2

Sanacijska klauzula 3

Klauzule o skrivenim pričuvama i o koncernu 3

Činjenice iz kojih proizlazi spor 4

Upravni postupak 4

Pobijana odluka 5

Postupak i zahtjevi stranaka 6

Pravo 7

Dopuštenost tužbe 7

Pravni interes u smislu članka 263. stavka 4. UFEU-a 7

Pravni interes 11

Meritum 11

Treći tužbeni razlog, koji se temelji na nepostojanju obrazloženja 12

Prvi tužbeni razlog, koji se temelji na prima facie neselektivnosti sporne mjere 13

– Prvi dio, koji se temelji na pogrešci u definiciji referentnog okvira 14

– Drugi dio, koji se temelji na pogrešci u ocjeni pravne i činjenične situacije poduzetnika kojima je potrebna sanacija i kvalifikacije sanacijske klauzule kao opće mjere 16

– Treći dio, koji se temelji na opravdanju sporne mjere naravi i strukturom njemačkog poreznog sustava 19

Drugi tužbeni razlog, koji se temelji na korištenju državnih sredstava 22

Četvrti tužbeni razlog, koji se temelji na povredi načela zaštite legitimnih očekivanja 23

Troškovi 24