A TÖRVÉNYSZÉK ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2014. február 4.*

„Állami támogatások — A veszteségek következő adóévekre történő átviteléről szóló német adójogszabályok (Sanierungsklausel) — A támogatást a belső piaccal összeegyeztethetetlennek nyilvánító határozat — Megsemmisítés iránti kereset — Személyében való érintettség — Elfogadhatóság — Az állami támogatás fogalma — Szelektív jelleg — Az adórendszer jellege és felépítése — Állami források — Indokolási kötelezettség — Jogos bizalom”

A T-620/11. sz. ügyben,

a **GFKL Financial Services AG** (székhelye: Essen [Németország], képviselik kezdetben: M. Schweda, S. Schultes-Schnitzlein, J. Eggers és M. Knebelsberger, később: M. Schweda, Eggers, Knebelsberger és F. Loose ügyvédek)

felperesnek,

támogatja:

a **Németországi Szövetségi Köztársaság** (képviselik: T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozó fél,

az **Európai Bizottság** (képviselik kezdetben: T. Maxian Rusche, M. Adam és R. Lyal, később: Maxian Rusche, Lyal és Noll-Ehlers, meghatalmazotti minőségben)

alperes ellen

a Németország által nyújtott C 7/10 (korábbi CP 250/09 és NN 5/10) sz. állami támogatásról (KStG, szanálási rendelkezés) szóló, 2011. január 26-i 2011/527/EU bizottsági határozat (HL L 235., 26. o.) megsemmisítése iránt indított keresete tárgyában,

A TÖRVÉNYSZÉK (kilencedik tanács),

tagjai: G. Berardis elnök, O. Czúcz és A. Popescu (előadó) bírák,

hivatalvezető: K. Andová tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. július 9-i tárgyalásra,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: német.

Ítéletet

Nemzeti jogi háttér

A veszteségek átvitelének szabálya

1 Németországban az Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény) 10d. §-ának (2) bekezdése értelmében az adott adóévben keletkezett veszteségek átvihetők későbbi adóévekre, ami azt jelenti, hogy a szóban forgó veszteségek levonhatók a következő évek adóköteles jövedelmeiből (a továbbiakban: a veszteségek átvitelének szabálya).

2 A Körperschaftsteuergesetz (a társasági adóról szóló törvény, a továbbiakban: KStG) 8. §-ának (1) bekezdése alapján a veszteségek átvitelének szabálya társasági adófizetési kötelezettség hatálya alá tartozó vállalkozásokra is alkalmazható.

A veszteségek elvesztésének szabálya

3 A veszteségek átvitelének lehetősége olyan „üres cégek” [empty-shell companies] kizárólag adómegtakarítás érdekében történő megvásárlását eredményezte, amelyek már bizonyos idő óta nem folytattak semmilyen üzleti tevékenységet, azonban a veszteségeket még mindig átvihették (úgynevezett Mantelkauf ügyletek).

4 1997-ben az „üres cégek” megvásárlásának megakadályozása érdekében a német jogalkotó bevezette a KStG 8. §-ának (4) bekezdését (a továbbiakban: a veszteségek elvesztésének régi szabálya). E rendelkezés a veszteségek átvitelének lehetőségét azokra a vállalkozásokra korlátozta, amelyek jogilag és gazdaságilag azonosak voltak azzal a vállalkozással, amelynél a veszteség felmerült. E rendelkezés szerint a vállalkozások nem voltak azonosak, ha a tőketársaságban való részesedések több mint felét átruházták, és a tőketársaság a tevékenységét túlnyomó részben új vállalati vagyonnal folytatta, illetve újra megkezdte.

5 A veszteségek elvesztésének régi szabálya mindazonáltal előírt egy kivételt, amelyet a KStG 8. §-a (4) bekezdésének harmadik mondata említ meg, amely szerint gazdasági azonosság állt fent, így nem alkalmazandó a veszteségek elvesztése a megvásárolt vállalkozás „szanálása” esetében. Ez az eset állt fent két helyzetben: egyrészt amennyiben az új vállalati vagyon egyedül a fennmaradó veszteséglevonást előidéző tevékenység szanálására szolgált, és a társaság a tevékenységet az elkövetkező öt évben a korábbi gazdasági viszonyokkal összehasonlítható mértékben folytatta; másrészt, ha az új jogosult új vállalati vagyon hozzáadása helyett kiegyenlíti azokat a veszteségeket, amelyek a veszteséget jegyző vállalkozásnál merültek fel.

6 2008-ban az Unternehmensteuerreformgesetz (a vállalkozások adóztatásának reformjáról szóló törvény) hatályon kívül helyezte a veszteségek elvesztésének régi szabályát és a KStG-be új 8c. § (1) bekezdést vezetett be (a továbbiakban: a veszteségek elvesztésének szabálya). E rendelkezés a veszteségek átvitelének lehetőségét 25%-os vagy nagyobb mértékű részesedésszerzés esetén korlátozza (a továbbiakban: hátrányos részesedésszerzés). Pontosabban az új rendelkezés előírja, hogy először is az átadást követő öt éven belül a társaság jegyzett tőkéje, tagsági jogok, részesedési jogok vagy szavazati jogok 25–50%-os átruházása esetében a fel nem használt veszteségek a százalékban meghatározott részesedésváltozásnak megfelelő mértékben részarányosan csökkennek, másodszor pedig a fel nem használt veszteségek nem vonhatóak le akkor, ha egy társaság jegyzett tőkéjének, a benne lévő tagsági jogoknak, részesedési jogoknak vagy szavazati jogoknak több mint 50%-át egy új jogosultra ruházzák át.

7 A veszteségek elvesztésének új szabálya eredetileg nem írt elő kivételt. Mindazonáltal az adóhatóságok a nehéz helyzetben lévő vállalkozás szanálására irányuló hátrányos részesedésszerzés esetében méltányossági okokból adómentességet nyújthattak a szanálásról szóló 2003. március 27-i német pénzügyminisztériumi rendelet (a továbbiakban: szanálási rendelet) alapján.

A szanálási rendelkezés

8 2007 szeptemberében a német kormány a Bundestag (a szövetségi parlament alsóháza) elé terjesztette a tőkebefektetések általános feltételeinek korszerűsítéséről szóló, ún. MoRaKG-törvény törvényjavaslatát, amely többek között eltérést írt elő a veszteségek elvesztésének szabálya alól.

9 A szóban forgó törvényjavaslatnak az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése szerinti bejelentését követően az Európai Bizottság a Németország által a tőkebefektetések általános feltételeinek korszerűsítéséhez nyújtandó C 2/09 (korábbi N 221/08 és N 413/08). számú állami támogatásról szóló, 2009. szeptember 30-i 2010/13/EK határozatban a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak minősítve, megtiltotta a tervezett eltérést (HL 2010. L 6., 32. o.; a továbbiakban: a MoRaKG-törvényre vonatkozó határozat).

10 2009 júniusában a Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (egészségbiztosításról szóló törvény az állampolgárok javára szóló adókedvezmény vonatkozásában) bevezette a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdését (a továbbiakban: szanálási rendelkezés vagy vitatott intézkedés), amely szerint a veszteségek átvitele továbbra is lehetséges, amennyiben a nehéz helyzetben lévő vállalkozás megszerzésére szanálás érdekében került sor. E rendelkezés alapján az alábbi feltételek teljesülése esetén jogosult a társaság a veszteségek átvitelére akkor is, ha hátrányos részesedésszerzésre kerül sor:

a) A részesedésszerzés a társaság szanálásának céljából megy végbe.

b) A vállalkozás a szerzés időpontjában fizetésképtelen vagy eladósodott, illetve fizetésképtelenség vagy eladósodás fenyegeti.

c) A lényeges működési struktúrákat megőrzik, ami feltételezi,

– hogy a társaság egy, a munkahelyekre is vonatkozó szabályozást tartalmazó működtetési megállapodás alapján működik,

– vagy a munkahelyek 80%-át (a bérköltségek éves átlagához mérten) a részesedésszerzést követő első öt évben megtartják, vagy

– tizenkét hónapon belül jelentős mértékű vállalati vagyonkiegészítésre vagy továbbra is értékkel bíró kötelezettségek elengedésére kerül sor; jelentős mértékű vállalati vagyonkiegészítésről van szó akkor, ha az új vállalati vagyon megfelel a megelőző gazdasági év eszközállománya legalább 25%-ának; a tőketársaság által az új vállalati vagyon hozzáadását követő három éven belül elért eredmény csökkenti a hozzáadott vállalati vagyon értékét.

d) A részesedésszerzést követő öt éven belül nem kerül sor ágazatváltásra.

e) A részesedésszerzés időpontjában a vállalkozás működött.

11 A szanálási rendelkezés 2009. július 10-én lépett hatályba, 2008 január 1-jére visszaható hatállyal, azaz a veszteségek elvesztésének szabálya hatálybalépésének időpontjában.

A rejtett tartalékokra és a vállalkozáscsoportokra vonatkozó rendelkezések

12 2009 decemberében a Wachstumsbeschleunigungsgesetz (a gazdasági növekedés gyorsításáról szóló törvény) 2010. január 1-jei hatállyal a veszteségek elvesztésének szabálya alóli két új kivételt vezetett be, azaz egyrészt a KStG 8c. §-a (1) bekezdésének ötödik mondatát (a továbbiakban: vállalkozáscsoportokra vonatkozó rendelkezések), másrészt pedig a KStG 8c. §-a (1) bekezdésének hatodik mondatát (a továbbiakban: a rejtett tartalékokra vonatkozó rendelkezések).

13 A vállalkozáscsoportokra vonatkozó rendelkezések előírják, hogy a veszteségátvitelek fenntartandók a kizárólag a vállalkozáscsoporton belüli szanálások esetében, amely csoport élén egyetlen személy vagy a részesedések 100%-ával rendelkező társaság áll.

14 A rejtett tartalékokra vonatkozó rendelkezések előírják, hogy a veszteségátvitelek fenntartandók, amennyiben a hátrányos részesedésszerzéskor e veszteségek megfelelnek a vállalkozások vagyona rejtett tartalékainak; „rejtett tartalékoknak” pedig az egyrészt a nyereség adómegállapítás során történő kiszámításából összességében eredő saját tőke, másrészt pedig az e saját tőkének megfelelő társasági részesedések értékének összege közötti különbség minősül.

A jogvita alapját képező tényállás

15 A felperes, GFKL Financial Services AG, egy pénzügyi szolgáltatásokat nyújtó társaság, amely 2009-ben a fizetésképtelenség helyzetében találta magát, és szükséges volt a szanálása.

16 2009. december 14-én egy befektető megvásárolta a felperes részesedéseinek közel 80%-át, 2010. december 4-én az új többségi részvényes tőkeemelés révén több mint 50 millió euró tőkeinjekciót juttatott, ami lehetővé tette a fizetésképtelenség állapotának elkerülését.

17 A részesedések átruházásakor a felperes teljesítette a szanálási rendelkezés alkalmazásának feltételeit, amint az az essen-nordosti adóhatóság (Finanzamt Essen-NordOst) 2009. szeptember 3-i kötelező érvényű felvilágosításából (a továbbiakban: kötelező érvényű felvilágosítás) kitűnik.

18 A hivatalos vizsgálati eljárást megindító bizottsági határozatot követően (lásd a lenti 21. pontot) a német pénzügyminisztérium 2010. április 30-i levelében felszólította az adóhatóságot a szanálási rendelkezés alkalmazásának mellőzésére.

19 Az adóhatósága megsemmisítette tehát a kötelező érvényű felvilágosítást és a felperes részére a 2009. adóévben fizetendő társasági adóra vonatkozó, a szanálási rendelkezést nem alkalmazó adómegállapító határozatot címzett.

20 2011. július 22-én a Németországi Szövetségi Köztársaság a megtámadott határozat rendelkezései szerint (lásd a lenti 31. pontot) közölte a Bizottsággal azon vállalkozások jegyzékét, amelyek tekintetében alkalmazták a vitatott intézkedést. E jegyzékben szerepel a felperes neve azon vállalkozások között, amelyek vonatkozásában hatályon kívül helyezték a szanálási rendelkezés alkalmazására vonatkozó kötelező érvényű felvilágosítást.

Közigazgatási eljárás

21 2009. augusztus 5-i és szeptember 30-i leveleiben a Bizottság tájékoztatást kért a Németországi Szövetségi Köztársaságtól a KStG 8c. §-a vonatkozásában. A német hatóságok a megkeresésre 2009. augusztus 20-án és 2009. november 5-én válaszoltak. A Bizottság 2010. február 24-i határozatával

(HL C 90., 8. o.; a továbbiakban: eljárást megindító határozat) megindította az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást a C 7/10 (korábbi NN 5/10) számú állami támogatás vonatkozásában.

22 Az eljárást megindító határozatnak az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* 2010. április 8-án történő közzétételét követően az érdekelt feleket felkérték arra, hogy nyújtsák be észrevételeiket. Ennek a német hatóságok 2010. április 9-én kelt levelükkel tettek eleget.

23 2010. április 9-én és június 3-án két találkozóra került sor a Bizottság szolgálatai és a Németországi Szövetségi Köztársaság képviselői között. 2010. július 2-án az utóbbi további információkat szolgáltatott. Az érdekelt felektől a Bizottság észrevételeket nem kapott.

A megtámadott határozat

24 2011. január 26-án a Bizottság elfogadta a Németország által nyújtott C 7/10 (korábbi CP 250/09 és NN 5/10) sz. állami támogatásról (KStG, szanálási rendelkezés) szóló 2011/527/EU bizottsági határozatot (HL L 235., 26. o.; a továbbiakban: megtámadott határozat).

25 Először is a Bizottság a szanálási rendelkezést állami támogatásnak minősítette.

26 Elsőként a Bizottság megállapította, hogy a német kormány által biztosított azon lehetőség, hogy egyes vállalkozások veszteségátvitel útján csökkentsék adóterhüket, állami bevételtől való eleséshez vezet, és így állami forrásokból ered. Hozzáfűzte, hogy a támogatást törvényi alapon biztosítják, ezért az államhoz rendelhető hozzá.

27 Másodsorban a Bizottság álláspontja szerint a szanálási rendelkezés kivételt képezett az azon társaság fel nem használt veszteségeinek elvesztését bevezető általános szabály alól, amelynek változott a részvényesi szerkezete. Az említett rendelkezés szelektív előnyt biztosíthat tehát azon vállalkozások számára, amelyek teljesítik a szükséges feltételeket, amely előnyt nem igazol a rendszer jellege vagy általános felépítése. A Bizottság szerint ugyanis a szanálási rendelkezés a gazdasági és pénzügyi válság okozta problémák elleni küzdelemre irányult, amely az adórendszeren kívüli cél.

28 Harmadsorban a Bizottság megállapította, hogy a szanálási rendelkezés a német gazdaság minden ágazatára alkalmazandó, és szinte minden német gazdasági ágazat jelen van olyan piacokon, amelyeken versenyhelyzet uralkodik, és amelyeken a tagállamok közötti kereskedelemre kerül sor. Következésképpen az intézkedés alkalmas lehetett arra, hogy akadályozza a tagállamok közötti kereskedelmet, illetve torzítsa a versenyt, vagy pedig a torzítás veszélyét hozza létre. Ráadásul az intézkedés potenciális kedvezményezettjei a nehéz helyzetben lévő vállalkozások megmentéséhez és szerkezetátalakításához nyújtott állami támogatásokról szóló közösségi iránymutatás (HL 2004. C 244., 2. o.) szerinti nehéz helyzetben lévő vállalkozások lehetnek, egyikük sem tartozott a[z EK] 87. és [EK] 88. cikk *de minimis* támogatásokra való alkalmazásáról szóló, 2006. december 15-i 1998/2006/EK bizottsági rendelet (HL L 379., 5. o.) hatálya alá.

29 Másodszor, a Bizottság vizsgálta, hogy az intézkedés a belső piaccal összeegyeztethetőnek tekinthető-e, és megállapította, hogy a meghatározott kedvezményezettek részére nyújtott támogatások a belső piaccal összeegyeztethető korlátozott támogatásként engedélyezhetőek, amennyiben eleget tesznek egy olyan német támogatási program valamennyi feltételének, amelyet a Bizottság a jelenlegi pénzügyi és gazdasági válságban a finanszírozási lehetőségek elérésének támogatására irányuló állami támogatási intézkedésekre vonatkozó ideiglenes közösségi keretrendszer (HL 2009. C 83., 1. o.) értelmében jóváhagyott. Ezzel szemben a Bizottság kizárta, hogy a szanálási rendelkezés összeegyeztethető a belső piaccal a megmentési és szerkezetátalakítási állami támogatásokról szóló iránymutatások, a 2007 és

2013 közötti időszakra vonatkozó nemzeti regionális támogatásokról szóló iránymutatás (HL 2006. C 54., 13. o.) és a környezetvédelem állami támogatásáról szóló iránymutatás (HL 2008. C 82., 1. o.) alapján, valamint az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdésére tekintettel.

30 Harmadszor a Bizottság felszólította a Németországi Szövetségi Köztársaságot arra, hogy tegyen meg minden szükséges intézkedést a jogtalanul nyújtott támogatásnak a kedvezményezettekkel történő visszatérítettése érdekében. Egyébiránt a Németországi Szövetségi Köztársaságnak listát kellett összeállítania azon vállalkozásokról, amelyek 2008. január 1-jét követően támogatásban részesültek. A Bizottság pontosította továbbá, hogy a társasági adófizetési kötelezettség évenkénti esedékességének a dátuma releváns azon időpont megállapítása szempontjából, amikor a támogatást a kedvezményezettek rendelkezésére bocsátották, és hogy a visszatérítendő támogatás összegét az érintett vállalkozások adóbevallásai alapján kell kiszámítani. A támogatás összegét a Bizottság szerint annak az adónak a különbözete adja meg, amelyet a szanálási rendelkezés alkalmazása nélkül kellene fizetni, és amelyet annak alkalmazását követően ténylegesen befizettek.

31 A megtámadott határozat rendelkező részének szövege a következő:

„*1. cikk*

[A KStG] 8. §-ának (1a) bekezdésén alapuló állami támogatási program, amelyet Németország az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének megsértésével jogellenesen biztosított, összeegyeztethetetlen a belső piaccal.

2. cikk

Az 1. cikkben említett program keretében nyújtott egyedi támogatások az Ideiglenes közösségi keretrendszerben meghatározottak szerint az EUMSZ 107. cikk (3) bekezdésének b) pontja alapján összeegyeztethetők a belső piaccal, ha a támogatás összege nem haladja meg az 500 000 eurót, a vállalkozás 2008. július 1-jén nem minősült nehéz helyzetben lévő vállalkozásnak, továbbá ha az Ideiglenes közösségi keretrendszer 4.2.2. pontjában, valamint a Bizottság által hozott, a német támogatási program engedélyezéséről szóló határozatban meghatározott összes feltétel teljesül.

3. cikk

Az 1. cikkben említett program keretében nyújtott egyedi támogatások, amelyek biztosításuk időpontjában eleget tesznek valamely, a Bizottság által a[z EK] 87. és [az EK] 88. cikk alkalmazásában a támogatások bizonyos fajtáinak a közös piaccal összeegyeztethetőnek nyilvánításáról szóló, 2008. augusztus 6-i 800/2008/EK bizottsági rendelettől (HL L 214., 3. o.) (általános csoportmentességi rendelet)], a regionális támogatásokról szóló iránymutatástól, illetve a kutatáshoz, fejlesztéshez és innovációhoz nyújtott állami támogatásokról szóló iránymutatástól [(HL 2006. C 323., 1. o.)] eltérő jogalapon engedélyezett olyan támogatási program feltételeinek, amely a támogatások potenciális kedvezményezettjeinek köréből nem zárja ki a nehéz helyzetben lévő vállalkozásokat, az ilyen típusú támogatásokra érvényes maximális támogatási intenzitást meg nem haladó mértékben összeegyeztethetőek a belső piaccal.

4. cikk

(1) Németországnak meg kell szüntetnie az 1. cikkben említett támogatási programot.

(2) Németország visszaköveteli a kedvezményezettektől az 1. cikkben említett támogatási program keretében nyújtott összeegyeztethetetlen támogatásokat.

[…]

6. cikk

(1) E határozat közlésétől számított két hónapon belül Németország megküldi a Bizottságnak a következőket:

a) azon kedvezményezettek jegyzéke, akik az 1. cikkben említett támogatási program alapján támogatást kaptak, valamint az általuk e program keretei között kapott támogatások teljes összege;

[…]”

Az eljárás és a felek kérelmei

32 A Törvényszék Hivatalához 2011. december 2-án benyújtott keresetlevelével a felperes előterjesztette a jelen keresetet.

33 A Törvényszék Hivatalához 2012. március 16-án benyújtott külön beadványával a Bizottság elfogadhatatlansági kifogást terjesztett elő, a Törvényszék 1991. május 2-i eljárási szabályzatának 114. cikke alapján. A felperes 2012. május 2-án előterjesztette az e kifogásra vonatkozó észrevételeit.

34 A Törvényszék Hivatalához 2012. február 29-én benyújtott beadványában a Németországi Szövetségi Köztársaság kérte, hogy beavatkozhasson a jelen eljárásba a felperes kereseti kérelmeinek támogatására. 2012. május 2-i végzésében a Törvényszék nyolcadik tanácsának elnöke engedélyezte e beavatkozást. A Németországi Szövetségi Köztársaság a megadott határidőn belül benyújtotta az elfogadhatóságra korlátozódó beavatkozási beadványát, a többi fél pedig a megadott határidőn belül benyújtotta az arra tett észrevételeit.

35 Mivel módosult a Törvényszék tanácsainak összetétele, az előadó bírót a kilencedik tanácshoz osztották be, következésképpen az ügyet e tanács elé utalták.

36 A Törvényszék (kilencedik tanács) 2014. július 17-i végzésében úgy határozott, hogy az elfogadhatatlansági kifogásról az eljárást befejező határozatban dönt az 1991. május 2-i eljárási szabályzat 114. cikkének (4) bekezdése alapján.

37 2014. szeptember 2-án a Bizottság ellenkérelmet terjesztett elő. A felperesek és a Bizottság 2014. október 27-én, illetve 2015. január 16-án nyújtották be válaszukat, illetve viszonválaszukat.

38 2014. október 27-én a Németországi Szövetségi Köztársaság a megadott határidőn belül benyújtotta a beavatkozási beadványát, a többi fél pedig a megadott határidőn belül benyújtotta az arra tett észrevételeit.

39 Az 1991. május 2-i eljárási szabályzat 64. cikkében előírt pervezető intézkedések keretében a Törvényszék (kilencedik tanács) 2015. május 19-én írásbeli kérdéseket tett fel a feleknek, akik e kérdésekre a kitűzött határidőkön belül válaszoltak.

40 A 2015. július 9-i tárgyaláson a Törvényszék meghallgatta a felek szóbeli előadásait és a kérdéseire adott válaszait.

41 A Németországi Szövetségi Köztársaság által támogatott felperes azt kéri, hogy a Törvényszék:

– utasítsa el a Bizottság által felhozott elfogadhatatlansági kifogást;

– helyezze hatályon kívül a megtámadott határozatot;

– a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

42 A Bizottság azt kéri, hogy a Törvényszék:

– nyilvánítsa a keresetet elfogadhatatlannak, másodlagosan pedig megalapozatlannak;

– a felperest kötelezze a költségek viselésére.

A jogkérdésről

A kereset elfogadhatóságáról

43 Elfogadhatatlansági kifogásának alátámasztására a Bizottság úgy érvel, hogy a jelen kereset azért elfogadhatatlan, mivel a felperes nem bizonyította sem azt, hogy teljesülnek az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdésének feltételei, sem az eljáráshoz fűződő érdekét.

Az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése értelmében vett kereshetőségi jogról

44 Először is a Bizottság vitatja a felperes kereshetőségi jogát, mivel őt a megtámadott határozat nem érinti személyében.

45 A Bizottság úgy érvel, hogy a felperes nem tényleges kedvezményezettje a szanálási rendelkezés szerint nyújtott egyedi támogatásoknak, amelyek visszatérítését elrendelte. Jogi kötőerővel bíró adóterhet az adózás rendjéről szóló német törvény 155. §-ának (1) bekezdése alapján ugyanis csak adómegállapító határozat állapíthat meg.

46 A jelen esetben a kizárólag a részvényesi kör megváltozása, azaz a szanálási rendelkezés alkalmazására okot adó ügylet nem tartalmazta a támogatás jogilag kötelező odaítélését, így a részesedésszerzés időpontjában nem volt bizonyított, hogy, hogy a felperes ismét nyereségre tett-e szert, és ha igen, mikor, ahhoz, hogy a veszteségátvitel ténylegesen adócsökkentéshez vezessen. A felperes nem hivatkozhat továbbá a kötelező érvényű felvilágosítás általi személyében való érintettségére. Az utóbbi önmagában nem biztosít adóelőnyhöz való jogot, és elvesztette kötelező jellegét a szanálási rendelkezést figyelembe vevő adómegállapító határozat kibocsátását megelőzően.

47 E körülmények között a megtámadott határozat nem rendeli el a felperesnek már odaítélt támogatás visszatérítését, hanem a nemzeti hatóságra hagyja a támogatási program belső piaccal fennálló összeférhetetlensége következményeinek adómegállapító határozatban történő levonását.

48 Másodszor a Bizottság hangsúlyozza, hogy a kereset nem fogadható el továbbá az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdésében foglalt harmadik eset szerint sem, mivel a megtámadott határozat végrehajtási intézkedéseket tartalmaz, azaz az adómegállapító határozat. kibocsátását.

49 A Németországi Szövetségi Köztársaság által támogatott felperes úgy érvel, hogy elfogadható a kereset.

50 Az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése alapján „[b]ármely természetes vagy jogi személy […] eljárást indíthat a neki címzett vagy az őt közvetlenül és személyében érintő jogi aktusok ellen, továbbá az őt közvetlenül érintő olyan rendeleti jellegű jogi aktusok ellen, amelyek nem vonnak maguk után végrehajtási intézkedéseket”.

51 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a megtámadott határozat egyetlen címzettje nem a felperes, hanem a Németországi Szövetségi Köztársaság.

52 Meg kell továbbá állapítani azt is, hogy amennyiben a megtámadott határozat 4. cikke kötelezi a Németországi Szövetségi Köztársaságot az említett határozat 1. cikkében említett támogatások megszüntetésére és a kedvezményezettekkel történő visszatérítésére, a felperest az e határozat által közvetlenül érintettnek kell tekinteni. A jelen esetben teljesül ugyanis az ítélkezési gyakorlat által a közvetlen érintettség tekintetében megállapított két feltétel, azaz először is az a tény, hogy a szóban forgó közösségi intézkedés közvetlen hatást gyakorol a felperes jogi helyzetére, másodszor pedig a tény, hogy az említett intézkedés nem hagy mérlegelési lehetőséget az intézkedés végrehajtásával megbízott címzettek számára (lásd ebben az értelemben: 2009. szeptember 17-i Bizottság kontra Koninklijke FrieslandCampina ítélet, C-519/07 P, EBHT, EU:C:2009:556, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). A Bizottság végezetül nem emel kifogást e tekintetben.

53 Mivel bizonyított a felperes közvetlen érintettsége, azt, hogy a felperest megtámadott határozat személyében is érintette-e, anélkül kell vizsgálni, hogy igenlő válasz esetén szükséges lenne annak ellenőrzése, hogy a megtámadott határozat olyan rendeleti jellegű aktus-e, amely nem von maga után végrehajtási intézkedéseket.

54 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében azon alanyok, akik nem címzettjei egy határozatnak, csak akkor állíthatják, hogy személyükben érintettek, ha ez a határozat sajátos jellemzőik vagy egy őket minden más személytől megkülönböztető ténybeli helyzet folytán vonatkozik rájuk, és ezáltal a címzetthez hasonló módon egyéníti őket (1963. július 15-i Plaumann kontra Bizottság ítélet, 25/62, EBHT, EU:C:1963:17, 223. o.; 2011. június 9-i Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, C-71/09 P, C-73/09 P és C-76/09 P, EBHT, EU:C:2011:368, 52. pont; 2013. december 19-i Telefónica kontra Bizottság ítélet, C-274/12, EU:C:2013:852, 46. pont).

55 Ennélfogva valamely vállalkozás a Bizottság ágazati támogatási programot megtiltó határozata ellen főszabály szerint nem nyújthat be megsemmisítés iránti keresetet, ha e határozat őt csak a szóban forgó ágazathoz való tartozása miatt és az említett program potenciális kedvezményezettjeként érinti. Az ilyen határozat ugyanis a felperes vállalkozás vonatkozásában olyan általános hatályú intézkedésként jelenik meg, amely objektív módon meghatározott helyzetekre alkalmazandó, és amely általánosan és elvontan körülírt személyek kategóriája vonatkozásában fejt ki joghatásokat (lásd: 2004. április 29-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, C-298/00 P, EBHT, EU:C:2004:240, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2009. június 11-i Acegas kontra Bizottság ítélet, T-309/02, EBHT, EU:T:2009:192, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). E tekintetben az a körülmény, hogy azon jogalanyok, akikkel szemben a hivatkozott intézkedés alkalmazandó, szám szerint vagy akár egyedileg többé-kevésbé pontosan meghatározhatók, semmi esetre sem jelenti, hogy e jogalanyokat ezen intézkedés által személyükben érintettnek kell tekinteni, amennyiben a szóban forgó intézkedés a benne meghatározott objektív jogi vagy ténybeli helyzet folytán alkalmazandó (Telefónica kontra Bizottság ítélet, fenti 54. pont, EU:C:2013:852, 47. pont).

56 Ezzel szemben, ha a határozat olyan személyek csoportját érinti, amelyeket e jogi aktus elfogadásakor – az e csoport tagjaira jellemző szempontok alapján – azonosítottak, vagy amelyek így azonosíthatók, e személyeket e jogi aktus személyükben érintheti, mivel gazdasági szereplők meghatározott köréhez tartoznak (1985. január 17-i Piraiki-Patraiki és társai kontra Bizottság ítélet, 11/82, EBHT, EU:C:1985:18, 31. pont; 2006. június 22-i Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, C-182/03 és C-217/03, EBHT, EU:C:2006:416, 60. pont; Bizottság kontra Koninklijke FrieslandCampina, fenti 52. pont, EU:C:2009:556, 54–57. pont).

57 Ezen ítélkezési gyakorlat fényében kell vizsgálni, hogy a felperest a ténybeli és jogi helyzetére tekintettel a megtámadott határozat által személyében érintettnek kell-e tekinteni.

58 Először is, a felperes érvelésével ellentétben ki kell zárni, hogy az EUMSZ 108. cikk (2) bekezdése szerinti „érintett” fél minősítés okán a felperes olyan sajátos helyzetben van, amely megalapozza a személyében való érintettségét, annál is inkább, mivel nem él az említett rendelkezésből eredő eljárási

jogaival, különösen azzal, hogy észrevételeket tegyen a hivatalos vizsgálati eljárás során (lásd ebben az értelemben: 2005. december 13-i Bizottság kontra Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum ítélet, C-78/03 P, EBHT, EU:C:2005:761, 37. pont).

59 A Plaumann kontra Bizottság ítélet (fenti 54. pont, EU:C:1963:17) szerinti személyében való érintettséget illetően meg kell állapítani, hogy a felperes ténybeli és jogi helyzetét az alábbi tényezők jellemzik.

60 Először is a 2009. adóév lezárásakor, és tehát a Bizottság által kezdeményezett eljárás megindítását megelőzően a felperes a német szabályozás alapján jogosult volt veszteségeinek átvitelére, mivel teljesültek a szanálási rendelkezésben előírt feltételek. Emellett a felperes a 2009. december 31-én fennálló veszteségátviteleket az eszközöknél halasztott adóként vezette be a könyvelésébe.

61 Másodszor a 2009. év során a felperes adóköteles nyereséget termelt, amelyből levonta a szanálási rendelkezés alapján átvitt veszteségeket.

62 E körülményeket igazolta a német adóhatóság kötelező érvényű felvilágosítás révén, amely figyelembe vette a szanálási rendelkezés alapján átvitt veszteségeket (lásd a fenti 17. pontot). Egyébiránt a kötelező érvényű felvilágosítás kézhezvétele később a felperes nevének a német hatóságok által a Bizottsággal a megtámadott határozat 6. cikke (1) bekezdésének b) pontja szerint közölt jegyzékbe történő felvételével járt.

63 Ennélfogva a német szabályozás szerint nem vitatott, hogy a 2009. adóév lezárásakor a felperes adómegtakarításra tett szert, amelynek összegét egyébiránt pontosan meg is tudta határozni. Mivel ugyanis a német hatóságok nem rendelkeztek mérlegelési mozgástérrel a vitatott intézkedés alkalmazása vonatkozásában, az említett adómegtakarítás kedvezményes adó fizetésével történő elérése csak idő kérdése volt az adórendszer részletes szabályai szerint. A felperes tehát a német hatóságok által az eljárást megindító határozat, majd a megtámadott határozat elfogadását megelőzően igazolt szerzett joggal rendelkezett ezen adómegtakarítás alkalmazásához, amely e határozatok hiányában a veszteségek átvitelét és annak a mérlegbe történő következetes bevezetését engedélyező adómegállapító határozat kibocsátásában testesült volna meg. Ennélfogva a német adóhatóságok és a Bizottság könnyedén azonosíthatta ezen adómegtakarítást.

64 Következésképpen a felperes nemcsak a szóban forgó ágazathoz való tartozása miatt és az említett program potenciális kedvezményezettje minőségében tekinthető a megtámadott határozattal érintett vállalkozásnak, hanem ezzel ellentétben olyan gazdasági szereplők meghatározott köréhez tartozónak kell tekinteni, amelyeket azonosítottak vagy legalábbis könnyen azonosíthatók a megtámadott határozat elfogadásakor a Plaumann kontra Bizottság ítélet (fenti 54. pont, EU:C:1963:17) értelmében (lásd továbbá analógia útján: Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ítélet, fenti 56. pont, EU:C:2006:416, 63. pont; Bizottság kontra Koninklijke FrieslandCampina ítélet, fenti 52. pont, EU:C:2009:556, 57. pont; Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, fenti 54. pont, EU:C:2011:368, 56. pont; 2014. február 27-i Stichting Woonpunt és társai kontra Bizottság ítélet, C-132/12 P, EBHT, EU:C:2014:100, 59–61. pont; Stichting Woonlinie és társai kontra Bizottság ítélet, C-133/12 P, EBHT, EU:C:2014:105, 46–48. pont).

65 E következtetést nem kérdőjelezi meg az a tény, hogy az eljárást megindító határozatot, majd a megtámadott határozatot követően a német hatóságok olyan intézkedéseket tettek – többek között a kötelező érvényű felvilágosítás megsemmisítése, és a 2009. adóévben esedékes társasági adóra vonatkozó olyan adómegállapító határozat elfogadása, amely már nem vette figyelembe a szanálási rendelkezés alapján átvitt veszteségeket –, amelyek célja, hogy mellőzésre kerüljön a szanálási rendelkezés (lásd a fenti 19. pontot).

66 A német hatóságok ugyanis a szanálási rendelkezés alkalmazásának felfüggesztéséről határoztak, mindazonáltal annak hatályon kívül helyezése és e kikötés alkalmazása nélküli adómegállapító határozat kibocsátása nélkül, éppen az eljárást megindító határozatnak és a megtámadott határozatnak való megfelelés érdekében. Ennélfogva a megtámadott határozat megkérdőjelezésére irányuló kereset elfogadhatóságának vizsgálata keretében – amely keresetben a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy a vitatott intézkedés állami támogatásnak minősül, és megállapította annak a belső piaccal való összeférhetetlenségét – a Bizottság nem hivatkozhat továbbá arra, hogy a német hatóságok azonnal, a vitatott intézkedéssel szemben indított esetleges kereset eredményére történő várakozás alatt, meghozták a szükséges intézkedéseket az e határozatnak való megfelelésről való megbizonyosodás érdekében.

67 Ugyanezen következtetést nem vonhatja kétségbe a Bizottság által a beadványaiban és a tárgyaláson hivatkozott ítélkezési gyakorlat sem, különösen a Telefónica kontra Bizottság ítélet, fenti 54. pont, (EU:C:2013:852); 2009. június 11-i AMGA kontra Bizottság ítélet (T-300/02, EBHT, EU:T:2009:190); Acegas kontra Bizottság ítélet, fenti 55. pont (EU:T:2009:192); 2012. március 8-i Iberdrola kontra Bizottság ítélet (T-221/10, EBHT, EU:T:2012:112).

68 Ezen ügyek ténybeli körülményei nem összehasonlíthatók ugyanis a jelen ügyben szereplő körülményekkel, ahol megállapításra került, hogy a német adójogszabályok sajátosságai okán a felperes a német hatóságok által igazolt adómegtakarításra szerzett jogot (lásd a fenti 63. pontot), és e körülmény megkülönböztette őt az egyéb gazdasági szereplőktől, amelyek csak a vitatott intézkedés potenciális kedvezményezettjeiként érintettek (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Koninklijke FrieslandCampina ítélet, fenti 52. pont, EU:C:2009:556, 55. pont).

69 A fenti 64. pontban tett következtetést nem kérdőjelezi meg továbbá a Bizottság azon érve, amely szerint csak az állami forrásokból nyújtott előny támaszthatja alá a felperes személyében való érintettségét, és amely szerint csak az adókedvezmény adómegállapító határozatban történő megállapításakor sújtotta pénzügyi teher az államot.

70 Emlékeztetni kell ugyanis arra, hogy azon tényezők, amelyekre az ítélkezési gyakorlat az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése szerinti személyében való érintettséget alapítja (lásd a fenti 54–56. pontot), nem egyeznek szükségszerűen az állami támogatásnak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti alkotóelemeivel (lásd analógia útján: Comitato „Venezia vuole vivere” és társai kontra Bizottság ítélet, fenti 54. pont, EU:C:2011:368, 56., 63. és 64. pont). A Plaumann kontra Bizottság ítélet (fenti 54. pont, EU:C:1963:17, 223. pont) szerint azon alanyok, akik nem címzettjei egy határozatnak, csak akkor állíthatják, hogy személyükben érintettek, ha ez a határozat sajátos jellemzőik vagy egy őket minden más személytől megkülönböztető ténybeli helyzet folytán vonatkozik rájuk, és ezáltal gazdasági szereplők meghatározott köréhez tartoznak.

71 Márpedig a jelen esetben emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti szabályozás szerint a felperes az eljárást megindító határozat, majd a megtámadott határozat elfogadását megelőzően a német hatóságok által igazolt adómegtakarításhoz szerzett jogot a 2009. adóév vonatkozásában. Egyébként pedig maga a Bizottság pontosította a megtámadott határozat (50) preambulumbekezdésében, hogy azáltal, hogy a német kormány engedélyezi a vállalkozások számára társasági adókötelezettségeik veszteségátvitel útján történő csökkentését, Németország bevételtől esik el, és így az állami támogatásnak minősül.

72 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy a jelen körülmények között a felperest közvetlenül és személyében érinti a megtámadott határozat.

73 A felperes az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése szerinti kereshetőségi joggal rendelkezik tehát.

Az eljáráshoz fűződő érdekről

74 A Bizottság úgy érvel, hogy a felperes nem kedvezményezettje a támogatásnak, nem származhat tehát előnye a megtámadott határozat Törvényszék által történő megsemmisítéséből. A Németországi Szövetségi Köztársaság nem köteles a megtámadott határozat elfogadását követően a támogatás felperessel történő visszatérítettésére, és a megtámadott határozat esetleges megsemmisítésétől függetlenül a német hatóságok minden pillanatban határozhatnak a vitatott intézkedés teljes mértékű hatályon kívül helyezéséről.

75 A Németországi Szövetségi Köztársaság által támogatott felperes vitatja ezen érveket.

76 Az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy valamely természetes vagy jogi személy által indított megsemmisítés iránti kereset csupán abban az esetben elfogadható, amennyiben a felperesnek érdeke fűződik a megtámadott jogi aktus megsemmisítéséhez. Ez az érdek feltételezi, hogy e jogi aktus megsemmisítése önmagában jogi következményekkel járhat, és a kereset ezért – eredményét tekintve – az azt indító fél javára szolgálhat (Bizottság kontra Koninklijke FrieslandCampina ítélet, fenti 52. pont, EU:C:2009:556, 63. pont; Stichting Woonpunt és társai kontra Bizottság ítélet, fenti 64. pont, EU:C:2014:100, 50–54. pont; Stichting Woonlinie és társai kontra Bizottság ítélet, fenti 64. pont, EU:C:2014:105, 54. pont).

77 A kereset elfogadhatóságának feltételeit az eljáráshoz fűződő érdek elvesztésének eltérő kérdésétől függetlenül, a kereset előterjesztésének időpontjában kell értékelni (lásd: 2002. március 21-i Shaw és Falla kontra Bizottság ítélet, T-131/99, EBHT, EU:T:2002:83, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

78 A jelen esetben a felperes eleget tett a szanálási rendelkezés alkalmazásához szükséges feltételeknek, és előnyre tett szert e rendelkezés révén, amint az a fenti 59–61. pontból kitűnik.

79 Jóllehet a szanálási rendelkezés alkalmazása a megtámadott határozat elfogadását követően a KStG 34. §-ának (6) bekezdése értelmében felfüggesztésre került, annak megsemmisítése esetében a szanálási rendelkezés újból alkalmazható visszaható hatállyal minden olyan vállalkozásra, amely tekintetében a vonatkozó adómegállapító határozat még nem jogerős, ideértve a felperest is, így a megtámadott határozat megsemmisítése előnyt jelent számára, mivel jogosult kérni a szanálási rendelkezés alkalmazását, legalábbis a 2009. évi jövedelmek adóztatását illetően.

80 Következésképpen a felperesnek érdeke fűződik a megtámadott határozattal szembeni eljáráshoz.

81 A jelen kereset tehát elfogadható.

Az ügy érdeméről

82 Keresete alátámasztására a felperes négy, először is a vitatott intézkedés szelektív jellegének hiányára, másodszor az állami források felhasználásának hiányára, harmadszor az indokolás hiányára, negyedszer a bizalomvédelem elvének megsértésére alapított jogalapra hivatkozik.

83 A Törvényszék célszerűnek tartja, hogy először az indokolás hiányára alapított harmadik jogalappal foglalkozzon, majd azt követően a többi jogalappal, azok hivatkozásának sorrendjében.

Az indokolás hiányára alapított jogalapról

84 Harmadik jogalapjában felperes lényegében úgy érvel, hogy a Bizottság nem indokolta jogilag megkövetelt módon azon értékelését, amely szerint a veszteségek elvesztésének szabálya minősül referencia-rendszernek, és a szanálási rendelkezés kivételt képez az említett rendszer alól. Különösen a megtámadott határozat (67) preambulumbekezdésében a Bizottság a MoRaKG-törvényre vonatkozó határozatban már hivatkozott indokolásra utalt egyszerűen vissza.

85 Egyébiránt a Bizottság tévesen állapította meg, hogy a veszteségátvitelek levonása összesen egy millió euróban volt korlátozva, és számos tényt figyelmen kívül hagyott. Különösen az alábbi körülményekről van szó: a veszteségek elvesztésének régi szabálya 2012 végéig egyidejűleg alkalmazandó a veszteségek elvesztésének szabályával; az el nem használt veszteségek csak akkor vesznek el, ha valamely személy vagy egymással kapcsolt viszonyban lévő személyekből álló csoport öt éves időtartamon belül részesedéseket szerez; a szanálási rendelkezés alkalmazandó a kamatátvitelekre is és három különböző helyzetet ír elő; a szanálási rendelkezés visszaható hatályának bevezetése csak arra irányul, hogy helyesbítse a jogalkotó által annak megállapításával elkövetett hibát, hogy a szanálási rendelet megfelelően ellentételezheti a veszteségek elvesztését.

86 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az indokolási kötelezettség terjedelme a kérdéses jogi aktus természetétől, valamint elfogadásának körülményeitől függ. Az indokolásnak világosan és egyértelműen kell tartalmaznia az aktust kibocsátó intézmény érvelését oly módon, hogy lehetővé tegye egyrészt az uniós bíróság számára a jogszerűség felülvizsgálatára vonatkozó hatásköre gyakorlását, másrészt az érdekeltek számára jogaik védelme és a döntés megalapozottságának megítélhetősége érdekében a meghozott intézkedés indokainak megismerését. Az indokolásnak nem kell valamennyi releváns ténybeli és jogi elemet tartalmaznia, mivel azt, hogy egy aktus indokolása megfelel-e az EUMSZ 296. cikk követelményeinek, nem pusztán a szövegére figyelemmel kell megítélni, hanem az összefüggéseire, valamint az érintett tárgyra vonatkozó jogszabályok összességére való tekintettel is (lásd: 1998. április 2-i Bizottság kontra Sytraval és Brink's France ítélet, C-367/95 P, EBHT, EU:C:1998:154, 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2003. március 6-i Westdeutsche Landesbank Girozentrale és Land Nordrhein-Westfalen kontra Bizottság ítélet, T-228/99 és T-233/99, EBHT, EU:T:2003:57, 278. és 279. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Különösen a Bizottságnak nem kell állást foglalnia az érdekeltek által elé terjesztett minden érvet illetően. Elég, ha a határozat rendszerét illetően alapvető fontossággal bíró tényeket és jogi érveket ismerteti (lásd: a fent hivatkozott Westdeutsche Landesbank Girozentrale és Land Nordrhein-Westfalen kontra Bizottság ítélet, EU:T:2003:57, 280. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

87 Ami különösen valamely intézkedés állami támogatásként történő minősítését illeti, az indokolási kötelezettség megköveteli, hogy a Bizottság jelölje meg azokat az indokokat, amelyek alapján úgy véli, a szóban forgó intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik (2000. június 13-i EPAC kontra Bizottság ítélet,T-204/97 és T-270/97, EBHT, EU:T:2000:148, 36. pont).

88 Emlékeztetni kell továbbá arra is, hogy az EUMSZ 296. cikk által előírt indokolási kötelezettség olyan lényeges eljárási szabálynak minősül, amelyet külön kell választani az indokolás megalapozottságának kérdésétől, amely a vitatott jogi aktus érdemi jogszerűségére vonatkozik (lásd: 2015. június 18-i Ipatau kontra Tanács ítélet, C-535/14 P, EBHT, EU:C:2015:407, 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

89 A megtámadott határozatban a Bizottság először is a vonatkozó jogi háttérre emlékeztet. Különösen az (5) preambulumbekezdés megemlíti a veszteségátvitel elvét, és a (10) és (14) preambulumbekezdés átveszi a veszteségek elvesztése szabályának és a szanálási rendelkezés tartalmát.

90 A Bizottság ezt követően a megtámadott határozat (64)–(102) preambulumbekezdéseiben a vitatott intézkedés szelektív jellegének értékelésével foglalkozik. Különösen a megtámadott határozat (66) és (67) preambulumbekezdésében meghatározza a referencia-rendszer fogalmát.

91 A megtámadott határozat (66) preambulumbekezdésében a Bizottság előadja, hogy „a jelenlegi német társasági adórendszer tekinthető referencia-rendszernek, azon belül is különösen a KStG 8c. §-a (1) bekezdésének [...] előírásai”. Ezt követően e rendelkezés tartalmára emlékeztet, és ebből arra következtet, hogy „az minősül alapesetnek, ha a veszteségek elvesznek, azaz ez tekinthető referencia-rendszernek részvényesi változás esetén”.

92 A megtámadott határozat (67) preambulumbekezdésében a Bizottság hozzáteszi, hogy a MoRaKG-törvényre vonatkozó határozat tárgyát képező ügyben a Bizottság megállapította, hogy a KStG 8c. §-ának (1) bekezdése az alkalmazandó referencia-rendszer, akként megítélve, hogy a fent hivatkozott § alóli kivétel, amely alapján a tulajdonosi szerkezeti változás ellenére a kockázatitőke-társaságok által felvásárolt vállalkozások számára a veszteségek továbbvitele megengedett, összeegyeztethetetlen a belső piaccal. Pontosítja, hogy „[a] határozat indokolása a szóban forgó ügyben is irányadó”.

93 Meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat fent hivatkozott preambulumbekezdéseiben a Bizottság egyértelműen meghatározta a szelektív előny fennállásának az indokolási kötelezettsége szerinti értékeléséhez alkalmazandó referencia-rendszert.

94 Különösen figyelembe vette a veszteségátvitel általános elvét és a vonatkozó jogi hátteret, és előadta, hogy álláspontja szerint a veszteségek elvesztése minősül a jelen esetben jogi referencia-rendszernek.

95 Ezen összefüggésben meg kell állapítani, hogy a megtámadott határozat (67) preambulumbekezdésében a MoRaKG-törvényre vonatkozó határozatra történő utalás további, a referencia-rendszer meghatározásához nem nélkülözhetetlen magyarázattal szolgál.

96 Egyébiránt a Bizottság által a vonatkozó rendszer vizsgálatakor elkövetett állítólagos hibák (lásd a fenti 85. pontot) nem befolyásolják az indokolás elégséges jellegét. Ezen érvek adott esetben a megtámadott határozat megalapozottságának értékelésétől függhetnek, és e jogalap keretében kerülnek vizsgálatra (lásd a lenti 125. pontot).

97 A harmadik jogalapot el kell tehát utasítani.

A vitatott intézkedés *prima facie* szelektív jellegének hiányára alapított első jogalapról

98 Az első jogalap lényegében a Bizottságnak a vitatott intézkedés szelektív jellegére vonatkozó megfontolásaira vonatkozik.

99 Ezen összefüggésben előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése tiltja az olyan támogatásokat, amelyek „bizonyos vállalkozások[at] vagy bizonyos áruk[at] előnyben részesít[enek]”, azaz a szelektív támogatásokat.

100 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint először is valamely nemzeti adóintézkedés „szelektívnek” minősítéséhez előzőleg meg kell határozni és meg kell vizsgálni az adott tagállamban hatályban lévő közös vagy „általános” adórendszert. Ehhez a közös vagy „általános” adórendszerhez képest kell ezután értékelni és megállapítani a szóban forgó adóintézkedéssel biztosított előny esetleges szelektív jellegét, bizonyítva, hogy ez az intézkedés eltér az említett közös rendszertől, mivel különbséget tesz az említett adórendszer által kitűzött célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között (lásd ebben az értelemben: 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EBHT, EU:C:2011:550, 50–54. pont; 2011. november 15-i Bizottság és

Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, C-106/09 P és C-107/09 P, EBHT, EU:C:2011:732, 75. pont). A vizsgálat ezen első két szakaszát követően az intézkedés *prima facie* szelektívnek minősíthető.

101 Mindazonáltal nem felel meg e szelektivitási feltételnek azon intézkedés, amelyet – noha valamely kedvezményezett számára előnyt jelent – igazol azon rendszer jellege vagy általános felépítése, amelynek a részét képezi (lásd ebben az értelemben: 2001. november 8-i Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet, C-143/99, EBHT, EU:C:2001:598, 42. pont; Paint Graphos és társai ítélet, fenti 100. pont, EU:C:2011:550, 64. pont). A vizsgálat ezen esetleges harmadik szakaszát követően az intézkedés szelektívnek minősíthető.

102 Emlékeztetni kell arra, hogy annak bizonyítása érdekében, hogy a szóban forgó intézkedés szelektív módon vonatkozik bizonyos vállalkozásokra vagy bizonyos áruk termelésére, a Bizottság feladata azt kimutatni, hogy az intézkedés különbségtételt vezet be a szóban forgó intézkedés céljára tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, míg az ilyen vállalkozások közötti különbségtételt bevezető tagállamra hárul annak bizonyítása, hogy a különbségtételt a szóban forgó rendszer jellege és felépítése ténylegesen igazolja (lásd ebben az értelemben: 2011. szeptember 8-i Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-279/08 P, EBHT, EU:C:2011:551, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

103 Ezen az ítélkezési gyakorlatából eredő három szakaszos vizsgálat alapján kell vizsgálni a felperes által hivatkozott első jogalapot.

– A referencia-rendszer meghatározása során elkövetett hibán alapuló első részről

104 A megtámadott határozatban a vitatott intézkedés szelektív jellegének értékelése érdekében a Bizottság figyelembe vette először is a veszteségek átvitelének általános hatályú szabályát, másodszor a veszteségek elvesztésének szabályát, amely eltér az első szabálytól a hátrányos részesedésszerzések esetében, harmadszor pedig a szanálási rendelkezést, amely eltérést enged a második szabály alól, és egyes különleges esetekben lehetővé teszi az első szabály alkalmazását.

105 Ezen tényezők alapján a megtámadott határozat (66) preambulumbekezdésében a Bizottság azt állapította meg, hogy a német társasági adórendszer keretében a veszteségek figyelmen kívül hagyása volt a referencia-háttér, azaz a tulajdonosi szerkezeti változás minden esetében alkalmazandó általános szabály, és hogy a szanálási rendelkezés e szabály alóli kivételnek minősül.

106 A Németországi Szövetségi Köztársaság által támogatott felperes úgy érvel, hogy a Bizottság tévedett a referencia-rendszer vitatott intézkedés szelektív jellegének értékelése érdekében történő meghatározása során. A Bizottság tévesen állapította meg, hogy a veszteségek elvesztése minősült általános szabálynak, és hogy a szanálási rendelkezés kivételt képezett e szabály alól.

107 A felperes szerint a referencia-rendszernek a veszteségek átvitelének szabálya minősül a teherviselő képesség szerinti adózás alkotmányos elvének következményeként. A veszteségek elvesztésének szabálya kivétel az említett elv alól, és nem tekinthető referencia-rendszernek, míg a szanálási rendelkezés, amely kivételt vezet be e kivétel alól, a főszabály, azaz a veszteségek átvitelének szabályának visszaállítására szorítkozik, olyan egyéb kivételek mintájára, mint a vállalkozáscsoportokra és a rejtett tartalékokra vonatkozó rendelkezések.

108 A Bizottság hivatkozik előzetesen az első jogalap első részének elfogadhatatlanságára, amennyiben az a közigazgatási eljárás során nem említett új tényeken alapul. Emlékeztet arra, hogy a veszteségek elvesztésének szabálya az eljárást megindító határozatban és a MoRaKG-ra vonatkozó határozatban anélkül került referenciarendelkezésként meghatározásra, hogy a közigazgatási eljárás során a felperes, a Németországi Szövetségi Köztársaság vagy egyéb érdekelt harmadik személyek vitatták volna e

meghatározást. Pontosítja továbbá, hogy a nemzeti adójog az uniós jog szempontjából olyan ténykérdésnek minősül, amelyről nem volt teljes körű tudomása a megtámadott határozat elfogadásakor, és amelyet hivatalból nem vizsgált.

109 Ezek alapján a Bizottság vitatja a felperes érveit.

110 Előzetesen a Bizottság által emelt elfogadhatatlansági kifogást el kell utasítani. Kitűnik ugyanis a maga a Bizottság által, érvelésének alátámasztására hivatkozott ítélkezési gyakorlatból, hogy a határozat jogszerűségének azon információk alapján történő megítélése, amelyek a határozat meghozatalakor a Bizottság rendelkezésére állnak a szóban forgó jogalap megalapozottságától, nem pedig az elfogadhatóságától függnek (lásd ebben az értelemben: 1996. szeptember 26-i Franciaország kontra Bizottság ítélet, C-241/94, EBHT, EU:C:1996:353, 33. pont; 2002. szeptember 24-i Falck et Acciaierie di Bolzano kontra Bizottság ítélet, C-74/00 P és C-75/00 P, EBHT, EU:C:2002:524, 168. pont; 2004. január 14-i, Fleuren Compost kontra Bizottság ítélet, T-109/01, EBHT, EU:T:2004:4, 49. pont; 2006. április 6-i Schmitz-Gotha Fahrzeugwerke kontra Bizottság ítélet, T-17/03, EBHT, EU:T:2006:109, 54. pont; 2010. december 7-i Frucona Košice kontra Bizottság ítélet, T-11/07, EBHT, EU:T:2010:498, 49. pont).

111 A felperes által hivatkozott érvek megalapozottságát illetően emlékeztetni kell arra, hogy a megtámadott határozatban a Bizottság a veszteségek elvesztésének szabályát határozta meg lényegében általános szabályként, amelyre tekintettel vizsgálni kell, hogy különbséget tettek-e a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, míg a felperes a veszteségek átvitelének általánosabb szabályára hivatkozik, amely minden adózásra alkalmazandó.

112 E tekintetben emlékeztetni kell arra egyrészt, hogy a veszteségek átvitelének szabálya olyan lehetőségnek minősül, amelyben a társasági adó alkalmazásakor minden társaság részesül, másrészt pedig, hogy a veszteségek elvesztésének szabálya az említett lehetőséget a tőke 25%-ának megfelelő vagy annál nagyobb részesedésszerzés esetén korlátozza, valamint megszünteti azt a tőke 50%-ánál nagyobb részesedésszerzés esetében. Az utóbbi szabály alkalmazandó tehát automatikusan a tőke 25%-ának megfelelő vagy annál nagyobb részesedésszerzés esetében, az érintett vállalkozás természete vagy jellege szerinti különbségtétel nélkül.

113 Továbbá a szanálási rendelkezés a veszteségek elvesztésének szabálya alóli kivételként került meghatározásra, és csak azon pontosan meghatározott helyzetekre alkalmazható, amelyek ez utóbbi szabály hatálya alá tartoznak.

114 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy a veszteségek elvesztésének szabálya a veszteségek átvitelének szabályához hasonlóan azon jogi háttér részét képezi, amelyhez a vitatott intézkedés tartozik. Más szavakkal a jelen esetben releváns jogi hátteret a veszteségek átvitelének a veszteségek elvesztésének szabálya által korlátozott általános szabálya képezi, és éppen e háttér mellett kell vizsgálni, hogy a vitatott intézkedés különbségtételt vezet-e be a fenti 100. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerinti hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között, amely kérdés pedig az első jogalap második részében kerül említésre.

115 Azt a következtetést kell tehát levonni, hogy a Bizottság nem alkalmazta tévesen a jogot egy általánosabb szabály, azaz a veszteségek átvitele szabálya létezésének megállapításával azt meghatározva, hogy a vitatott intézkedés szelektív jellegének értékeléséhez referenciaként bevezetett jogi hátteret a veszteségek elvesztésének szabálya alkotja.

116 Ezt a következtetést nem kérdőjelezik meg a felperes különös érvei.

117 Először is, amennyiben a felperes az indokolási kötelezettség arra alapított megsértésére hivatkozik, hogy álláspontja alátámasztására a Bizottság a MoRaKG-törvényre vonatkozó határozat megemlítésére szorítkozott, meg kell állapítani, hogy e kifogás az indokolási kötelezettség megsértésére alapított

harmadik jogalap keretében elutasításra került (lásd a fenti 84–97. pontot). Egyébiránt az a tény, hogy a német hatóságok elismerték-e a MoRaKG-törvényre vonatkozó határozathoz vezető közigazgatási eljárás során, hogy a vitatott intézkedés szelektív volt, nem bír jelentőséggel a jelen esetben, mivel nem befolyásolja a Bizottság által meghatározott jogi referencia-rendszer fenti pontokban elvégzett értékelését.

118 Másodszor, szintén nem bír jelentőséggel az a tény, hogy a veszteségek elvesztésének elve a német adójog alapvető elvei alá esik. Feltételezve, hogy a veszteségek átvitelének szabálya ezen alapvető elvek közé tartozik, és hogy a veszteségek elvesztése kivételt képez e szabály alól, ez nem befolyásolja azt, hogy az utóbbi a vitatott rendelkezést is tartalmazó jogi referencia-rendszer részét képezi, és amelyre tekintettel annak szelektív jellegét értékelni kell.

119 Harmadszor, azon érvet illetően, amely szerint egyrészt a veszteségek átviteléhez való jogot az alapvető elvek alkalmazásaként csak megalapozott okokból korlátozhatja a jogalkotó, másrészt pedig a tulajdonosi szerkezet változása nem befolyásolja a társaság adózását, mivel kellően elkülönül a részvényesek és a társaság tevékenységi körét, így az ilyen érv nem befolyásolja a referencia-rendszernek a vitatott intézkedés szelektív jellegének értékelés érdekében történő meghatározását. Annak van jelentősége, hogy létezik a veszteségek elvesztésének szabálya alól eltérést engedő rendelkezés, amely ezen elvhez hasonlóan azon referencia-rendszer részét képezi, amelynek szerves része a vitatott intézkedés.

120 Negyedszer hatástalan azon érv is, amely szerint a veszteségek elvesztésének szabálya nem járt a rendszer változásával, és az előző szabályhoz hasonlóan a veszteségek visszaélésszerű átvitelének megakadályozására irányul. Ugyanis a visszaélések elleni küzdelem célja attól függ, hogy a vitatott intézkedés különbségtételt vezet-e be a hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő gazdasági szereplők között, ami a jelen jogalap második részének képezi tárgyát. Egyébiránt az a tény, hogy a Bizottság vitatta-e a régi szanálási rendelkezés jogszerűségét, nem bír jelentőséggel az új rendelkezés értékelését illetően.

121 Ötödször, meg kell állapítani, hogy a veszteségek elvesztésének szabálya alóli eltérések fennállása önmagában nem elegendő annak bizonyításához, hogy az utóbbi nem tartozik a vitatott intézkedés szelektív jellegének értékelése érdekében jelentőséggel bíró referencia-rendszerhez.

122 Hatodszor, ugyanez vonatkozik a nemzeti bíróságoknak a veszteségek elvesztése szabályának alkotmányosságával kapcsolatban fennálló kételyeire alapított érvre is. Ez nem akadályozza meg azon következtetés levonását, miszerint e szabály, amíg nem helyezik hatályon kívül a referencia-rendszer részét képezi.

123 Hetedszer, a fenti 115. pontban említett következtetést nem kérdőjelezik meg továbbá a felperes által a válaszban előterjesztett és a veszteségek elvesztése szabálya eltérést engedő jellegének bizonyítására irányuló érvek, azaz az a tény, hogy e szabály a hatályát korlátozó számos elemből, valamint árnyalt és értelmezésre szoruló jogkövetkezményekből épült fel, és hogy az ilyen eltérést engedő jelleget megerősíti a jogalkotói háttér és technika.

124 Ezen érvek hatástalanok, mivel az említett kivételt tartalmazó szabály magasabb rendű jogszabálynak minősítése nem akadályozza meg, hogy azon referencia-rendszerhez tartozzon, amelynek a vitatott intézkedés szerves részét képezi.

125 Végül a megtámadott határozat (5) preambulumbekezdésében foglalt téves állítás, amely szerint a veszteségátvitel összesen legfeljebb egy millió euró összeget érhetett el, nem befolyásolta a vitatott intézkedés szelektív jellegének értékelését. Ugyanez vonatkozik a Bizottság által akkor elkövetett hibára is, amikor megállapította, hogy a veszteségek elvesztésének régi szabályát 2008. január 1-jével hatályon kívül helyezték, jóllehet legalább 2012-ig alkalmazandó volt.

126 Végkövetkeztetésként meg kell állapítani, hogy a Bizottság nem alkalmazta tévesen a jogot a referencia-rendszer meghatározásakor.

127 Az első jogalap első részét el kell tehát utasítani.

– A szanálandó vállalkozások jogi és ténybeli helyzetének értékelésekor fennálló hibára és a szanálási rendelkezés általános intézkedésnek minősítésére alapított második részről

128 A megtámadott határozatban a Bizottság megállapította, hogy a veszteségek elvesztése szabályának hatálya tágabb volt a régi szabály hatályánál (a (10) preambulumbekezdés), hogy a szabály eredetileg nem írt elő kivételt (a (11) preambulumbekezdés), és hogy amint az a vállalkozások adóztatásának 2008. évi reformjáról szóló törvény indokolásából kitűnik (lásd a fenti 6. pontot), a szabálynak kettős célja volt: egyrészt a szabályozás egyszerűsítése, másrészt pedig a visszaélésekkel szembeni célzott eljárás (a (12) preambulumbekezdés). Hangsúlyozta továbbá, hogy a szanálás esetében a veszteségek átvitelét lehetővé tevő kifejezett kivétel hiányát ellentételezte az adóhatóságok azon lehetősége, hogy méltányossági okokból is lemondhattak az adókövetelésekről a szanálási rendelet alapján (a (12) preambulumbekezdés; lásd a fenti 7. pontot).

129 Ezen tényezők alapján a megtámadott határozat (68)–(79) preambulumbekezdésében először is a Bizottság azt állapította meg, hogy a társasági adórendszer célja, hogy bevételt teremtsen a költségvetés számára, és a veszteségek elvesztése szabályának célja, hogy megakadályozza azon vállalkozások esetében a veszteségek továbbvitelét, amelyeknél tulajdonosi szerkezeti változásra került sor. Ezt követően megállapította, hogy e célra tekintettel minden vállalkozás, amelynél a részesedések legalább 25%-át érintő tulajdonosi szerkezeti változásra került sor, hasonló ténybeli és jogi helyzetben volt. Végül megállapította, hogy a szanálási rendelkezés különbséget tett e kategórián belül, egyrészt azon vállalkozások között, amelyek termeltek ugyan veszteséget, de fizetőképesek maradtak, másrészt pedig azon vállalkozások között, amelyek a szanálási rendelkezés által előírt feltételek szerint fizetésképtelenek lettek vagy eladósodtak.

130 Először is a felperes úgy érvel, hogy a szanálási rendelkezés nem vezet be különbségtételt a hasonló jogi és ténybeli helyzetben lévő gazdasági szereplők között, hanem olyan adópolitikai általános intézkedés, amely tagállamok adóügyi szuverenitása alá tartozik, amely ugyanazon feltételekkel alkalmazandó minden társaság esetében, amelyiknél fennáll a kifizetések beszüntetésének vagy az eladósodás azonnali veszélye, és hogy az említett rendelkezés nem tartozik a hatóságok mérlegelési jogkörébe sem.

131 Pontosítja, hogy a szanálandó vállalkozások és a működőképes vállalkozások nincsenek ugyanazon jogi és ténybeli helyzetben. A veszteségek elvesztésének szabálya kizárja a veszteségek átvitelét, ha az új részvényes meghatározó befolyást tud gyakorolni a társaság jövőjére, és tehát főszabály szerint a veszteségek felhasználása a teljes körű ellenőrzése alatt áll, míg a szanálási rendelkezés, szigorú feltételei okán olyan helyzetben alkalmazandó, amikor az új részvényes nem tud ellenőrzést gyakorolni a veszteségek felett.

132 Másodszor, a felperes az indokolási kötelezettség megsértésére hivatkozik, mivel a Bizottság elmulasztotta ellenőrizni, hogy a szanálási rendelkezés általános intézkedésnek minősült-e.

133 Mivel a referencia-rendszer a veszteségek elvesztésének szabályából álló rendszerként került meghatározásra, először is ellenőrizni kell, hogy a vonatkozó adórendszer által követett célra tekintettel azon vállalkozások, amelyek a szanálási rendelkezés hatálya alá tartoznak hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak-e azon vállalkozásokhoz viszonyítva, amelyek a veszteségek elvesztése szabályának hatálya alá tartoznak, aminek bizonyítása a fenti 102. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint a Bizottság feladata.

134 Lényegében a Bizottság szerint, mivel a jelen esetben releváns adórendszer célja, hogy megakadályozza a veszteségek átvitelét azon vállalkozások esetében, amelyeknél tulajdonosi szerkezeti változásra kerül sor, minden olyan vállalkozás, amely esetében tulajdonosi szerkezeti változásra kerül sor, hasonló ténybeli és jogi helyzetben van attól függetlenül, hogy a szanálási rendelkezés hatálya alá tartozik-e. A vitatott intézkedés tehát *prima facie* szelektív, mivel csak azon vállalkozásokra vonatkozik, amelyek teljesítik az említett rendelkezés feltételeit.

135 Ezzel szemben a felperes szerint, mivel a szóban forgó rendszer célja a veszteségátvitelekkel történő visszaélések megakadályozása, csak azon vállalkozások vannak hasonló ténybeli és jogi helyzetben, amelyek teljesítik az említett rendelkezés feltételeit, mivel nem tudnak visszaélni a veszteségátvitellel.

136 Amint az a fenti 114. pontban megállapításra került, a jelen esetben releváns jogi hátteret a veszteségek átvitelének a veszteségek elvesztésének szabálya által korlátozott általános szabálya képezi. Meg kell tehát állapítani, amint az a megtámadott határozat (71) preambulumbekezdéséből kitűnik, hogy a referencia-adórendszer célja, hogy megakadályozza a veszteségek átvitelét azon vállalkozások esetében, amelyeknél tulajdonosi szerkezeti változásra kerül sor. Más szavakkal, korlátozott vagy megszűnik a veszteségátvitel lehetősége abban az esetben, ha a részesedések 25%-ának vagy nagyobb mértékének megszerzését követően a vállalkozás, amely veszteségeket termelt, jelentősen módosítja a tulajdonosi szerkezetét.

137 Ebből következik, hogy minden vállalkozás, amelynek ilyen mértékben módosították a tulajdonosi szerkezetét, hasonló ténybeli és jogi helyzetben van attól függetlenül, hogy a szanálási rendelkezés szerinti nehéz helyzetben van-e.

138 Ezzel szemben a vitatott intézkedés nem vonatkozik minden olyan vállalkozásra, amelynek ilyen jelentős mértékben módosították a tulajdonosi szerkezetét, hanem a vállalkozások pontosan meghatározott csoportjára vonatkozik, azaz azon vállalkozásokra, amelyek a szanálási rendelkezés megfogalmazása szerint a szerzés időpontjában „fizetésképtelen[ek] vagy eladósod[tak], illetve fizetésképtelenség vagy eladósodás fenyegeti [őket]” (a továbbiakban: nehéz helyzetben lévő vállalkozások).

139 Meg kell állapítani, hogy e kategória nem vonatkozik minden olyan vállalkozásra, amely a szóban forgó adórendszer céljára tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben van.

140 Még ha a felperes érvelésének megfelelően feltételezzük is, hogy az adórendszer releváns célja a veszteségátvitellel való visszaélések „üres cégek” megvásárlásának megakadályozásával történő megelőzése, ez nem befolyásolja azt, hogy a vitatott intézkedés csak olyan vállalkozásokra, különösen a nehéz helyzetben lévő vállalkozásokra alkalmazandó, amelyek teljesítenek bizonyos feltételeket.

141 Feltételezve, hogy a vitatott intézkedés tárgyát képező helyzetekben nem áll fenn a visszaélés veszélye az érintett cél szerint, meg kell állapítani, hogy az említett intézkedés az érintett vállalkozások tulajdonosi szerkezetének jelentős változása esetében nem teszi lehetővé a veszteségek átvitelét, ha e változás nem nehéz helyzetben lévő vállalkozásokat érint, még akkor sem, ha a tulajdonosi szerkezet említett változása nem irányul „üres cégek” megvásárlására, és nem jár tehát a visszaélés veszélyével. Tilos a veszteségek átvitele akkor is, ha a szanálási rendelkezés egyéb, különösen a társaság lényegi szerkezetének fenntartására vonatkozó, azaz a szanálási rendelkezés c)–e) pontjában szereplő feltételei teljesülnek. Másként fogalmazva a szanálási rendelkezés a) és b) pontjában szereplő feltételek nem kapcsolódnak a visszaélés megelőzésének céljához. E rendelkezések előnyben részesítik tehát a nehéz helyzetben lévő vállalkozásokat.

142 Azt a következtetést kell tehát levonni, hogy a Bizottság nem alkalmazta tévesen a jogot, amikor megállapította, hogy a vitatott intézkedés a fenti 100. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint különbségtételt vezet be az adórendszer kitűzött céljára tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között.

143 Másodsorban szintén nem megalapozott a felperes és a beavatkozó fél azon érve, amely szerint a vitatott intézkedés általános intézkedés, amennyiben minden nehéz helyzetben lévő vállalkozásra alkalmazandó.

144 Ugyanis egyrészt az adóintézkedés szelektivitásának vizsgálata keretében az, hogy az intézkedés általános jellegű-e, attól függ, hogy a közös vagy általános adórendszerhez viszonyítva, az említett rendszer céljára tekintettel különbségtételt vezet-e be a szóban forgó intézkedés a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Márpedig, amint az az előző pontokban megállapításra került, a Bizottság a megtámadott határozatban jogosan véli úgy, hogy a vitatott intézkedés különbségtételt vezet be a vállalkozások között, azaz azon vállalkozások között, amelyek teljesítik a szóban forgó intézkedés által előírt feltételeket, és azon egyéb vállalkozások között, amelyek hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak a szóban forgó rendszer által követett célkitűzéshez viszonyítva. Még ha feltételezzük is, hogy e célkitűzés, a felperes érvelése szerint, a veszteségátvitelekkel való visszaélés megelőzése, meg kell állapítani, hogy a vitatott intézkedés egyedül vagy a fent hivatkozott másik két kivétellel együtt tekintve nem érint minden olyan vállalkozást, amely visszaélés veszélyének létrehozása nélkül képezi hátrányos részesedésszerzés tárgyát.

145 Másrészt meg kell állapítani, hogy a felperes érveivel szemben a vitatott intézkedés nem általános intézkedés, amennyiben potenciálisan hozzáférhető minden vállalkozás számára a 2014. november 7-i Autogrill España kontra Bizottság ítélet (T-219/10, EBHT, fellebbezés alatt, EU:T:2014:939, 44. és 45. pont) szerint. A vitatott intézkedés meghatározza ugyanis a személyi hatályát. Az intézkedés a vállalkozások csak azon csoportját érinti, amelyek különleges helyzetben vannak, azaz a nehéz helyzetben lévő vállalkozásokat. Ezáltal *prima facie* szelektív jellegű.

146 Egyébiránt a szanálandó vállalkozások és a működőképes vállalkozások helyzete közötti, a tőkéhez való hozzáférés és a rejtett tartalékok rendelkezésre állása vonatkozásában fennálló, a felperes által hivatkozott különbség nem bír jelentőséggel az adórendszer céljára tekintettel, még ha figyelembe vesszük a veszteségek átvitelével való visszaélések megakadályozására irányul célt is. Az ilyen különbségek csak az azon vállalkozásokra szanálásának előnyben részesítésére irányuló célra tekintettel bírnak jelentőséggel, amelyekre vonatkozik a vitatott intézkedés. Mindazonáltal e cél nem bír jelentőséggel a jelen esetben, és a felperes egyébiránt nem is hivatkozik rá.

147 Végül, azon érvet illetően, amely szerint a szanálási rendelkezés automatikusan alkalmazandó mechanizmus, és azon érvet illetően, amely szerint a társaságiadó-jogszabályok által követett célok nemcsak adójogi, hanem politikai jellegűek is, elegendő megállapítani, hogy hatástalanok ezen érvek, mivel még ha megalapozottak is, nem befolyásolják a vitatott intézkedés szelektív jellegét.

148 Az első jogalap második részét el kell tehát utasítani.

– A vitatott intézkedésnek az adórendszer jellegére és szerkezetére tekintettel történő igazolására alapított harmadik részről

149 Először is a felperes előadja, hogy a vállalkozáscsoportokra és a rejtett tartalékokra vonatkozó rendelkezésekkel együttesen vett szanálási rendelkezés hozzájárul a német társaságiadó-rendszer szerves részét képező alapvető elvek alkalmazásához, különösen az időközi veszteségelszámolás elvéhez, amely az objektív nettó helyzet vezérlő elveiből és a teherviselő képesség szerinti adózásból következik, valamint a felosztás elvéből, amely szerint a német társaságiadó-jogban alkalmazandó referencia-rendszer keretében valamely társaság adózása nem függ a részvényeseitől.

150 Másodszor a felperes megállapítja, hogy a szanálási rendelkezés alkalmazásának a szanálandó vállalkozásokra történő korlátozását adójogi érdek is igazolja, azaz az adójog szerves részét képező azon cél, hogy az állam kiadásainak finanszírozására szolgáló bevételeket gyűjtsenek. Ugyanis, mivel a német jogalkotó nem gördít adójogi akadályokat a szanálások elé, lehetővé teszi a szanálandó vállalkozások számára, hogy helyreállítsák gazdasági helyzetüket, ami megnöveli a jövőbeni adóbevételeket.

151 Harmadszor, a felperes állítja, hogy a szanálandó vállalkozásokra történő korlátozás az egyrészt azon működőképes vállalkozások célja, amelyek átmenetileg termelnek veszteséget, és a tulajdonosi szerkezet változtatásától függetlenül tudnak tőkét szerezni a piacon, másrészt pedig azon szanálandó vállalkozások célja, amelyek sokszor nem tudják e lehetőséget igénybe venni, közötti különbségen nyugszik. A Németországi Szövetségi Köztársaság hozzáteszi, egyrészt, hogy a szanálás érdekében történő részesedésszerzés esetében a szerzőnek nincs ellenőrzése a veszteségek felett, másrészt pedig a rejtett tartalékokkal nem rendelkező szanálandó vállalkozásokra nem alkalmazható a szanálási rendelkezés.

152 Emlékeztetni kell arra, hogy a fenti 101. pontban hivatkozott ítélkezési gyakorlat szerint nem felel meg a szelektivitási feltételnek az az intézkedés, amely a vonatkozó rendszer céljára tekintettel különbségtételt vezet be ugyan a hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között, de igazolja azt azon rendszer jellege vagy általános felépítése, amelynek a részét képezi.

153 E tekintetben különbséget kell tenni egyrészt az adott adórendszer – azon kívülálló – céljai, másrészt a magában az adórendszerben rejlő mechanizmusok között, amelyek szükségesek a fenti célok eléréséhez, mivel e célok és mechanizmusok a szóban forgó adórendszer alapelveiként vagy vezérlő elveiként alátámaszthatják az ilyen igazolást, aminek bizonyítása a tagállam feladata (lásd: Paint Graphos és társai ítélet, fenti 100. pont, EU:C:2011:550, 65. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2012. március 7-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet, T-210/02 RENV, EBHT, EU:T:2012:110, 84. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Következésképpen az olyan adómentességek, amelyek a vonatkozó adórendszertől idegen célkitűzés eredményei, nem mentesülhetnek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből eredő követelmények alól (Paint Graphos és társai ítélet, fenti 100. pont, EU:C:2011:550, 70. pont).

154 Emlékeztetni kell továbbá arra is, hogy egy tagállami intézkedés csak akkor igazolható a szóban forgó adórendszer jellegével vagy általános felépítésével, ha egyrészt nemcsak a szóban forgó adórendszerben benne rejlő tulajdonságokkal koherens, hanem e rendszer végrehajtásával is, másrészt pedig megfelel az arányosság elvének, és nem haladja meg a szükséges mértéket abban az értelemben, hogy a követett törvényes célkitűzés nem érhető el enyhébb intézkedésekkel (lásd ebben az értelemben: Paint Graphos és társai ítélet, fenti 100. pont, EU:C:2011:550, 73–75. pont).

155 A Bizottság a megtámadott határozatban különbségtételt vezetett be egyrészt a veszteségek elvesztése szabályának, másrészt pedig a szanálási rendelkezésnek a célja között.

156 Ami a veszteségek elvesztése szabályának célját illeti, jóllehet a közigazgatási eljárás során a német hatóságok hivatkoztak annak céljára, hogy „kizárj[ák] a veszteségek átviteléhez kapcsolódó olyan visszaéléseket, amelyekre üres cégek felvásárlása útján kerül” (a megtámadott határozat (85) preambulumbekezdése) a Bizottság megállapította, amint az a veszteségek elvesztése régi szabályának az új szabállyal történő módosításaiból kitűnik, hogy a cél „a társasági adókulcs 25%-ról 15%-ra történő csökkentésé[nek] finanszíroz[ása]” volt (a megtámadott határozat (86) preambulumbekezdése).

157 Ezzel szemben a szanálási rendelkezés célja a Bizottság szerint a gazdasági és pénzügyi válság okozta problémák elleni küzdelem, és a nehéz helyzetben lévő vállalkozások támogatása a válság ezen összefüggésében (a megtámadott határozat (87) és (88) preambulumbekezdése). A Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy ezen rendelkezése célja az adórendszeren kívül esett (a megtámadott határozat (89) preambulumbekezdése).

158 Meg kell állapítani, hogy a vitatott intézkedés megfogalmazásából világosan kitűnik, hogy célja a nehéz helyzetben lévő vállalkozások szanálásának előnyben részesítése volt. Amennyiben nem ez az eset állt fenn, nem tudjuk megmagyarázni, hogy a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése és a KStG 8c. §-ának (1b) bekezdése (lásd a fenti 10. pontot), miért írja elő alkalmazási feltételei között, hogy a részesedésszerzés a társaság szanálásának céljából menjen végbe, és a vállalkozás a szerzés időpontjában fizetésképtelen vagy eladósodott legyen, illetve fizetésképtelenség vagy eladósodás fenyegesse. Egyébiránt a felperes maga is elismeri, hogy a vitatott intézkedéssel a jogalkotó szintén azt a célt követi, hogy a válság révén megrendült és a fizetésképtelenség helyzetében lévő vállalkozások ismét fizetőképesek legyenek.

159 Egyértelmű tehát, hogy a vitatott intézkedés célja, legalábbis fő célja a nehéz helyzetben lévő vállalkozások szanálásának megkönnyítése.

160 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a fent hivatkozott cél nem tartozik a szóban forgó adórendszer alapelvei vagy vezérlő elvei közé, nem belső cél tehát, hanem azon kívül esik (lásd ebben az értelemben és analógia útján: 2006. szeptember 6-i Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EBHT, EU:C:2006:511, 82. pont; 2013. július 18-i P-ítélet, C-6/12, EBHT, EU:C:2013:525, 30. pont), annak vizsgálatának szükségessége nélkül, hogy a vitatott intézkedés arányos-e a követett céllal.

161 Mindenesetre a vitatott intézkedést nem igazolják a felperes és a beavatkozó fél által előterjesztett érvek sem.

162 Először is az intézkedést nem igazolja a teherviselő képesség szerinti adózás elve.

163 Azon ténytől függetlenül, hogy ezen igazolás nem tűnik ki a szóban forgó törvény indokolásából, úgy tűnik, hogy kapcsolódik a veszteségek elvesztése szabályának céljához, azaz a veszteségátvitelekkel való visszaélések elleni küzdelemhez. Lényegében ezen érv szerint, mivel egyrészt a veszteségek elvesztésének szabálya a visszaélések megakadályozására irányul, másrészt szanálás esetében nem áll fenn visszaélés, ebből az következik, hogy a szanálási rendelkezés alkalmazását ugyanazon logika igazolja, mint a veszteségek elvesztése szabályának alkalmazását, amely a teherviselő képesség szerinti adózás elvének kifejezéseként a veszteségek átvitele általános szabálya alkalmazásának visszaállítására szorítkozik.

164 Mindazonáltal, feltételezve, hogy helyes ezen értelmezés, meg kell állapítani, hogy az intézkedés nem tűnik koherensnek a kitűzött céllal. Ugyanis, amint az az első jogalap keretében megállapításra került, a vitatott intézkedés csak a nehéz helyzetben lévő vállalkozásokra alkalmazandó. E körülmények között nem értjük, hogy a teherviselő képesség szerinti adózás elve miért követelné meg, hogy a nehéz helyzetben lévő vállalkozás részesüljön a veszteségek átvitelében, míg az átvitel elutasításra kerül olyan vállalkozás esetében, amely veszteséget termelt, és teljesíti a szanálási rendelkezésben előírt egyéb feltételeket.

165 Továbbá a vitatott intézkedést nem igazolják egyrészt a hátrányos részesedésszerzés és a szanálás érdekében történő részesedés közötti különbségek, másrészt pedig az adóalanyok közötti objektív különbségek sem. A Németországi Szövetségi Köztársaság által támogatott felperes szerint a szanálás érdekében történő részesedésszerzés esetében az új részvényes nem gyakorolna teljes körű ellenőrzést a veszteségek felhasználása felett. Emellett a szanálandó vállalkozásoknak a működőképes vállalkozásokkal szemben nincs lehetőségük a tőkepiaci finanszírozásra vagy átvevő keresésére. Nincs lehetőségük továbbá a veszteségeik megőrzésére a rejtett tartalékokra vonatkozó rendelkezések szerint.

166 E tekintetben egyrészt meg kell állapítani, hogy nem koherens a veszteségek felhasználása feletti ellenőrzés hiányára alapított érv. A szanálási rendelkezés feltételeit nem teljesítő egyéb vállalkozások ugyanis szintén szembenézhetnek gazdasági nehézségekkel, és adott esetben nincs lehetőségük a veszteségek felhasználásának ellenőrzésére, miközben nem alkalmazhatják a szanálási rendelkezést. Másrészt a szanálandó vállalkozások és a működőképes vállalkozások helyzete közötti, a tőkéhez való

hozzáférés és a rejtett tartalékok rendelkezésre állása vonatkozásában fennálló különbség nem bír jelentőséggel a jelen ügyben. Így a Bizottság helyesen állapította meg a megtámadott határozat (91) preambulumbekezdésében, hogy a nehéz helyzetben lévő vállalkozások tőkéhez való hozzáférésének előnyben részesítésére irányuló esetleges cél nem tartozik szorosan az adórendszerhez.

167 Ugyanez vonatkozik a felperes által hivatkozott azon érvre, amely szerint a német adóhatóság érdeke, hogy a fizetésképtelenné válás veszélyének korlátozása és annak esélyének megnövelése érdekében, hogy az adóhatóságok megszerezzék, sőt növeljék adóbevételeiket, lehetővé tegyék a szanálható vállalkozások számára, hogy helyreállítsák gazdasági helyzetüket.

168 Ezen érv átveszi a Németországi Szövetségi Köztársaság által a közigazgatási eljárás során hivatkozott, és a Bizottság által a megtámadott határozat (57)–(63) preambulumbekezdésében elutasított érvet, amely szerint a szanálási rendelkezés összeegyeztethető az ún. piacgazdasági magánhitelezői elvvel, amennyiben megfelel a körültekintő magánhitelező magatartásának, akivel az adós kötelmi viszonyt tart fenn.

169 Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy a szóban forgó előny – a magánhitelező eljárásával szemben – annak konkrét megállapítására irányuló vizsgálat nélkül automatikusan biztosított, hogy egyrészt mekkora annak a veszélye, hogy a kedvezményezett már nem tudja gazdasági tevékenységeit folytatni, és a hitelezői felé be kell tehát szüntetnie kifizetéseit, másrészt pedig, hogy az említett kedvezményezett, amennyiben csökken adóterhe, milyen mértékben képes nyereségesen folytatni tevékenységeit annak érdekében, hogy eleget tudjon tenni a jövőbeni kötelezettségeinek. Amint azt a Bizottság a megtámadott határozat (60) preambulumbekezdésében helyesen hangsúlyozza, az adóteherről az adós jövőbeni kilátásainak és az utóbbi stratégiai jelentőségének értékelése nélkül történő lemondás nem felel meg a körültekintő magatartásnak.

170 Ennélfogva azt a következtetést kell levonni, hogy sem a felperes, sem pedig a Németországi Szövetségi Köztársaság nem terjesztett elő a vitatott intézkedést a fenti 152–154. pont szerint igazoló tényeket.

171 Következésképpen a harmadik részt, és tehát az első jogalapot teljes egészében el kell utasítani.

Az állami források felhasználásának hiányára alapított második jogalapról

172 Második jogalapjában a felperes úgy érvel, hogy a szanálási rendelkezés nem abban áll, hogy adóelőnyt nyújt valamely vállalkozásnak, hanem, hogy nem fossza meg az utóbbit egy már fennálló pénzügyi helyzettől. Mivel a veszteségek átvitelének fenntartása a veszteségeknek a német alkotmányjogban mélyen gyökerező korlátlan átvitelének felelne meg, a veszteségek átvitele főszabály szerint az adóköteles vállalkozás eszközei közé tartozik.

173 Következésképpen a Németországi Szövetségi Köztársaságnak sosem állt rendelkezésére pozitív jövedelemből származó adóbevétel, amely megfelelt az azzal egyenlő, ugyanazon vagy korábbi adózási időszakból származó veszteségeknek.

174 Emlékeztetni kell arra, hogy a megtámadott határozat (50) preambulumbekezdésében a Bizottság megállapította, hogy azáltal, hogy a német kormány engedélyezi a vállalkozások számára társasági adókötelezettségeik veszteségátvitel útján történő csökkentését, Németország bevételtől esik el, ami így állami támogatásnak minősül.

175 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a támogatás fogalma általánosabb, mint a szubvencióé, mivel nemcsak az olyan pozitív juttatásokat foglalja magában, mint maguk a szubvenciók, hanem azon állami beavatkozásokat is, amelyek különböző módon könnyítenek a vállalkozás költségvetésére általában nehezedő terheken, és amelyek ugyanolyan természetűek és azonos hatásúak, de nem minősülnek a szó szoros értelmében vett szubvenciónak (Adria-Wien Pipeline és

Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ítélet, fenti 101. pont, EU:C:2001:598, 38. pont; lásd továbbá: Paint Graphos és társai ítélet, fenti 100. pont, EU:C:2011:550, 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

176 Ebből következik, hogy az az intézkedés, amellyel a hatóságok olyan előnyös adójogi bánásmódot biztosítanak egyes vállalkozásoknak, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozza a kedvezményezetteket, mint a többi adóalanyt, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdés értelmében állami támogatásnak minősül. A valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó, általános intézkedésből eredő előnyök azonban nem minősülnek az EUMSZ 107. cikk értelmében vett állami támogatásnak (lásd: Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet, fenti 100. pont, EU:C:2011:732, 72. és 73. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

177 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy a szanálási rendelkezésben érintett vállalkozásoknak nyújtott előny a tagállam azon adóbevételeiről való lemondásában nyilvánul meg, amelyekhez rendes körülmények között hozzájutott volna, mivel e lemondás révén a befektetők lehetőséget kaptak arra, hogy a vállalkozásokban kedvezőbb adózási feltételek mellett jussanak részesedéshez (lásd ebben az értelemben: 2000. szeptember 19-i Németország kontra Bizottság ítélet, C-156/98, EBHT, EU:C:2000:467, 26. pont).

178 Szintén el kell utasítani a felperes lényegében arra alapított érvét, hogy a veszteségek átvitelének fenntartása megfelelt a veszteségek korlátlan átvitele alkotmányos elvének, a meg nem kapott bevételek – a veszteségek átvitele szabályának alkalmazása okán – olyan eszközök, amelyek sosem voltak az államé.

179 Emlékeztetni kell e tekintetben azon állandó ítélkezési gyakorlatra, amely szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése nem tesz különbséget az állami beavatkozás okai vagy célkitűzései szerint, hanem azt annak hatásai alapján határozza meg (lásd ebben az értelemben: Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság, fenti 100. pont, EU:C:2011:732, 87. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

180 Ugyanis, amint az a vitatott intézkedés szelektív jellegének értékelésekor megállapításra került, a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a veszteségek elvesztésének szabálya a referencia-rendszer részét képezte. A Németországi Szövetségi Köztársaság jogszabályainak szerves részéhez tartozott, és megilleti tehát a jogszerűség vélelme. E szabály szerint a veszteségek átvitele szabálya alkalmazásának mellőzéséből eredő adóbevételek főszabály szerint az állami költségvetésbe szánt források.

181 Egyébiránt a veszteségek elvesztésének új szabálya a bevezetésekor nem írt elő kivételt. A szanálási rendelkezés, valamint a veszteségek elvesztésének szabálya alóli egyéb kivételek utóbb kerültek bevezetésre, akkor is, ha a szanálási rendelkezés ugyanazon időpontra visszaható hatállyal alkalmazandó, mint a veszteségek elvesztése szabályának hatálybalépése. Ez bizonyítja, hogy a veszteségek elvesztése szabálya bevezetésének alkotmányos jogszerűsége a német jogalkotó szerint nem függött kivétel fennállásától.

182 Mindenesetre, még ha megkérdőjelezték is a veszteségek elvesztése szabályának jogszerűségét, maga az a tény, hogy e szabály bizonyos időszakban alkalmazásra került, elegendő annak megállapításához, hogy állami forrásokat vettek igénye a szanálási rendelkezés ugyanezen időszakban történő alkalmazása okán. Ugyanis az állami támogatás fogalma objektív fogalom, amelyet a szóban forgó támogatási intézkedés versenykorlátozó hatásaira, nem pedig egyéb olyan tényezőkre tekintettel kell vizsgálni, mint azon intézkedés jogszerűsége, amellyel a támogatást nyújtották (lásd ebben az értelemben: 2008. december 22-i British Aggregates kontra Bizottság ítélet, C-487/06 P, EBHT, EU:C:2008:757, 85. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2010. október 7-i DHL Aviation és DHL Hub Leipzig kontra Bizottság ítélet, T-452/08, EU:T:2010:427, 40. pont).

183 Azt a következtetést kell tehát levonni, hogy a megtámadott határozatban annak megállapításával, hogy a vitatott intézkedést állami forrásokból nyújtották, mivel az adóbevételek csökkenésével járhatott, a Bizottság nem alkalmazta tévesen a jogot.

184 A második jogalapot el kell tehát utasítani.

A bizalomvédelem elvének megsértésére alapított negyedik jogalapról

185 Negyedik jogalapjával a felperes lényegében egyrészt a nemzeti adóhatóság által kapott kötelező érvényű felvilágosításra, másrészt pedig a jelen eset körülményei között a szanálási rendelkezés állami támogatásnak történő minősítése és annak ellenőrzésének nehézségére, sőt szinte lehetetlenségére alapított jogos bizalom létezésére hivatkozik, hogy tiszteletben tartották-e vagy be kellett-e tartani az EUMSZ 108. cikkben előírt eljárást, és a nehézséget növeli az, hogy más tagállamokban léteznek olyan hasonló rendelkezések, amelyeket nem közöltek vagy vitattak az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése alapján.

186 Az [EK] 93. cikkének alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendelet 14. cikke (1) bekezdésének második mondata értelmében a Bizottság nem követeli meg a támogatás visszatérítését, amennyiben az ellentétes az uniós jog valamelyik általános elvével.

187 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a bizalomvédelem elvére való hivatkozás joga minden jogalanyt megillet, akiben valamely uniós intézmény – konkrét ígéretet téve neki – megalapozott várakozásokat kelt. Ilyen biztosítéknak minősül a közlés formájától függetlenül a feljogosított és megbízható forrásból származó pontos, feltétlen és egybehangzó tájékoztatás (lásd: 2010. december 16-i Kahla Thüringen Porzellan kontra Bizottság ítélet, C-537/08 P, EBHT, EU:C:2010:769, 63. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

188 Emlékeztetni kell továbbá arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a támogatásban részesült vállalkozás főszabály szerint csak akkor bízhat joggal a számára nyújtott támogatás szabályszerűségében, ha azt az EUM-Szerződésben előírt eljárás betartásával engedélyezték. A gondos gazdasági szereplő ugyanis rendszerint meg tud bizonyosodni arról, hogy az eljárást betartották-e (lásd: 1997. március 20-i Alcan Deutschland ítélet, C-24/95, EBHT, EU:C:1997:163, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

189 A jelen esetben először is meg kell állapítani, hogy mivel a Bizottsággal az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése szerint nem közölték az intézkedést, a vitatott intézkedés állami támogatási jellegére vonatkozó kételyek vagy értelmezési nehézségek önmagukban nem igazolhatják a felperes jogos bizalmát.

190 Továbbá, amennyiben a felperes a jogos bizalmát a kötelező érvényű felvilágosításra alapítja, emlékeztetni kell arra, hogy bizonyára nem lehet kizárni a jogellenes támogatás kedvezményezettjének azon lehetőségét, hogy olyan rendkívüli körülményekre hivatkozzon, amelyek jogszerűen megalapozhatták az e támogatás szabályszerűségébe vetett bizalmát, és ebből következően megtagadja annak a visszatérítését. Mindazonáltal a kedvezményezett feladata, hogy e körülményekre hivatkozzon a tagállami hatóságok vagy a tagállami bíróság előtt a visszatéríttetési tagállami határozat vitatásával, amely határozattal e hatóságok a bizottsági határozatot átültetik. Ennek keretében a nemzeti bíróság feladata – adott esetben az értelmezésre vonatkozó előzetes döntéshozatalra irányuló kérdések Bíróságnak történő előterjesztését követően – hogy értékelje a szóban forgó körülményeket (lásd ebben az értelemben: 2002. március 7-i Olaszország kontra Bizottság ítélet, C-310/99, EBHT, EU:C:2002:143, 103. pont; 1998. január 27-i Ladbroke Racing kontra Bizottság ítélet, T-67/94, EBHT, EU:T:1998:7, 182. és 183. pont; Fleuren Compost kontra Bizottság ítélet, fenti 110. pont, EU:T:2004:4, 136. és 137. pont). Ezen ítélkezési gyakorlat szerint a felperes nem hivatkozhat tehát kötelező érvényű

felvilágosítás fennállására, úgy érvelve, hogy a megtámadott határozat ellentétes a bizalomvédelem elvével (lásd ebben az értelemben: 2014. július 16-i Zweckverband Tierkörperbeseitigung kontra Bizottság ítélet, T-309/12, EU:T:2014:676, 237. pont).

191 Emlékeztetni kell arra is, hogy az uniós jogot alkalmazni köteles nemzeti hatóság – uniós joggal ellentétes – magatartása nem alapozhat meg a gazdasági szereplőben jogos elvárást az uniós joggal ellentétes bánásmódra vonatkozóan (lásd: 2007. október 4-i Bizottság kontra Olaszország ítélet, C-217/06, EU:C:2007:580, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), és hogy a kedvezményezett azon kötelezettsége, hogy megbizonyosodjon arról, hogy betartották az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésében foglalt eljárást, nem függhet ugyanis az állami hatóság magatartásától, még ha az utóbbi volt e kérdésben felelős a határozat jogellenességéért, és visszavonása ellentétesnek tűnik a jóhiszeműség elvével (lásd ebben az értelemben: Alcan Deutschland ítélet, fenti 188. pont, EU:C:1997:163, 41. pont).

192 Végül a felperes nem alapíthat érvet arra, hogy más tagállamokban léteznek állítólag hasonló intézkedések. Meg kell állapítani először is, hogy olyan intézkedésekről van szó, amelyek eltérő jogi háttérben helyezkednek el, továbbá, hogy az iratokból semmilyen, annak megállapítását engedő tényező nem tűnik ki, hogy a Bizottság biztosítékokat adott volna ezen intézkedéseknek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése szerinti jogszerűsége tekintetében, és végül, hogy az ilyen körülményre a felperes nem hivatkozhat érvényesen, mivel mindenesetre az egyenlő bánásmód elvét összhangba kell hozni a jogszerűség elvével, mely szerint senki sem hivatkozhat valamely harmadik személy javára elkövetett jogellenes magatartásra előnyök szerzése végett (1998. május 14-i SCA Holding kontra Bizottság ítélet, T-327/94, EBHT, EU:T:1998:96, 160. pont; Mayr-Melnhof kontra Bizottság ítélet, T-347/94, EBHT, EU:T:1998:101, 334. pont; 2002. március 20-i LR AF 1998 kontra Bizottság ítélet, T-23/99, EBHT, EU:T:2002:75, 367. pont).

193 Ugyanez vonatkozik a veszteségek elvesztésének régi szabályára történő hivatkozásra, amely eltérő rendszert képezett, és amelyet a Bizottság sosem ellenőrzött, a Szerződés állami támogatásokra vonatkozó szabályainak tiszteletben tartása szempontjából.

194 A negyedik jogalapot, következésképpen pedig a keresetet teljes egészében el kell utasítani.

A költségekről

195 Az eljárási szabályzat 134. cikkének (1) bekezdése alapján a Törvényszék a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Mindazonáltal ugyanezen szabályzat 134. cikkének (3) bekezdése alapján részleges pernyertesség esetén, és ha az ügy körülményei alapján indokoltnak látszik, a Törvényszék határozhat úgy, hogy a fél saját költségein felül viseli a másik fél költségeinek egy részét is.

196 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy egyrészt el kell utasítani a Bizottság által az 1991. május 2-i eljárási szabályzat 114. cikke szerint előterjesztett elfogadhatatlansági kifogást, másrészt a keresetet mint megalapozatlant teljes egészében el kell utasítani.

197 A körülményekre tekintettel a felperest kell kötelezni a saját költségein kívül a Bizottság részéről felmerült költségek kétharmadának viselésére, és a Bizottságot kell kötelezni a saját költségei egyharmadának viselésére.

198 Az eljárási szabályzat 138. cikkének (1) bekezdése alapján a jogvitába beavatkozó tagállamok maguk viselik saját költségeiket. Következésképpen a Németországi Szövetségi Köztársaság maga viseli saját költségeit.

A fenti indokok alapján

A TÖRVÉNYSZÉK (kilencedik tanács)

a következőképpen határozott:

1) A Törvényszék az elfogadhatatlansági kifogást elutasítja.

2) A Törvényszék a keresetet mint megalapozatlant elutasítja.

3) A GFKL Financial Services AG maga viseli saját költségeit, valamint az Európai Bizottság részéről felmerült költségek kétharmadát. A Bizottság viseli saját költségeinek egyharmadát.

4) A Németországi Szövetségi Köztársaság maga viseli saját költségeit.

Berardis Czúcz Popescu

Kihirdetve Luxembourgban, a 2016. február 4-i nyilvános ülésen.

Aláírások

Tartalomjegyzék

Nemzeti jogi háttér 2

A veszteségek átvitelének szabálya 2

A veszteségek elvesztésének szabálya 2

A szanálási rendelkezés 3

A rejtett tartalékokra és a vállalkozáscsoportokra vonatkozó rendelkezések 4

A jogvita alapját képező tényállás 4

Közigazgatási eljárás 4

A megtámadott határozat 5

Az eljárás és a felek kérelmei 7

A jogkérdésről 8

A kereset elfogadhatóságáról 8

Az EUMSZ 263. cikk negyedik bekezdése értelmében vett kereshetőségi jogról 8

Az eljáráshoz fűződő érdekről 12

Az ügy érdeméről 12

Az indokolás hiányára alapított jogalapról 13

A vitatott intézkedés prima facie szelektív jellegének hiányára alapított első jogalapról 14

– A referencia-rendszer meghatározása során elkövetett hibán alapuló első részről 15

– A szanálandó vállalkozások jogi és ténybeli helyzetének értékelésekor fennálló hibára és a szanálási rendelkezés általános intézkedésnek minősítésére alapított második részről 18

– A vitatott intézkedésnek az adórendszer jellegére és szerkezetére tekintettel történő igazolására alapított harmadik részről 20

Az állami források felhasználásának hiányára alapított második jogalapról 23

A bizalomvédelem elvének megsértésére alapított negyedik jogalapról 25

A költségekről 26