BENDROJO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. vasario 4 d.*

„Valstybės pagalba — Vokietijos mokesčių teisės aktai, susiję su nuostolių perkėlimu į kitus mokestinius metus (Sanierungsklausel) — Sprendimas, kuriuo valstybės pagalba pripažįstama nesuderinama su vidaus rinka — Ieškinys dėl panaikinimo — Konkretus poveikis — Priimtinumas — Valstybės pagalbos sąvoka — Atrankinis pobūdis — Mokesčių sistemos pobūdis ir struktūra — Viešieji ištekliai — Pareiga motyvuoti — Teisėti lūkesčiai“

Byloje T-620/11

GFKL Financial Services AG, įsteigta Esene (Vokietija), iš pradžių atstovaujama advokatų M. Schweda, S. Schultes-Schnitzlein, J. Eggers ir M. Knebelsberger, vėliau – M. Schweda, J. Eggers, M. Knebelsberger ir F. Loose,

ieškovė,

palaikoma

Vokietijos Federacinė Respublikos, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,

įstojusios į bylą šalies,

prieš

Europos Komisiją, iš pradžių atstovaujamą T. Maxian Rusche, M. Adam ir R. Lyal, vėliau – T. Maxian Rusche, R. Lyal ir M. Noll-Ehlers,

atsakovę,

dėl prašymo panaikinti 2011 m. sausio 26 d. Komisijos sprendimą 2011/527/ES dėl valstybės pagalbos C 7/10 (ex CP 250/09 ir NN 5/10), kurią Vokietija suteikė pagal sanavimo sąlygą, numatytą Pelno mokesčio įstatyme (*KStG*, *Sanierungsklausel*) (OL L 235, p. 26),

BENDRASIS TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas G. Berardis, teisėjai O. Czúcz ir A. Popescu (pranešėjas),

posėdžio sekretorė K. Andová, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2015 m. liepos 9 d. posėdžiui,

priima šį

* Proceso kalba: vokiečių.

Sprendimą

Nacionalinis teisinis pagrindas

Nuostolių perkėlimo taisyklė

1 Vokietijoje pagal *Einkommensteuergesetz* (Pajamų mokesčio įstatymas) 10d straipsnio 2 dalį per mokestinį laikotarpį patirti nuostoliai gali būti perkelti į vėlesnius mokestinius laikotarpius, o tai reiškia, kad aptariami nuostoliai gali būti atimti iš kitų metų apmokestinamų pajamų (toliau – nuostolių perkėlimo taisyklė).

2 Pagal *Körperschaftsteuergesetz* (Pelno mokesčio įstatymas, toliau – *KStG*) 8 straipsnio 1 dalį nuostolių perkėlimo taisyklė taikoma ir įmonėms, apmokestinamoms pelno mokesčiu.

Teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė

3 Nuostolių perkėlimo galimybės pasekmė buvo ta, kad buvo įsigyjama „priedangos bendrovių“, t. y. įmonių, seniai nebevykdančių jokios komercinės veiklos, bet vis dar galinčių perkelti nuostolius (sandoriai vadinami *Mantelkauf*).

4 1997 m. siekdamas užkirsti kelią „priedangos bendrovių“ įsigijimui Vokietijos įstatymų leidėjas priėmė *KStG* 8 straipsnio 4 dalį (toliau – ankstesnė teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė). Šioje nuostatoje buvo numatyta, kad nuostolius galėjo perkelti tik įmonės, teisiškai ir ekonomiškai tapačios su nuostolių patyrusiomis įmonėmis. Pagal šią nuostatą bendrovės nebuvo laikomos tapačiomis, jei daugiau nei pusė bendrovės akcijų buvo perleistos ir jei akcinė bendrovė tęsė arba atnaujino savo veiklą naudodamasi iš esmės nauju apyvartiniu kapitalu.

5 Tačiau ankstesnėje teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklėje buvo numatyta išimtis, minėta *KStG* 8 straipsnio 4 dalies trečiame sakinyje, pagal kurią egzistavo ekonominis tapatumas ir nebuvo prarandama teisė perkelti nuostolius įsigyjamos bendrovės „sanavimo“ atveju. Taip buvo susiklosčius dviem situacijoms: pirma, kai naujas investuotas apyvartinis kapitalas buvo skirtas tik įmonei, dėl kurios atsirado neatskaityti mokesčiai, sanuoti ir subjektas per kitus penkerius metus tęsia šios įmonės veiklą tokiu mastu, kuris atitinka jos bendrą padėtį, prilygstančią bendram ekonominės padėties vaizdui; antra, kai įgijėjas, užuot investavęs į apyvartinį kapitalą, kompensuoja į nuostolingos įmonės apskaitą įtrauktus nuostolius.

6 2008 m. *Unternehmensteuerreformgesetz* (Įmonių apmokestinimo reformos įstatymas) buvo panaikinta ankstesnė teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė ir įtraukta nauja *KStG* 8c straipsnio 1 dalis (toliau – teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė). Šioje nuostatoje ribojama galimybė perkelti nuostolius, jei įsigyjama 25 % arba daugiau bendrovės akcijų (toliau – žalingas akcijų įsigijimas). Konkrečiai kalbant, naujoje nuostatoje numatyta, kad, pirma, jei per penkerius metus įgijėjui perduodama 25 %–50 % bendrovės pasirašyto kapitalo, dalininko teisių, bendrovės valdymo teisių ar balsavimo teisių, nepanaudotų nuostolių nebegalima atskaityti proporcingai pagal procentinį minėtų teisių perdavimą ir, antra, nepanaudotų nuostolių nebegalima atskaityti visiškai, jei įgijėjui perduodama daugiau kaip 50 % bendrovės pasirašyto kapitalo, dalininko teisių, bendrovės valdymo teisių ar balsavimo teisių.

7 Naujoje teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklėje iš pradžių nebuvo numatyta jokios išimties. Tačiau susiklosčius žalingo akcijų perėmimo, kuriuo siekiama sanuoti sunkumų patiriančias įmones, situacijai mokesčių institucijos, laikydamosi teisingumo principo, galėjo atleisti nuo mokesčio pagal 2003 m. kovo 27 d. Vokietijos Federalinės finansų ministerijos sanavimo dekretą (toliau – Sanavimo dekretas).

Sanavimo sąlyga

8 2007 m. rugsėjo mėn. Vokietijos vyriausybė pateikė *Bundestag* (Federalinio parlamento žemieji rūmai) įstatymo, vadinamo *MoRaKG* įstatymu dėl bendrųjų sąlygų, reguliuojančių investicijas į kapitalą, projektą, jame buvo numatyta, be kita ko, teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės išimtis.

9 Pranešus apie nagrinėjamą įstatymo projektą pagal SESV 108 straipsnio 3 dalį, 2009 m. rugsėjo 30 d. Sprendimu 2010/13/EB dėl pagalbos Nr. C 2/09 (ex N 221/08 ir N 413/08), kurią Vokietija ketina skirti bendrosioms kapitalo investicijų sąlygoms modernizuoti (OL L 6, 2010, p. 32), Europos Komisija uždraudė numatomą išimtį, ją laikydama su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba.

10 2009 m. birželio mėn. *Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung* (Sveikatos draudimo įstatymas dėl mokesčių naštos piliečiams sumažinimo) buvo įtraukta *KStG* 8c straipsnio 1a dalis (toliau – sanavimo sąlyga arba ginčijama priemonė), pagal kurią ir toliau galima perkelti nuostolius, kai įsigyjama sunkumų patirianti įmonė siekiant sanuoti. Pagal šią sąlygą subjektas gali perkelti nuostolius taip pat ir žalingo akcijų įsigijimo atveju šiomis sąlygomis:

a) akcijos perkamos bendrovei sanuoti;

b) įmonė akcijų pirkimo metu yra nemoki ar pernelyg įsiskolinusi arba jai gresia tapti nemokia ar pernelyg įsiskolinusia;

c) išlaikomos pagrindinės veiklos struktūros, todėl galima daryti prielaidą, kad:

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

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

— per 12 mėnesių po įsigijimo padaromas didelis įnašas į apyvartinį kapitalą arba atleidžiama nuo dar mokėtinų skolų; laikoma, kad padarytas didelis įnašas, jei naujas apyvartinis kapitalas sudaro ne mažiau kaip 25 % praėjusių ūkinių metų turto; naujo apyvartinio kapitalo vertę mažina visos akcinės bendrovės išmokos, sumokėtos per trejus metus nuo naujo apyvartinio kapitalo įnašo;

d) per penkerius metus nuo akcijų įsigijimo nepakeičiama veiklos sritis;

e) akcijų įsigijimo metu bendrovė nesustabdė savo veiklos.

11 Sanavimo sąlyga įsigaliojo 2009 m. liepos 10 d. atgaline data nuo 2008 m. sausio 1 d., t. y. tą pačią dieną, kada įsigaliojo teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė.

Nematomų rezervų ir įmonių grupių sąlygos

12 2009 m. gruodžio mėn. *Wachstumsbeschleunigungsgesetz* (Ekonominio augimo spartinimo įstatymas) buvo įtvirtintos dvi naujos teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės išimtys, jos įsigaliojo 2010 m. sausio 1 d., t. y. pirma, *KStG* 8c straipsnio 1 dalies penktas sakinys (toliau – įmonių grupių sąlyga) ir, antra, *KStG* 8c straipsnio 1 dalies šeštas sakinys (toliau – nematomų rezervų sąlyga).

13 Įmonių grupių sąlyga numato, kad ir toliau galima perkelti nuostolius visais restruktūrizacijos atvejais, jeigu ji atliekama išimtinai įmonių grupės, kurią valdo vienas asmuo arba viena bendrovė, turintys 100 % akcijų, viduje.

14 Nematomų rezervų sąlyga numato, kad ir toliau galima perkelti nuostolius tiek, kiek žalingo akcijų įsigijimo atveju šie nuostoliai atitinka bendrovės apyvartinio kapitalo nematomus rezervus, „nematomus rezervus“ suprantant kaip sumą, kurią sudaro, pirma, nuosavo kapitalo, kuris visas nustatomas apskaičiuojant pelną mokesčių tikslais, ir, antra, bendrovės akcijų vertės, atitinkančios nuosavą kapitalą, skirtumas.

Faktinės bylos aplinkybės

15 Ieškovė *GFKL Financial Services AG* yra finansines paslaugas teikianti bendrovė, kuriai 2009 m. kilo nemokumo pavojus ir būtinybė būti sanuojamai.

16 2009 m. gruodžio 14 d. investuotojas išpirko 80 % ieškovės akcijų ir 2010 m. gruodžio 4 d. naujas didžiąją dalį akcijų turintis akcininkas padarė daugiau nei 50 milijonų eurų injekciją, padidindamas kapitalą; taip buvo išvengta nemokumo.

17 Perleidžiant akcijas ieškovė atitiko sąlygas, pagal kurias buvo galima pasinaudoti sanavimo sąlyga, kaip tai matyti iš 2009 m. rugsėjo 3 d. *Finanzamt Essen-NordOst* (*Essen-NordOst* mokesčių administratoriaus) privalomosios informacijos (toliau – privalomoji informacija).

18 Po Komisijos sprendimo pradėti formalią tyrimo procedūrą (žr. šio sprendimo 21 punktą) 2010 m. balandžio 30 d. raštu Vokietijos finansų ministerija nurodė mokesčių administratoriui nebetaikyti sanavimo sąlygos.

19 Taigi mokesčių administratorius panaikino privalomąją informaciją ir ieškovei pateikė pranešimą dėl apmokestinimo pelno mokesčiu už 2009 mokestinius metus, kuriame nebuvo atsižvelgta į sanavimo sąlygą.

20 2011 m. liepos 22 d. Vokietijos Federacinė Respublika pranešė Komisijai įmonių, kurios pasinaudojo ginčijama priemone, sąrašą, kaip tai nurodyta padaryti ginčijamame sprendime (žr. vėliau šio sprendimo 31 punktą). Ieškovės pavadinimas buvo sąraše tarp įmonių, dėl kurių buvo panaikinta privalomoji informacija, susijusi su sanavimo sąlygos taikymu.

Administracinė procedūra

21 2009 m. rugpjūčio 5 d. ir 2009 m. rugsėjo 30 d. Komisija paprašė Vokietijos Federacinės Respublikos pateikti informacijos dėl *KStG* 8c straipsnio. Vokietijos valdžios institucijos atsakė į šį prašymą 2009 m. rugpjūčio 20 d. ir 2009 m. lapkričio 5 d. raštais. 2010 m. vasario 24 d. sprendimu (OL C 90, p. 8; toliau – sprendimas pradėti procedūrą) Komisija dėl valstybės pagalbos C 7/10 (ex NN 5/10) pradėjo oficialią tyrimo procedūrą pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį.

22 2010 m. balandžio 8 d. Komisijos sprendimas pradėti procedūrą buvo paskelbtas *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje* ir visi suinteresuotieji asmenys pakviesti teikti savo pastabas. Atsakydamos į tai Vokietijos valdžios institucijos atsiuntė savo 2010 m. balandžio 9 d. raštą.

23 2010 m. balandžio 9 d. ir birželio 3 d. įvyko du susitikimai tarp Komisijos tarnybų ir Vokietijos Federacinės Respublikos atstovų. 2010 m. liepos 2 d. pastaroji pateikė išsamesnę informaciją. Iš trečiųjų šalių Komisija negavo pastabų.

Ginčijamas sprendimas

24 2011 m. sausio 26 d. Komisija priėmė Sprendimą 2011/527/ES dėl Vokietijos valstybės pagalbos C 7/10 (ex CP 250/09 ir NN 5/10), kurią ji suteikė pagal sanavimo sąlygą, numatytą Pelno mokesčio įstatyme (*KStG*, *Sanierungsklausel*) (OL L 235, p. 26, toliau – ginčijamas sprendimas).

25 Pirma, Komisija sanavimo sąlygą kvalifikavo kaip valstybės pagalbą.

26 Komisija pažymėjo, kad dėl Vokietijos vyriausybės suteiktos galimybės tam tikroms įmonėms sumažinti savo mokesčių naštą perkeliant nuostolius prarandama viešųjų pajamų, todėl ši galimybė buvo suteikta iš valstybės išteklių. Ji pridūrė, kad pagalba buvo suteikta įstatymu, todėl ji priskirtina valstybei.

27 Komisija manė, kad sanavimo sąlyga įtvirtino bendros taisyklės, kurioje numatytas teisės perkelti bendrovės nepanaudotus nuostolius netekimas, kai pasikeičia akcininkai, išimtį. Todėl minėta sąlyga galėjo būti suteiktas atrankusis pranašumas įmonėms, kurios įgyvendino sąlygas ja pasinaudoti, ir tas pranašumas negalėjo būti pateisintas nei sistemos pobūdžiu, nei bendra jos struktūra. Iš tiesų, anot Komisijos, sanavimo sąlyga buvo siekiama kovoti su problemomis, kilusiomis dėl ekonominės ir finansinės krizės, o tai yra mokesčių sistemai nepriklausantis tikslas.

28 Komisija konstatavo, kad sanavimo sąlyga buvo taikoma visoms Vokietijos ekonomikos šakoms ir kad joms visoms buvo atstovaujama rinkose, kuriose jos aiškiai konkuravo ir kuriose buvo prekiaujama tarp valstybių narių. Todėl ši priemonė galėjo daryti įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai ar iškreipti konkurenciją arba kelti jos iškraipymo grėsmę. Be to, nors visos įmonės, kurios potencialiai galėjo pasinaudoti šia priemone, buvo sunkumų patiriančios įmonės, kaip jos suprantamos pagal Bendrijos gaires dėl valstybės pagalbos sunkumus patiriančioms įmonėms sanuoti ir restruktūrizuoti (OL C 244, 2004 10 1, p. 2), nė vienai iš jų nebuvo taikomas 2006 m. gruodžio 15 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1998/2006 dėl Sutarties 87 ir 88 straipsnių taikymo *de minimis* pagalbai (OL L 379, p. 5).

29 Antra, Komisija nagrinėjo, ar priemonė galėjo būti laikoma suderinama su vidaus rinka, ir priėjo prie išvados, kad kai kuriems pagalbos gavėjams pagalba galėjo būti suteikta su vidaus rinka suderinama ribota pagalbos suma tiek, kiek jie atitiko visas Vokietijos pagalbos schemos, kurią ji patvirtino remdamasi Bendrijos laikinąja valstybės pagalbos priemonių sistema siekiant padidinti galimybes gauti finansavimą esant dabartinei finansų ir ekonomikos krizei (OL C 83, 2009, p. 1), sąlygas. Tačiau Komisija atmetė tai, kad sanavimo sąlyga buvo suderinama su vidaus rinka remiantis gairėmis dėl valstybės pagalbos sunkumų patiriančioms įmonėms sanuoti ir restruktūrizuoti, 2007–2013 m. nacionalinės regioninės pagalbos teikimo gairėmis (OL C 54, 2006 3 4, p. 13) ir Valstybės pagalbos aplinkos apsaugai gairėmis (OL C 82, 2008 4 1, p. 1), taip pat SESV 107 straipsnio 3 dalimi.

30 Trečia, Komisija nurodė Vokietijos Federacinei Respublikai imtis visų būtinų priemonių susigrąžinti neteisėtai suteiktą pagalbą iš jos gavėjų. Be to, Vokietijos Federacinė Respublika turėjo sudaryti sąrašą įmonių, kurios pasinaudojo pagalba nuo 2008 m. sausio 1 d. Komisija taip pat pažymėjo, kad metų data, kurią turėjo būti sumokėtas pelno mokestis, yra taikytina data, kurią atitinkama pagalba buvo suteikta gavėjams, ir kad susigrąžintinos pagalbos suma apskaičiuojama pagal atitinkamų įmonių mokesčių deklaracijas. Anot Komisijos, pagalbos suma atitiko mokesčio sumos, kurią būtų reikėję mokėti netaikant sanavimo sąlygos, ir faktiškai sumokėtos mokesčio sumos skirtumą.

31 Ginčijamo sprendimo rezoliucinė dalis išdėstyta taip:

„1 straipsnis

Valstybės pagalbos schema, kurią Vokietija neteisėtai taikė pagal [*KStG*] 8c straipsnio 1 dalį pažeisdama SESV 108 straipsnio 3 dalies nuostatas, yra nesuderinama su vidaus rinka.

2 straipsnis

Pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą suteikta pagalba yra suderinama su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 3 dalies b punktą, kaip jis išaiškintas Bendrijos laikinojoje sistemoje, jei pagalbos suma ne didesnė kaip 500 000 EUR, gavėjas 2008 m. liepos 1 d. nebuvo sunkumų patirianti įmonė ir tenkinamos visos kitos Bendrijos laikinosios sistemos 4.2.2 skyriuje ir sprendime, kuriuo patvirtinta Vokietijos pagalbos schema, nustatytos sąlygos.

3 straipsnis

Pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą suteikta pagalba, suteikimo momentu atitikusi pagalbos schemos, kurią Komisija patvirtino kitu, ne [2008 m. rugpjūčio 6 d. Komisijos reglamento (EB) Nr. 800/2008, skelbiančio tam tikrų rūšių pagalbą suderinama su bendrąja rinka taikant Sutarties 87 ir 88 straipsnius (Bendrasis bendrosios išimties reglamentas) (OL L 214, p. 3)], Regioninės pagalbos gairių arba Bendrijos valstybės pagalbos moksliniams tyrimams, taikomajai veiklai ir naujovių diegimui sistemos [(OL C 323, 2006, p. 1)] teisiniu pagrindu ir pagal kurią sunkumų patiriančios įmonės taip pat gali būti pagalbos gavėjos, sąlygas, yra suderinama su vidaus rinka, jei neviršija šios rūšies pagalbai taikomo didžiausio pagalbos intensyvumo.

4 straipsnis

1. 1 straipsnyje nurodytą pagalbos schemą Vokietija turi panaikinti.

2. Vokietija iš gavėjų išieško su vidaus rinka nesuderinamą pagalbą, suteiktą pagal 1 straipsnyje nurodytą pagalbos schemą.

<…>

6 straipsnis

1. Vokietija Komisijai per du mėnesius po šio sprendimo paskelbimo pateikia šią informaciją:

a) pagalbos pagal 1 straipsnyje nurodytą schemą gavėjų sąrašą ir bendrą pagalbos, kurią kiekvienas iš jų gavo pagal šią schemą, sumą;

<…>“

Procesas ir šalių reikalavimai

32 Ieškovė pareiškė šį ieškinį, jį Bendrojo Teismo kanceliarija gavo 2011 m. gruodžio 2 d.

33 Atskiru dokumentu, pateiktu Bendrojo Teismo kanceliarijai 2012 m. kovo 16 d., Komisija, remdamasi 1991 m. gegužės 2 d. Bendrojo Teismo procedūros reglamento 114 straipsniu, pateikė prieštaravimą dėl priimtinumo. 2012 m. gegužės 2 d. ieškovė pateikė savo pastabas dėl šio prieštaravimo.

34 2012 m. vasario 29 d. Bendrojo Teismo kanceliarijai pateiktu dokumentu Vokietijos Federacinė Respublika paprašė leisti įstoti į šią bylą palaikyti ieškovės reikalavimų. 2012 m. gegužės 2 d. nutartimi Bendrojo Teismo aštuntosios kolegijos pirmininkas patenkino šį prašymą įstoti į bylą. Vokietijos Federacinė Respublika pateikė savo įstojimo į bylą paaiškinimą, apribotą vien priimtinumo klausimo, kitos šalys pateikė savo pastabas dėl jo per nustatytą terminą.

35 Pakeitus Bendrojo Teismo kolegijų sudėtį, teisėjas pranešėjas buvo paskirtas į devintąją kolegiją, todėl ši byla paskirta šiai kolegijai.

36 2014 m. liepos 17 d. Bendrojo Teismo (devintoji kolegija) nutartimi prieštaravimas dėl priimtinumo buvo prijungtas prie bylos nagrinėjimo iš esmės, pagal 1991 m. gegužės 2 d. Procedūros reglamento 114 straipsnio 4 dalį.

37 2014 m. rugsėjo 2 d. Komisija pateikė atsiliepimą į ieškinį. 2014 m. spalio 27 d. ieškovė ir 2015 m. sausio 16 d. Komisija atitinkamai pateikė dubliką ir tripliką.

38 2014 m. spalio 27 d. Vokietijos Federacinė Respublika pateikė savo įstojimo į bylą paaiškinimą, kitos šalys pateikė savo pastabas dėl jo per nustatytą terminą.

39 Remdamasis 1991 m. gegužės 2 d. Procedūros reglamento 64 straipsnyje numatytomis proceso organizavimo priemonėmis 2015 m. gegužės 19 d. Bendrasis Teismas (devintoji kolegija) pateikė klausimus raštu šalims, jos atsakė per nustatytą terminą.

40 Per 2015 m. liepos 9 d. posėdį išklausytos šalių nuomonės žodžiu ir atsakymai į Bendrojo Teismo pateiktus klausimus.

41 Ieškovė, palaikoma Vokietijos Federacinės Respublikos, Bendrojo Teismo prašo:

— atmesti Komisijos pateiktą prieštaravimą dėl priimtinumo,

— panaikinti ginčijamą sprendimą,

— priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

42 Komisija Bendrojo Teismo prašo:

— atmesti ieškinį kaip nepriimtiną arba, netenkinus pirmojo prašymo, kaip nepagrįstą,

— priteisti iš ieškovės bylinėjimosi išlaidas.

Dėl teisės

Dėl ieškinio priimtinumo

43 Grįsdama prieštaravimą dėl priimtinumo Komisija nurodo, kad šis ieškinys yra nepriimtinas, nes ieškovė neįrodė, nei kad SESV 263 straipsnio ketvirtos pastraipos sąlygos yra įgyvendintos, nei kad ji yra suinteresuota pareikšti ieškinį.

Dėl teisės pareikšti ieškinį, kaip ji suprantama pagal SESV 263 straipsnio ketvirtą pastraipą

44 Pirma, Komisija ginčija ieškovės teisę pareikšti ieškinį, nes ji nėra konkrečiai susijusi su ginčijamu sprendimu.

45 Komisija teigia, kad ieškovė nėra faktinė konkrečios pagalbos, kuri suteikta pagal sanavimo sąlygą ir kurią ji nurodė susigrąžinti, gavėja. Iš tiesų mokesčių skola nustatoma teisiškai privalomu būdu – tik pranešimu dėl apmokestinimo pagal Vokietijos mokesčių kodekso 155 straipsnio 1 dalį.

46 Nagrinėjamu atveju vien akcininkų pasikeitimas, t. y. sandoris, dėl kurio taikoma sanavimo sąlyga, nereiškia to, kad teisiškai privalomai buvo suteikta pagalba, nes įsigyjant akcijų nebuvo aišku, ar ieškovė apskaitys pelną ir kada tai bus, tam, kad dėl perkeltų nuostolių faktiškai sumažėtų mokesčiai.

Ieškovė taip pat negali remtis privalomosios informacijos konkrečiu poveikiu jai. Pačia šia informacija nebuvo suteiktas mokestinis pranašumas ir ji prarado savo privalomąjį poveikį prieš priimant pranešimą dėl apmokestinimo, kuriame buvo atsižvelgta į sanavimo sąlygą.

47 Šiomis aplinkybėmis ginčijamame sprendime nebuvo nurodyta susigrąžinti ieškovei suteiktą pagalbą, tačiau buvo nurodyta nacionalinėms institucijoms sukelti pagalbos schemos nesuderinamumo su vidaus rinka padarinius pranešimais dėl apmokestinimo.

48 Antra, Komisija pažymi, kad ieškinys taip pat nepriimtinas ir pagal SESV 263 straipsnio ketvirtoje pastraipoje numatyta trečiąjį atvejį, nes ginčijamame sprendime įtvirtintos įgyvendinimo priemonės, t. y. pranešimų dėl apmokestinimo parengimas.

49 Ieškovė, palaikoma Vokietijos Federacinės Respublikos, teigia, kad ieškinys yra priimtinas.

50 Pagal SESV 263 straipsnio ketvirtą pastraipą „kiekvienas fizinis ar juridinis asmuo gali <...> pateikti ieškinį dėl jam skirto akto arba akto, kuris yra tiesiogiai ir konkrečiai su juo susijęs, ir dėl teisės akto, tiesiogiai su juo susijusio ir dėl kurio nereikia patvirtinti įgyvendinančias priemones“.

51 Pirmiausia reikia priminti, kad ginčijamas sprendimas yra skirtas ne ieškovei, vienintelis jo adresatas yra Vokietijos Federacinė Respublika.

52 Taip pat reikia pažymėti, kad dėl to, jog ginčijamo sprendimo 4 straipsnyje Vokietijos Federacinė Respublika įpareigojama panaikinti minėto sprendimo 1 straipsnyje numatytą pagalbą ir ją susigrąžinti, ieškovė turi būti laikoma tiesiogiai susijusia su šiuo sprendimu. Iš tiesų du teismų praktikos nustatyti tiesioginio poveikio kriterijai yra, pirma, aplinkybė, kad nagrinėjamas aktas turi daryti tiesioginį poveikį asmens teisinei padėčiai, ir, antra, kad šis aktas neturi palikti jokios diskrecijos jo adresatams, atsakingiems už jo įgyvendinimą, šioje byloje yra patenkinti (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, C-519/07 P, Rink., EU:C:2009:556, 48 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Šiuo klausimu Komisija nepateikia jokių prieštaravimų.

53 Kadangi nustatytas tiesioginis poveikis ieškovei, reikia patikrinti, ar ieškovė konkrečiai susijusi su ginčijamu sprendimu, ir į šį klausimą atsakius teigiamai, nebereikės tikrinti, ar ginčijamas sprendimas yra reglamentuojamojo pobūdžio teisės aktas, dėl kurio nereikia priimti įgyvendinimo priemonių.

54 Pagal nusistovėjusią teismų praktiką kiti subjektai nei tie, kuriems sprendimas yra skirtas, gali remtis tuo, kad sprendimas konkrečiai su jais susijęs tik tuomet, jeigu jis juos paveikia dėl ypatingų savybių arba faktinių aplinkybių, kurios juos išskiria iš kitų asmenų, todėl individualizuoja taip pat, kaip ir asmenį, kuriam šis sprendimas yra skirtas (1963 m. liepos 15 d. Sprendimas *Plaumann / Komisija*, 25/62, Rink., EU:C:1963:17, p. 223; 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija*, C-71/09 P, C-73/09 P ir C-76/09 P, Rink., EU:C:2011:368, 52 punktas ir 2013 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Telefónica / Komisija*, C-274/12 P, Rink., EU:C:2013:852, 46 punktas).

55 Todėl įmonės pareikštas ieškinys dėl Komisijos sprendimo, kuriuo draudžiama sektorinės pagalbos schema, panaikinimo, jeigu ji susijusi su šiuo sprendimu tik dėl priklausymo atitinkamam sektoriui ir dėl to, kad potencialiai galėjo gauti naudos iš tos schemos, iš esmės yra nepriimtinas. Iš tiesų toks sprendimas šiai įmonei yra bendro pobūdžio priemonė, kuri taikoma objektyviai apibrėžtoms situacijoms ir sukelia teisinių pasekmių bendrai ir abstrakčiai numatytai asmenų kategorijai (žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, C-298/00 P, Rink., EU:C:2004:240, 37 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką; 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *Acegas / Komisija*, T-309/02, Rink., EU:T:2009:192, 47 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Šiuo klausimu galimybė daugiau ar mažiau tiksliai nustatyti teisės subjektų, kuriems taikomas aktas, skaičių ar net tapatybę nereiškia, kad šis aktas turi būti laikomas konkrečiai susijusiu su šiais subjektais, nes tai taikoma atsižvelgiant į nagrinėjamame akte apibrėžtą objektyvią teisinę ar faktinę situaciją (šio sprendimo 54 punkte minėto Sprendimo *Telefónica / Komisija*, EU:C:2013:852, 47 punktas).

56 Tačiau jeigu sprendimas paveikia grupę asmenų, kurie buvo nustatyti arba kuriuos buvo galima nustatyti priimant šį aktą dėl šios grupės nariams būdingų kriterijų, šis aktas gali būti konkrečiai susijęs su šiais asmenimis tiek, kiek jie sudaro apibrėžtą ūkio subjektų grupę (1985 m. sausio 17 d. Sprendimo *Piraiki-Patraiki ir kt. / Komisija*, 11/82, Rink., EU:C:1985:18, 31 punktas; 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, Rink., EU:C:2006:416, 60 punktas ir šio sprendimo 52 punkte minėto Sprendimo *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, EU:C:2009:556, 54–57 punktas).

57 Remiantis šia teismo praktika reikia patikrinti, ar, atsižvelgiant į ieškovės faktinę ir teisinę padėtį, ji turi būti laikoma konkrečiai susijusia su ginčijamu sprendimu.

58 Pirmiausia, priešingai, nei teigia ieškovė, reikia atmesti, kad dėl „suinteresuotojo“ asmens, kaip jis suprantamas pagal SESV 108 straipsnio 2 dalį, statuso ieškovė gali naudotis ypatingu statusu, kuriuo apibūdinamas konkretus poveikis jai, ypač kai ji nepasinaudojo iš jo išplaukiančiomis procedūrinėmis teisėmis, konkrečiai kalbant, teise pateikti pastabas per formalią tyrimo procedūrą (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Komisija / Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum*, C-78/03 P, Rink., EU:C:2005:761, 37 puntą).

59 Dėl konkretaus poveikio, kaip jis suprantamas pagal šio sprendimo 54 punkte minėtą Sprendimą *Plaumann / Komisija* (EU:C:1963:17), pažymėtina, kad ieškovės faktinę ir teisinę padėtį apibūdina šios aplinkybės.

60 Pirma, baigiantis 2009 mokestiniams metams ir prieš pradedant Komisijai procedūrą ieškovė turėjo teisę perkelti nuostolius pagal Vokietijos teisės aktus, nes sanavimo sąlygoje numatytos sąlygos buvo įgyvendintos. Be to, ieškovė 2009 m. gruodžio 31 d. buvusių nuostolių perkėlimą apskaitė kaip atidėtųjų mokesčių turtą.

61 Antra, 2009 m. ieškovė uždirbo apmokestinamo pelno, iš kurio ji atėmė pagal sanavimo sąlygą perkeltus nuostolius.

62 Vokietijos mokesčių administratorius patvirtino šias aplinkybes privalomojoje informacijoje, kurioje buvo atsižvelgiama į pagal sanavimo sąlygą perkeltus nuostolius (žr. šio sprendimo 17 punktą). Be to, dėl to, kad buvo gauta privalomoji informacija, vėliau ieškovė buvo įrašyta į Vokietijos institucijų Komisijai atsiųstą sąrašą pagal ginčijamo sprendimo 6 straipsnio 1 dalies b punktą.

63 Todėl taikant Vokietijos teisės aktus buvo akivaizdu, kad baigiantis 2009 mokestiniams metams ieškovė sutaupė mokesčių, kuriuos galėjo tiksliai apskaičiuoti. Iš tiesų, kadangi Vokietijos institucijos neturėjo jokios diskrecijos, susijusios su ginčijamos priemonės taikymu, minėtas mokesčių sutaupymas mokant mažesnį mokestį buvo tik laiko klausimas pagal mokesčių schemos taikymo tvarką. Taigi ieškovė turėjo Vokietijos institucijų prieš priimant sprendimą pradėti procedūrą ir ginčijamą sprendimą patvirtintą įgytą teisę sutaupyti mokesčių, kuri, nesant minėtų sprendimų, buvo sukonkretinta priimant pranešimą dėl apmokestinimo, kuriame leidžiama perkelti nuostolius ir vėliau juos įtraukti į savo balansą. Dėl šios priežasties Vokietijos mokesčių institucijos ir Komisija galėjo lengvai identifikuoti ieškovę.

64 Todėl ieškovė gali būti ne tik laikoma su ginčijamu sprendimu susijusia įmone dėl priklausymo aptariamam sektoriui ir dėl jos, kaip potencialios gavėjos, statuso, bet ji turi būti laikoma priklausančia uždarai ūkio subjektų, kurie priimant ginčijamą sprendimą buvo identifikuoti arba bent jau lengvai identifikuotini, grupei, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 54 punkte minėtą Sprendimą *Plaumann / Komisija* (EU:C:1963:17) (pagal analogiją taip pat žr. šio sprendimo 56 punkte minėto Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, EU:C:2006:416, 63 punktą; šio sprendimo 52 punkte minėto Sprendimo *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, EU:C:2009:556, 57 punktą; šio sprendimo 54 punkte minėto Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija*, EU:C:2011:368,

56 punktą; 2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Stichting Woonpunt ir kt. / Komisija*, C-132/12 P, Rink., EU:C:2014:100, 59–61 punktus ir Sprendimo *Stichting Woonlinie ir kt. / Komisija*, C-133/12 P, Rink., EU:C:2014:105, 46–48 punktus).

65 Šia išvada negalima abejoti remiantis aplinkybe, kad, priėmus sprendimą pradėti procedūrą ir vėliau ginčijamą sprendimą, Vokietijos institucijos priėmė priemones netaikyti sanavimo sąlygos, tarp kurių yra, be kita ko, privalomosios informacijos panaikinimas ir pranešimo dėl apmokestinimo pelno mokesčiu už 2009 mokestinius metus, kuriame nebebuvo atsižvelgiama į pagal sanavimo sąlygą perkeltus nuostolius, priėmimas (žr. šio sprendimo 19 punktą).

66 Iš tiesų Vokietijos institucijos nusprendė sustabdyti sanavimo sąlygos taikymą vis dėlto jos nepanaikindamos, ir priimti pranešimą dėl apmokestinimo netaikant šios sąlygos, būtent siekdamos laikytis sprendimo pradėti procedūrą ir ginčijamo sprendimą. Todėl nagrinėdama ieškinio priimtinumą, kuriuo skundžiamas ginčijamas sprendimas, kur priėjo prie išvados, kad ginčijama priemonė yra valstybės pagalba, ir konstatavo jos nesuderinamumą su vidaus rinka, Komisija negali pasinaudoti tuo, jog Vokietijos institucijos tuoj pat ėmėsi visų būtinų priemonių šiam sprendimui vykdyti, laukdamos, kuo baigsis vėliau pareikšto ieškinio prieš Komisiją nagrinėjimas.

67 Be to, šia išvada taip pat negalima abejoti dėl Komisijos rašytinėse pastabose ir per posėdį nurodytos teismų praktikos, be kita ko, 54 punkte minėto Sprendimo *Telefónica / Komisija* (EU:C:2013:852), 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *AMGA / Komisija* (T-300/02, Rink., EU:T:2009:190), šio sprendimo 55 punkte minėto Sprendimo *Acegas / Komisija* (EU:T:2009:192) ir 2012 m. kovo 8 d. Sprendimo *Iberdrola / Komisija* (T-221/10, Rink., EU:T:2012:112).

68 Iš tiesų šių bylų faktinės aplinkybės nepanašios į nagrinėjamos bylos, kurioje konstatuota, kad dėl Vokietijos mokesčių teisės aktų ypatybių, ieškovė turėjo įgytą teisę sutaupyti mokesčių, kurią patvirtino Vokietijos mokesčių institucijos (žr. šio sprendimo 63 punktą) faktines aplinkybes; ši aplinkybė ją išskyrė iš kitų ūkio subjektų, kurie buvo susiję tik kaip potencialiai besinaudojantys ginčijama priemone subjektai (šiuo klausimu žr. šio sprendimo 52 punkte minėto Sprendimo *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, EU:C:2009:556, 55 punktą).

69 Šio sprendimo 64 punkte padaryta išvada negalima abejoti ir dėl Komisijos argumento, pagal kurį konkretus poveikis ieškovei gali būti pagrįstas tik iš valstybės išteklių suteiktu pranašumu ir kad finansinė našta valstybei atsirado tik kai mokesčio sumažėjimas buvo konstatuotas pranešime dėl apmokestinimo.

70 Iš tiesų primintina, kad elementai, kuriais teismų praktikoje grindžiama konkretus poveikis, kaip jis suprantama pagal SESV 263 straipsnio ketvirtą pastraipą (žr. šio sprendimo 54–56 punktus), nebūtinai sutampa su valstybės pagalbą sudarančiais elementais, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (pagal analogiją žr. šio sprendimo 54 punkte minėto Sprendimo *Comitato „Venezia vuole vivere“ ir kt. / Komisija*, EU:C:2011:368, 56, 63 ir 64 punktus). Pagal šio sprendimo 54 punkte minėtą Sprendimą *Plaumann / Komisija* (EU:C:1963:17, p. 223) kitas subjektas nei sprendimo adresatas yra konkrečiai susijęs su sprendimu, jeigu tas sprendimas susijęs su juo dėl tam tikrų jiems būdingų savybių arba dėl jo iš kitų asmenų išskiriančios faktinės padėties ir jeigu šis subjektas patenka į apibrėžtą ūkio subjektų grupę.

71 Taigi nagrinėjamu atveju reikia priminti, kad taikant nacionalinės teisės aktus prieš priimant sprendimą pradėti procedūrą ir vėliau ginčijamą sprendimą ieškovė turėjo Vokietijos mokesčių institucijų patvirtintą įgytą teisę sumažinti mokestį už 2009 mokestinius metus. Be to, ginčijamo sprendimo 50 konstatuojamojoje dalyje pati Komisija patikslina, kad dėl Vokietijos vyriausybės suteiktos galimybės tam tikroms įmonėms sumažinti savo mokesčių naštą perkeliant nuostolius prarandama viešųjų pajamų ir tai yra valstybės pagalba.

72 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad nagrinėjamos bylos aplinkybėmis ieškovė yra tiesiogiai ir konkrečiai susijusi su ginčijamu sprendimu.

73 Todėl ieškovė turi teisę pareikšti ieškinį, kaip tai suprantama pagal SESV 263 straipsnio ketvirtą pastraipą.

Dėl suinteresuotumo pareikšti ieškinį

74 Komisija nurodo, kad ieškovė nėra pagalbos gavėja, todėl ji negalėtų gauti jokios galimos naudos, jeigu Bendrasis Teismas panaikintų ginčijamą sprendimą. Priėmus ginčijamą sprendimą, Vokietijos Federacinė Respublika neturi susigrąžinti pagalbos iš ieškovės, be to, neatsižvelgiant į galimą ginčijamo sprendimo panaikinimą, Vokietijos institucijos gali bet kada nuspręsti visiškai panaikinti ginčijamą priemonę.

75 Ieškovė, palaikoma Vokietijos Federacinės Respublikos, ginčija šiuos argumentus.

76 Iš nusistovėjusios teismų praktikos matyti, kad ieškinys dėl panaikinimo, pareikštas fizinio ar juridinio asmens, yra priimtinas tik tuo atveju, kai pareiškėjas yra suinteresuotas ginčijamo dokumento panaikinimu. Toks suinteresuotumas reiškia, kad pats ginčijamo akto panaikinimas gali turėti teisinių pasekmių ir kad taip dėl ieškinio baigties gali atsirasti nauda jį pareiškusiai šaliai (šiuo klausimu žr. šio sprendimo 52 punkte minėto Sprendimo *Komisija / Koninklijke FrieslandCampina*, EU:C:2009:556, 63 punktą; šio sprendimo 64 punkte minėto Sprendimo *Stichting Woonpunt ir kt. / Komisija*, EU:C:2014:100, 50–54 punktus ir šio sprendimo 64 punkte minėto Sprendimo *Stichting Woonlinie ir kt. / Komisija*, EU:C:2014:105, 54 punktą).

77 Šiuo atžvilgiu primintina, kad ieškinio priimtinumo sąlygos, išskyrus atvejį, kai prarandamas suinteresuotumas pareikšti ieškinį, vertinamos tuo metu, kai jis pareiškiamas (žr. 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Shaw ir Falla / Komisija*, T-131/99, Rink., EU:T:2002:83, 29 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

78 Nagrinėjamu atveju ieškovė atitiko sąlygas pasinaudoti sanavimo sąlyga ir įgijo pranašumą, išplaukiantį iš šios sąlygos, kaip tai matyti iš šio sprendimo 59–61 punktų.

79 Nors sanavimo sąlygos taikymas buvo sustabdytas priėmus ginčijamą sprendimą, pagal *KStG* 34 straipsnio 6 dalį jį panaikinus, ta sąlyga vėl būtų taikoma atgaline data visoms įmonėms, dėl kurių priimti pranešimai dėl apmokestinimo netapo galutiniai, įskaitant ieškovę, todėl ginčijamo sprendimo panaikinimas būtų jai naudingas, nes ji galėtų prašyti vėl taikyti sanavimo sąlygą, bent jau tiek, kiek tais susiję su pajamų už 2009 m. apmokestinimu.

80 Todėl ieškovė yra suinteresuota pareikšti ieškinį dėl ginčijamo sprendimo.

81 Taigi ieškinys yra priimtinas.

Dėl esmės

82 Grįsdama ieškinį ieškovė pateikia keturis pagrindus, paremtus, pirma, ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio nebuvimu, antra, valstybės išteklių naudojimo nebuvimu, trečia, motyvų trūkumu ir, ketvirta, teisėtų lūkesčių apsaugos principo pažeidimu.

83 Bendrasis Teismas mano, kad pirmiausia reikia nagrinėti trečiąjį pagrindą, paremtą motyvų trūkumu, o vėliau kitus pagrindus tokia tvarka, kokia jie buvo pateikti.

Dėl trečiojo pagrindo, paremto motyvų trūkumu

84 Pateikdama trečiąjį pagrindą ieškovė iš esmės nurodo, kad Komisija nepakankamai teisiškai motyvavo savo vertinimą, pagal kurį teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė yra referencinė sistema, o sanavimo sąlyga – šios sistemos išimtis. Konkrečiai kalbant, ginčijamo sprendimo 67 konstatuojamojoje dalyje Komisija paprasčiausiai pateikė nuorodą į motyvus, pateiktus sprendime dėl *MoRaKG* įstatymo.

85 Be to, Komisija neteisingai manė, kad nuostolių perkėlimui buvo taikoma iš viso 1 milijono eurų riba, taip pat ji neatsižvelgė į daugelį faktinių aplinkybių. Konkrečiai kalbama apie šias aplinkybes: ankstesnė teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė buvo taikoma kartu su teisės perkelti nuostolius netekimo taisykle iki 2012 m.; nepanaudoti nuostoliai panaikinami, tik jei susijęs asmuo arba susijusių asmenų grupė įsigyja akcijų per 5 metus; sanavimo sąlyga taip pat taikoma palūkanų perkėlimui ir joje buvo numatytos trys skirtingų situacijų kategorijos; sanavimo sąlygos priėmimas atgaline data buvo skirtas paprasčiausiai ištaisyti įstatymų leidėjo klaidą, kurią jis padarė manydamas, kad Sanavimo dekretu buvo galima kompensuoti teisės perkelti nuostolius netekimą.

86 Primintina, kad pagal nusistovėjusią teismų praktiką pareigos motyvuoti apimtis priklauso nuo atitinkamo akto pobūdžio ir nuo jo priėmimo aplinkybių. Motyvai turi aiškiai ir nedviprasmiškai atskleisti aktą priėmusios institucijos argumentus, kad, pirma, Europos Sąjungos teismas galėtų vykdyti teisėtumo kontrolę ir, antra, suinteresuotieji asmenys susipažintų su priimtos priemonės pagrindimu, siekdami apginti savo teises ir patikrinti, ar sprendimas tikrai pagrįstas. Nereikalaujama, kad motyvuose būtų išsamiai nurodytos visos reikšmingos faktinės ir teisinės aplinkybės, nes klausimas, ar akto motyvai atitinka SESV 296 straipsnio reikalavimus, vertintinas atsižvelgiant ne tik į akto formuluotę, bet ir į jo kontekstą bei į atitinkamą klausimą reglamentuojančių teisės normų visumą (žr. 1998 m. balandžio 2 d. Sprendimo *Komisija / Sytraval ir Brink's France*, C-367/95 P, Rink., EU:C:1998:154, 63 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką; 2003 m. kovo 6 d. Sprendimo *Westdeutsche Landesbank Girozentrale ir Land Nordrhein-Westfalen / Komisija*, T-228/99 ir T-233/99, Rink., EU:T:2003:57, 278, 279 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką). Konkrečiai kalbant, Komisija neprivalo reikšti nuomonės dėl visų suinteresuotųjų asmenų jai pateiktų argumentų. Pakako, kad ji pateiktų teisines aplinkybes ir svarstymus, turinčius esminę svarbą atsižvelgiant į skundžiamą sprendimą (žr. minėto Sprendimo *Westdeutsche Landesbank Girozentrale ir Land Nordrhein-Westfalen / Komisija*, EU:T:2003:57, 280 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).

87 Konkrečiai kalbant, motyvavimo pareiga, taikoma priemonę kvalifikuojant kaip valstybės pagalbą, reikalauja, kad būtų nurodytos priežastys, dėl kurių Komisija mano, jog aptariama priemonė patenka į SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo sritį (2000 m. birželio 13 d. Sprendimo *EPAC / Komisija*, T-204/97 ir T-270/97, Rink., EU:T:2000:148, 36 punktas).

88 Šiuo klausimu reikia priminti, kad SESV 296 straipsnyje numatyta pareiga motyvuoti yra esminis procedūrinis reikalavimas, kurį reikia skirti nuo motyvų pagrįstumo, nuo kurio priklauso ginčijamo teisės akto teisėtumas iš esmės (žr. 2015 m. birželio 18 d. Sprendimo *Ipatau / Taryba*, C-535/14 P, Rink., EU:C:2015:407, 37 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

89 Ginčijamame sprendime Komisija pirmiausia primena reikšmingą teisinį kontekstą. Konkrečiai kalbant, 5 konstatuojamojoje dalyje paminėtas nuostolių perkėlimo principas ir 10 bei 14 konstatuojamosiose dalyse nurodyta teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė ir sanavimo sąlyga.

90 Ginčijamos sprendimo 64–102 konstatuojamąsias dalis Komisija skiria ginčijamos priemonės atrankiniam pobūdžiui įvertinti. Konkrečiai kalbant, ginčijamo sprendimo 66 ir 67 konstatuojamosiose dalyse ji apibrėžia referencinį pagrindą.

91 Ginčijamo sprendimo 66 konstatuojamojoje dalyje Komisija paaiškina, kad „dabartinis Vokietijos pelno mokesčio sistemos variantas, ypač KStG 8c straipsnio 1 dalyje nustatytos taisyklės dėl bendrovių, kurių akcijų perkama, nuostolių atskaitymo, yra bazinė sistema [referencinis pagrindas]“. Vėliau ji paaiškina šios nuostatos turinį ir padaro išvadą, kad „nuostolių perkėlimo teisės netekimas yra įprastas atvejis, t. y. akcininkų pasikeitimo atveju bazinė sistema [referencinis pagrindas]“.

92 Ginčijamo sprendimo 67 konstatuojamojoje dalyje Komisija priduria, kad sprendime dėl *MoRaKG* įstatymo kaip referenciniu pagrindu ji rėmėsi *KStG* 8c straipsnio 1 dalimi. Tame sprendime Komisija minėtame straipsnyje išimtį, pagal kurią rizikos kapitalo įmonių perimtoms įmonėms, nepaisant akcininkų pasikeitimo, leista perkelti nuostolius, laikė nesuderinama su vidaus rinka. Ji patikslina, kad „to sprendimo pagrindimas taikytinas ir šiuo atveju“.

93 Konstatuotina, kad minėtose ginčijamo sprendimo konstatuojamosiose dalyse laikydamasi pareigos motyvuoti Komisija aiškiai apibrėžė referencinį pagrindą, kuris, jos nuomone, taikytinas vertinant atrankiojo pranašumo buvimą.

94 Konkrečiai kalbant, ji atsižvelgė į bendrąjį nuostolių perkėlimo principą ir taikytiną teisinį pagrindą ir paaiškino mananti, kad nagrinėjamu atveju teisės perkelti nuostolius netekimas buvo teisinis referencinis pagrindas.

95 Šiomis aplinkybėmis konstatuotina, kad ginčijamo sprendimo 67 konstatuojamojoje dalyje nuoroda į sprendimą dėl *MoRaKG* įstatymo yra papildomas paaiškinimas, kuris nebuvo būtinas referenciniam pagrindui apibrėžti.

96 Be to, tariamos Komisijos klaidos, padarytos nagrinėjant taikytiną sistemą (žr. šio sprendimo 85 punktą), neturi įtakos pakankamam motyvavimui. Šie argumentai prireikus galėtų būti susiję su ginčijamo sprendimo pagrįstumu ir bus vertinami nagrinėjant šį pagrindą (žr. šio sprendimo 125 punktą).

97 Todėl reikia atmesti trečiąjį pagrindą.

Dėl pirmojo pagrindo, paremto ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio *prima facie* nebuvimu

98 Pirmasis pagrindas yra iš esmės susijęs su Komisijos svarstymais dėl ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio.

99 Šiomis aplinkybėmis pirmiausia reikia priminti, kad SESV 107 straipsnio 1 dalyje draudžiama pagalba, kuria „[palaikomos tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba]“, t. y. atrankinio pobūdžio pagalba.

100 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką siekiant nustatyti, ar nacionalinė mokestinė priemonė yra „atrankinio pobūdžio“, visų pirma reikia nustatyti ir išnagrinėti bendrą arba „įprastą“ mokesčių schemą, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje. Antra, atsižvelgiant į šią bendrą arba „įprastą“ mokesčių schemą reikia įvertinti ir nustatyti, ar nagrinėjama mokestine priemone suteikiama lengvata gali būti atrankinio pobūdžio, įrodant, kad šia priemone nukrypstama nuo bendros sistemos tiek, kiek pagal ją diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šios schemos tikslą, yra panaši (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, Rink., EU:C:2011:550, 50 ir 54 punktus; 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, Rink., EU:C:2011:732, 75 punktą). Baigus nagrinėti šias pirmas dvi stadijas, priemonė gali būti kvalifikuojama kaip atrankinė *prima facie*.

101 Tačiau atrankinio pobūdžio sąlygos netenkina priemonė, kuri, nors būdama pranašumas jos gavėjui, yra pateisinama sistemos, kuriai priklauso, pobūdžiu ar bendra struktūra (šiuo klausimu žr. 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rink., EU:C:2001:598, 42 punktą ir šio sprendimo 100 punkte minėto Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, EU:C:2011:550, 64 punktą). Po šios galimos trečios nagrinėjimo stadijos priemonė kvalifikuojama kaip atrankinė.

102 Primintina, kad siekdama įrodyti, kad nagrinėjama priemonė atrankiniu būdu taikoma tik tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai, Komisija turi pateikti įrodymų, jog pagal ją diferencijuojamos įmonės, kurių, atsižvelgiant į nagrinėjamos priemonės tikslą, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, o valstybė narė turi įrodyti, kad ji iš tiesų pateisinama aptariamos schemos pobūdžiu ir struktūra (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, C-279/08 P, Rink., EU:C:2011:551, 62 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

103 Atsižvelgiant į šią trijų stadijų analizę, kaip matyti iš teismo praktikos, reikia nagrinėti ieškovės pirmą pagrindą.

– Dėl pirmos dalies, pagrįsto klaida apibrėžiant referencinį pagrindą

104 Ginčijamame sprendime siekdama įvertinti ginčijamos priemonės atrankinį pobūdį Komisija atsižvelgė, pirma, į bendro taikymo nuostolių perkėlimo taisyklės buvimą, antra, į teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės, kuria nukrypstama nuo pirmos taisyklės žalingo akcijų įsigijimo atveju, buvimą ir, trečia, į sanavimo sąlygos, kuria leidžiama nukrypti nuo antros taisyklės ir taikyti pirmą taisyklę tam tikrais konkrečiais atvejais, buvimą.

105 Remdamasi šiomis aplinkybėmis ginčijamo sprendimo 66 konstatuojamojoje dalyje Komisija priėjo prie išvados, kad Vokietijos pelno mokesčio sistemoje teisės perkelti nuostolius netekimas buvo referencinis pagrindas, t. y. bendra taisyklė, taikytina visais akcininkų pasikeitimo atvejais, ir kad sanavimo sąlyga buvo šios taisyklės išimtis.

106 Ieškovė, palaikoma Vokietijos Federacinės Respublikos, teigia, kad siekdama įvertinti ginčijamos priemonės atrankinį pobūdį Komisija padarė klaidą, kai nustatė referencinę sistemą. Komisijai klaidingai manė, kad teisės perkelti nuostolius netekimas buvo bendra taisyklė ir kad sanavimo sąlyga – šios taisyklės išimtis.

107 Anot ieškovės, referencinę sistemą sudarė nuostolių perkėlimo taisyklė, kuri yra apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius konstitucinio principo išraiška. Teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė yra šio principo išimtis ir negali būti laikoma referencine sistema, nes sanavimo sąlyga, kuria nustatyta šios išimties išimtis, tik grąžinamas bendrosios taisyklės, t. y. nuostolių perkėlimo taisyklės, kaip ir kitų išimčių, kaip antai įmonių grupių sąlygos ir nematomų rezervų išimties, taikymas.

108 Pirmiausia Komisija tvirtina, kad pirmojo pagrindo pirma dalis yra nepriimtina, nes pagrįsta naujomis faktinėmis aplinkybėmis, kuriomis nebuvo remtasi per administracinę procedūrą. Ji primena, kad sprendime pradėti procedūrą ir Sprendime 2010/13 dėl *MoRaKG* įstatymo teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklę ji buvo apibrėžusi kaip referencinę nuostatą, o ieškovė, Vokietijos Federacinė Respublika ir jokie kiti suinteresuotieji tretieji asmenys šio apibrėžimo neužginčijo per administracinę procedūrą. Ji taip pat patikslina, kad, Sąjungos teisės požiūriu, nacionalinė mokesčių teisė yra fakto klausimas, apie kurį priimdama ginčijamą sprendimą ji pakankamai nežinojo ir kurio neturėjo tirti *ex officio*.

109 Dėl esmės Komisija ginčija ieškovės argumentus.

110 Pirmiausia Komisijos prieštaravimas dėl priimtinumo turi būti atmestas. Iš tiesų iš argumentui pagrįsti nurodytos teismų praktikos matyti, kad sprendimo teisėtumo vertinamas atsižvelgiant į informaciją, kurią Komisija turėjo jį priimdama, yra susijęs su aptariamo pagrindo pagrįstumu, o ne jo priimtinumu (šiuo klausimu žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Prancūzija / Komisija*, C-241/94, Rink., EU:C:1996:353, 33 punktą; 2002 m. rugsėjo 24 d. Sprendimo *Falck ir Acciaierie di Bolzano / Komisija*, C-74/00 P ir C-75/00 P, Rink., EU:C:2002:524, 168 punktą; 2004 m. sausio 14 d. Sprendimo *Fleuren Compost / Komisija*, T-109/01, Rink, EU:T:2004:4, 49 punktą; 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimo *Schmitz-Gotha Fahrzeugwerke / Komisija*, T-17/03, Rink, EU:T:2006:109, 54 punktą ir 2010 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *Frucona Košice / Komisija*, T-11/07, Rink., EU:T:2010:498, 49 punktą).

111 Kalbant apie ieškovės pateiktų argumentų pagrįstumą, primintina, kad ginčijamame sprendime Komisija teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklę iš esmės apibrėžė kaip bendrą taisyklę, į kurią atsižvelgiant reikia nagrinėti, ar įmonės, kurių teisinė ir faktinė padėtis yra panaši, buvo diferencijuojamos, o ieškovė remiasi bendresne nuostolių perkėlimo taisykle, kuri taikoma bet kokiam apmokestinimui.

112 Šiuo klausimu reikia priminti, pirma, kad nuostolių perkėlimo taisyklė yra galimybė, kuria bendrovėms taikant pelno mokestį jos gali pasinaudoti, ir, antra, kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė riboja minėtą galimybę, kai įsigyjama 25 % arba didesnė kapitalo dalis, ir iš viso ją panaikina, kai įsigyjama didesnė nei 50 % kapitalo dalis. Pastaroji taisyklė sistemiškai taikoma visiems atvejams, kai pasikeičia 25 % arba didesnę kapitalo dalį valdantys akcininkai, nedarant jokio skirtumo dėl atitinkamų įmonių pobūdžio arba ypatybių.

113 Be to, sanavimo sąlyga suformuluota kaip teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės išimtis ir ji netaikoma konkrečiai apibrėžtiems atvejams, kuriems taikoma pastaroji taisyklė.

114 Todėl reikia konstatuoti, kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė, kaip ir nuostolių perkėlimo taisyklė, yra ginčijamos priemonės teisinis pagrindas. Kitaip tariant, nagrinėjamu atveju taikytiną teisinį pagrindą sudaro bendra nuostolių perkėlimo taisyklė, apribota teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės, ir būtent atsižvelgiant į šį pagrindą reikia patikrinti, ar pagal ginčijamą priemonę diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, kaip tai suprantama pagal 100 punkte minėta teismų praktiką; šitas klausimas pateiktas pirmojo pagrindo antroje dalyje.

115 Darytina išvada, kad Komisija nepadarė klaidos, kai konstatuodama, jog yra bendresnė taisyklė, t. y. nuostolių perkėlimo taisyklė, nustatė, kad referencinis teisinis pagrindas ginčijamos priemonės atrankiniam pobūdžiui įvertinti buvo teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė.

116 Šios išvados nekeičia kiti ieškovės nurodyti specialūs argumentai.

117 Pirma, dėl su motyvų trūkumu susijusio ieškovės argumento savo pozicijai paremti, pagrįsto tuo, kad Komisija tik pateikė nuorodą į sprendimą dėl *MoRaKG* įstatymo, konstatuotina jog šis kaltinimas buvo atmestas nagrinėjant trečiąjį pagrindą, paremtą motyvų trūkumu (žr. šio sprendimo 84–97 punktus). Be to, tai, ar per administracinę procedūrą, per kurią buvo priimtas sprendimas dėl *MoRaKG* įstatymo, Vokietijos institucijos pripažino, kad ginčijama priemonė buvo atrankinė, nagrinėjamu atveju neturi reikšmės, nes tai neturi jokios įtakos ankstesniuose punktuose pateiktam Komisijos apibrėžto referencinio pagrindo vertinimui.

118 Antra, taip pat nesvarbu, kad nuostolių perkėlimo principas yra Vokietijos mokesčių teisės pagrindinis principas. Net manant, kad nuostolių perkėlimo taisyklė priklauso šiems pagrindiniams principams ir kad teisės perkelti nuostolius netekimas yra šios taisyklės išimtis, vis dėlto pastaroji yra referencinio teisinio pagrindo dalis ir atsižvelgiant į ją reikia aiškinti ginčijamos priemonės atrankinį pobūdį.

119 Trečia, kalbant apie argumentą, pagal kurį: viena vertus, teisė perkelti nuostolius, kaip pagrindinių principų išraiška, gali būti ribojama įstatymų leidėjo tik esant svarbiems motyvams ir, antra vertus, pasikeitus akcininkams niekaip nepasikeistų bendrovės apmokestinimas, nes akcininkų ir bendrovės sferos yra visiškai skirtingos, pažymėtina, kad toks argumentas neturi jokios įtakos referenciniam pagrindo ginčijamos priemonės atrankiniam pobūdžiui įvertinti apibrėžimui. Svarbu tai, kad yra nuostolių perkėlimo principo išimtis, kuri, kaip ir šis principas, sudaro referencinį pagrindą, į kurį patenka ginčijama priemonė.

120 Ketvirta, argumentas, pagal kurį teisės perkelti nuostolius netekimo taisykle nebuvo pakeista sistema, o ja, kaip ir ankstesne taisykle, siekiama užkirsti kelią nuostolių perkėlimui piktnaudžiaujant, yra nesvarbus. Iš tiesų tikslas kovoti su piktnaudžiavimu yra susijęs su klausimu, ar taikant ginčijamą priemonę diferencijuojami ūkio subjektui, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, o tai sudaro šio pagrindo antrą dalį. Be to, tai, ar Komisija ginčijo ankstesnės sanavimo sąlygos teisėtumą, neturi reikšmės nagrinėjant naują sąlygą.

121 Penkta, konstatuotina, kad vien kitų teisės perkleti nuostolius netekimo taisyklės išimčių nepakanka įrodyti, jog ji nepatenka į taikytiną referencinį pagrindą ginčijamos priemonės atrankiniam pobūdžiui įvertinti.

122 Šešta, tas pats pasakytina dėl argumentų, pagrįstų nacionalinių teismų abejonėmis dėl teisės perkleti nuostolius netekimo taisyklės konstitucingumo. Tai nekliudo padaryti išvadą, kad tol, kol ši taisyklė nėra panaikinta, ji sudaro referencinę sistemą.

123 Septinta, šio sprendimo 115 punkte minėta išvada negalima abejoti dėl ieškovės dublike pateiktų argumentų, kuriais siekiama įrodyti teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės išimtinumą, t. y. negalima abejoti dėl to, kad šią taisyklę sudaro daug elementų, kuriais ribojama jos taikymo sritis, dėl teisinių padarinių su niuansais, kuriuos būtina paaiškinti, ir dėl to, jog tokį išimtinumą, be to, patvirtina teisinis kontekstas ir technika.

124 Šie argumentai nesvarbūs, nes minėtos taisyklės kvalifikavimas kaip teisinę galią turinčios aukštesnės teisės taisyklės išimties nekliudo tam, kad ji sudarytų referencinį pagrindą, kuriam priklauso ginčijama priemonė.

125 Galiausiai ginčijamo sprendimo 5 konstatuojamojoje dalyje esantis klaidingas teiginys, pagal kurį nuostolių perkėlimas buvo ribojamas iš viso 1 milijonu eurų, neturi įtakos ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio vertinimui. Tas pats pasakytina apie Komisijos padarytą klaidą, kai ji manė, kad ankstesnė teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė buvo panaikinta 2008 m. sausio 1 d., nors ji buvo taikoma bent jau iki 2012 m.

126 Darytina išvada, kad apibrėždama referencinį pagrindą Komisija nepadarė klaidos.

127 Todėl reikia atmesti pirmojo pagrindo pirmą dalį.

– Dėl antros dalies, pagrįstos klaida vertinant įmonių, kurioms būtinas sanavimas, teisinę ir faktinę padėtį ir kvalifikuojant sanavimo sąlygą kaip bendrąją priemonę

128 Ginčijamame sprendime Komisija manė, kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės taikymo apimtis buvo platesnė nei ankstesnės taisyklės (10 konstatuojamoji dalis), kad taisyklėje iš pradžių nebuvo numatyta jokia išimtis (11 konstatuojamoji dalis) ir kad, kaip matyti iš 2008 m. Įmonių apmokestinimo reformos įstatymo motyvų (žr. šio sprendimo 6 punktą), taisykle buvo siekiama dvigubo tikslo: pirma, supaprastinti teisės aktus ir, antra, tikslingai kovoti su piktnaudžiavimu (12 konstatuojamoji dalis). Ji taip pat pažymėjo, kad aiškios išimties, pagal kurią būtų leidžiama

perkelti nuostolius sanavimo atveju, nebuvimas buvo kompensuojamas mokesčių institucijų galimybe atsisakyti mokestinių reikalavimų pagal Sanavimo dekretą (12 konstatuojamoji dalis; žr. šio sprendimo 7 punktą).

129 Ginčijamo sprendimo 68–79 konstatuojamosiose dalyse remdamasi šiomis aplinkybėmis Komisija pirmiausia teigė, kad įmonių apmokestinimo sistema buvo siekiama surinkti biudžeto lėšų ir kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės tikslas buvo užkirsti kelią tam, kad įmonės, kurių akcininkai pasikeitė, perkeltų nuostolius. Be to, ji manė, kad atsižvelgiant į šį tikslą visų įmonių, kurių akcininkai, kartu turintys 25 % ar daugiau akcijų, pasikeitė, faktinė ir teisinė padėtis buvo panaši. Galiausiai ji konstatavo, kad pagal sanavimo sąlygą šioje kategorijoje buvo skiriamos, pirma, įmonės, kurios, nors ir turinčios nuostolių, buvo mokios, ir, antra, įmonės, kurios pagal sanavimo sąlygoje nustatytas sąlygas buvo arba taps nemokios arba yra pernelyg įsiskolinusios.

130 Pirma, ieškovė nurodo, kad sanavimo sąlyga nediferencijuoja ūkio subjektų, kurių faktinė ir teisinė padėtis panaši; ji yra bendra mokesčių politikos priemonė, kuri priklauso valstybių narių mokesčių suverenumui ir taikoma visoms bendrovėms, kurioms kilo nemokumo arba pernelyg didelio įsiskolinimo pavojus, ir kad minėta sąlyga nepriklauso administracinių institucijų diskrecijai.

131 Ji pažymi, kad įmonių, kurias būtina sanuoti, ir mokių įmonių faktinė ir teisinė padėtis nėra panaši. Teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklėje nebuvo leidžiama perkelti nuostolių, kai naujas akcininkas galėjo daryti lemiamą įtaką bendrovės veikloje ir taip turėjo visišką nuostolių panaudojimo kontrolę, o sanavimo taisyklės dėl jos griežtų sąlygų buvo taikoma tuo atveju, kai naujas akcininkas neturėjo galimybės kontroliuoti nuostolių.

132 Antra, ieškovė remiasi klaida motyvuojant, nes Komisija nepatikrino, ar sanavimo sąlyga sudarė bendrą priemonę.

133 Kadangi referencinis pagrindas buvo apibrėžtas kaip sudarytas iš teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės, pirmiausia reikia patikrinti, ar, atsižvelgiant į taikytinos mokesčių schemos tikslą, įmonių, kurios naudojasi sanavimo sąlyga, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši į kitų įmonių, kurioms taikoma teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė; tai turi įrodyti Komisija, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 102 straipsnyje minėtą teismo praktiką.

134 Anot Komisijos, kadangi iš esmės aptariamos taikytinos mokesčių schemos tikslas yra užkirsti kelią tam, kad įmonės, kurių akcininkai pasikeitė, perkeltų savo nuostolius, visų įmonių, kurių akcininkai pasikeitė, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, neatsižvelgiant į tai, ar jos naudojasi sanavimo sąlyga, ar ne. Taigi ginčijama priemonė yra atrankinė *prima facie*, nes ja gali naudotis tik įmonės, kurios atitinka jos sąlygas.

135 Tačiau, anot ieškovės, kadangi aptariamos schemos tikslas yra išvengti piktnaudžiavimo perkeliant nuostolius, tik įmonių, kurios atitinka sanavimo sąlygas, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, nes perkeldamos nuostolius jos negali piktnaudžiauti.

136 Kaip nurodyta šio sprendimo 114 punkte, taikytiną teisinį pagrindą sudaro bendra nuostolių perkėlimo taisyklė, apribota teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės. Taigi reikia manyti, kad, kaip matyti iš ginčijamo sprendimo 71 konstatuojamosios dalies, referencinės mokesčių sistemos reikšmingas tikslas yra užkirsti kelią tam, kad įmonės, kurių akcininkai pasikeitė, perkeltų nuostolius. Kitaip tariant, galimybė perkelti nuostolius yra apribota arba panaikinta tuo atveju, kai perleidus 25% arba daugiau įmonės akcijų įmonės, kuri patyrė nuostolių, akcininkai pasikeičia iš esmės.

137 Darytina išvada, kad visų įmonių, kurių akcininkai taip pasikeitė, faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, nepriklausomai nuo to, ar jos patiria sunkumų, kaip tai suprantama pagal sanavimo sąlygą.

138 Tačiau ginčijama priemonė netaikoma visoms įmonėms, kurių akcininkai pasikeitė iš esmės; ji taikoma aiškiai apibrėžtai įmonių kategorijai, t. y. įmonėms, kurios pagal sanavimo sąlygos tekstą įsigijimo momentu yra „nemoki[os] ar pernelyg įsiskolinusi[os] arba [joms] gresia tapti nemok[iomis] ar pernelyg įsiskolinus[iomis]“ (toliau – sunkumų patiriančios įmonės).

139 Konstatuotina, kad ši kategorija neapima įmonių, kurių faktinė ir teisinė padėtis yra panaši atsižvelgiant į aptariamos mokesčių schemos tikslą.

140 Kaip nurodo ieškovė, net manant, kad mokesčių sistemos reikšmingas tikslas yra užkirsti kelią piktnaudžiavimui perkeliant nuostolius ir taip išvengti „priedangos bendrovių“ pirkimo, vis tiek ginčijama priemonė taikoma tik įmonėms, kurios atitinka tam tikras sąlygas, būtent sunkumų patiriančioms įmonėms.

141 Net manant, kad susiklosčius situacijoms, kurioms taikoma ginčijama priemonė, nėra piktnaudžiavimo pavojaus pagal aptariamą tikslą, konstatuotina, jog pagal minėtą priemonę neleidžiama perkelti nuostolių, jei iš esmės pasikeitė atitinkamos bendrovės akcininkai, kai šis pasikeitimas nėra susijęs su sunkumų patiriančiomis įmonėmis, nors minėtu akcininkų pasikeitimu ir neperkama „priedangos bendrovė“, todėl nesukuriamas piktnaudžiavimo pavojus. Draudžiama perkelti nuostolius, nors kitos sanavimo sąlygos, susijusios su, be kita ko, esminių bendrovės struktūrų išlaikymu, t. y. sąlygos, numatytos sanavimo sąlygos c–e punktuose, yra įvykdytos. Kitaip tariant, sanavimo sąlygos a ir b punktuose įtvirtintos sąlygos nėra susijusios su tikslu užkirsti kelią piktnaudžiavimui. Taigi jos yra skirtos pagelbėti sunkumų patiriančioms įmonėms.

142 Darytina išvada, kad manydama, jog pagal ginčijamą priemonę diferencijuojami ūkio subjektai, kurių pagal mokesčių sistemos tikslą faktinė ir teisinė padėtis yra panaši, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 100 punkte minėtą teismo praktiką, Komisija nepadarė klaidos.

143 Ieškovės ir į bylą įstojusios šalies argumentui, kad ginčijama priemonė yra bendroji priemonė, nes ja gali pasinaudoti visos sunkumų patiriančios įmonės, negalima pritarti.

144 Iš tiesų, viena vertus, nagrinėjant mokestinės priemonės atrankinį pobūdį klausimas, ar priemonė yra bendroji, priklauso nuo klausimo, ar pagal nagrinėjamą priemonę, lyginamą su bendra arba įprasta mokesčių schema, skiriami ūkio subjektai, kurių pagal minėta schema siekiamą tikslą faktinė ir teisinė padėtis yra panaši. Taigi, kaip buvo nurodyta ankstesniuose punktuose, ginčijamame sprendime Komisija teisingai manė, kad ginčijama priemonė skiria įmones, t. y. įmones, kurios atitinka nagrinėjamos priemonės sąlygas, ir kitas įmones, kurių pagal aptariama schema siekiamą tikslą faktinė ir teisinė padėtis yra panaši. Net manant, kaip nurodo ieškovė, kad šis tikslas yra užkirsti kelią piktnaudžiavimui perkeliant nuostolius, konstatuotina, jog ginčijama priemonė, pati arba kartu su kitomis dviem minėtomis išimtimis, netaikoma visoms įmonėms, kuriose žalingai įsigyjama akcijų nesukuriant tokio piktnaudžiavimo pavojaus.

145 Kita vertus, konstatuotina, kad, atvirkščiai, nei nurodyta ieškovės argumentuose, ginčijama priemonė nėra bendroji priemonė, kuri potencialiai būtų taikoma visoms įmonėms, kaip tai suprantama pagal 2014 m. lapkričio 7 d. Sprendimą *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, Rink., apskųstas apeliacine tvarka, EU:T:2014:939, 44 ir 45 punktai). Iš tiesų ginčijama priemonė apibrėžia savo taikymo sritį *ratione personae*. Ji taikoma tik kategorijai įmonių, kurių padėtis yra specifinė, t. y. sunkumų patiriančioms įmonėms. Todėl ji yra atrankinė *prima facie*.

146 Be to, ieškovės nurodytas įmonių, kurioms būtinas sanavimas, ir mokių įmonių padėties skirtumas, susijęs su prieiga prie kapitalo ir nematomų rezervų turėjimu, nėra reikšmingas nagrinėjamu atveju atsižvelgiant į mokesčių sistema siekiamą tikslą, net ir turint omenyje tikslą kovoti su piktnaudžiavimu perkeliant nuostolius. Toks skirtumas būtų reikšmingas tik atsižvelgiant į tikslą palengvinti įmonių, kurioms taikoma ginčijama priemonė, sanavimą. Tačiau šis tikslas nėra reikšmingas nagrinėjamu atveju, be to, ieškovė jo nenurodo.

147 Galiausiai dėl argumento, pagal kurį sanavimo sąlyga yra automatinio taikymo mechanizmas, ir dėl argumento, pagal kurį pelno mokesčio teisės aktais siekiami tikslai nepriklauso vien mokesčių sričiai, užtenka pažymėti, kad tokie argumentai nėra svarbūs, nes net jei būtų pagrįsti, jie nedarytų įtakos ginčijamos priemonės atrankiniam pobūdžiui.

148 Todėl reikia atmesti pirmojo pagrindo antrą dalį.

– Dėl trečios dalies, pagrįstos ginčijamos priemonės pateisinimu Vokietijos mokesčių sistemos pobūdžiu ir struktūra

149 Pirma, ieškovė teigia, kad remiantis sanavimo sąlyga, siejama su įmonių grupių sąlyga ir nematomų rezervų sąlyga, taikomi Vokietijos pelno mokesčių sistemos pagrindiniai principai, ypač nuostolių užskaitymo skirtingais laikotarpiais principas, kuris kyla iš objektyvų nuosavą kapitalą reguliuojančių principų, apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius principas ir atskyrimo principas, pagal kurį taikant referencinę sistemą Vokietijos teisės pelno mokesčio srityje bendrovės apmokestinimas nepriklauso nuo jos akcininkų.

150 Antra, ieškovė pažymi, kad sanavimo sąlygos taikymas tik įmonėms, kurias būtina sanuoti, taip pat pateisinamas atsižvelgiant į mokestinį interesą, t. y. į mokesčių teisės tikslą surinkti išteklių, skirtų valstybės išlaidoms finansuoti. Iš tiesų nesukurdamas jokių sanavimo kliūčių Vokietijos įstatymų leidėjas leido įmonėms, kurias būtina sanuoti, pertvarkyti jų ekonominę padėtį, o tai padidino būsimas mokestines pajamas.

151 Trečia, ieškovė teigia, kad taikymas tik įmonėms, kurias būtina sanuoti, taip pat pagrįstas skirtingais tikslais, susijusiais su, viena vertus, mokiomis įmonėmis, kurios patiria nuostolių laikinai ir gali gauti kapitalo rinkoje be akcininkų pasikeitimo, ir, antra vertus, įmonėmis, kurias būtina sanuoti ir kurios nebeturi tokios galimybės. Vokietijos Federacinė Respublika priduria, kad, pirma, įsigijęs akcijų sanavimo tikslais įgijėjas nevaldo nuostolių ir, antra, įmonės, kurias būtina sanuoti ir kurios neturi nematomų rezervų, negali pasinaudoti su jais susijusia sąlyga.

152 Primintina, kad pagal šio sprendimo 101 punkte minėtą teismo praktiką priemonė neatitinka atrankinio pobūdžio sąlygos, jeigu ji pateisinama sistemos, kuriai priklauso, pobūdžiu ar struktūra, nors pagal ją ir diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis pagal taikytinos mokesčių schemos tikslą yra panaši.

153 Šiuo klausimu turi būti daromas skirtumas tarp, viena vertus, konkrečiai prie mokesčių schemos priskiriamų tikslų, kurie jai nebūdingi, ir, kita vertus, pačiai mokesčių sistemai būdingų mechanizmų, kurie yra būtini siekiant šių tikslų, o šie tikslai ir mechanizmai, kaip pagrindiniai ar indikaciniai nagrinėjamos mokesčių sistemos principai, gali pagrįsti tokį pateisinimą, ir tai turi įrodyti valstybė narė (žr. šio sprendimo 100 punkte minėto Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, EU:C:2011:550, 65 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką; 2012 m. kovo 7 d. Sprendimo *British Aggregates / Komisija*, T-210/02 RENV, Rink., EU:T:2012:110, 84 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Todėl atleidimui nuo mokesčių, kylančiam iš apmokestinimo sistemai, kuriai jis priklauso, nebūdingo tikslo, negalima netaikyti SESV 107 straipsnio 1 dalies reikalavimų (šio sprendimo 100 punkte minėto Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, EU:C:2011:550, 70 punktas).

154 Be to, primintina, kad nacionalinė priemonė gali būti pateisinama nagrinėjamos mokesčių sistemos pobūdžiu ir bendra struktūra tik jeigu, pirma, ji atitinka ne tik nagrinėjamai mokesčių sistemai būdingas savybes, bet ir jos įgyvendinimą ir, antra, proporcingumo principą ir neviršija to, kas būtina, t. y. nėra galimybės teisėto tikslo siekti mažesnio masto priemonėmis (šiuo klausimu žr. šio sprendimo 100 punkte minėto Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, EU:C:2011:550, 73–75 punktus).

155 Ginčijamame sprendime Komisija skiria teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės tikslą ir sanavimo sąlygos tikslą.

156 Dėl teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės tikslo pažymėtina, kad nors per administracinę procedūrą Vokietijos institucijos rėmėsi tikslu „*Mantelkauf* sandoriais atmesti piktnaudžiauti skirtus darinius, kuriais siekiama perkelti nuostolius“ (85 konstatuojamoji dalis), Komisija manė, kaip tai matyti iš ankstesnės teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės pakeitimo į naują taisyklę, kad tikslas buvo „finansuoti pelno mokesčio tarifo sumažinimą nuo 25 % iki 15 %“ (ginčijamo sprendimo 86 konstatuojamoji dalis).

157 Tačiau, anot Komisijos, sanavimo sąlygos tikslas buvo kovoti su problemomis, kilusiomis dėl ekonominės ir finansinės krizės, ir padėti sunkumų dėl šios krizės patiriančioms įmonėms (ginčijamo sprendimo 87 ir 88 konstatuojamosios dalys). Ji priėjo prie išvados, kad ši sąlyga nebuvo būdinga mokesčių sistemai (ginčijamo sprendimo 89 konstatuojamoji dalis).

158 Konstatuotina, kad, kaip tai aiškiai matyti iš ginčijamos priemonės teksto, kad jos tikslas yra palengvinti sunkumų patiriančių įmonių sanavimą. Jei taip nebūtų, negalima būtų paaiškinti, kodėl tarp jos taikymo sąlygų *KStG* 8c straipsnio 1a dalies a punkte ir *KStG* 8c straipsnio 1a dalies b punkte (žr. šio sprendimo 10 punktą) reikalaujama atitinkamai, kad akcijų įsigijimas būtų susijęs su sanavimu ir kad įsigyjant akcijų bendrovė būtų nemoki ar pernelyg įsiskolinusi arba jai grėstų tapti nemokia ar pernelyg įsiskolinusia. Be to, pati ieškovė pripažįsta, kad ginčijama priemone įstatymų leidėjas taip pat siekia sudaryti galimybes krizės paveiktoms nemokioms bendrovėms tapti mokiomis.

159 Taigi akivaizdu, kad ginčijamos priemonės tikslas, arba bent jau pagrindinis tikslas, yra palengvinti sunkumų patiriančių įmonių sanavimą.

160 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad minėtas tikslas nėra susijęs su mokesčių sistemos pagrindiniais ar svarbiausiais principais, todėl yra jai nebūdingas tikslas (šiuo klausimu pagal analogiją žr. 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, Rink., EU:C:2006:511, 82 punktą ir 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *P*, C-6/12, Rink., EU:C:2013:525, 30 punktą), vadinasi, nebūtina patikrinti, ar ginčijama priemonė yra proporcinga siekiamam tikslui.

161 Bet kuriuo atveju ginčijama priemonė taip pat negali būti pateisinama ieškovės ir į bylą įstojusios šalies argumentais.

162 Pirmiausia priemonė negali būti pateisinama apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius principu.

163 Neatsižvelgiant į tai, kad šio pateisinimo nematyti iš nagrinėjamo įstatymo motyvų, jis, atrodo, susijęs su teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės tikslu kovoti su piktnaudžiavimu perkeliant nuostolius. Iš esmės, pagal šiuos argumentus turint omenyje, pirma, kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisykle siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui, ir, antra, kad sanavimo atveju nėra piktnaudžiavimo, darytina išvada, jog sanavimo sąlygos taikymas yra pateisinamas ta pačia logika, kuria pagrįstas teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės taikymas ir apribojamas vėl taikant bendrą nuostolių perkėlimo principą, kaip apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius principo išraišką.

164 Vis dėlto manant, kad šis aiškinimas yra teisingas, reikia konstatuoti, jog ginčijama priemonė nėra suderinama su siekiamu tikslu. Iš tiesų, kaip paaiškinta nagrinėjant pirmąjį pagrindą, ginčijama priemonė taikoma tik sunkumų patiriančioms įmonėms. Šiomis aplinkybėmis nematyti, kodėl apmokestinimo pagal išgales mokėti mokesčius principas reikalauja, kad sunkumų patirianti įmonė galėtų perkelti nuostolius, o moki įmonė, kuri patyrė nuostolių ir atitinka kitas sanavimo sąlygoje numatytas sąlygas, negali perkelti nuostolių.

165 Be to, ginčijama priemonė taip pat nėra pateisinama, pirma, žalingo akcijų įsigijimo ir akcijų įsigijimo sanavimo tikslais skirtumais ir, antra, mokesčių mokėtojų objektyviais skirtumais. Anot ieškovės, palaikomos Vokietijos Federacinės Respublikos, įsigijęs akcijų sanavimo tikslais naujasis akcininkas negalės visiškai kontroliuoti nuostolių panaudojimo. Be to, įmonės, kurioms būtinas sanavimas, neturi galimybės gauti finansavimo kapitalo rinkoje arba ieškoti perėmėjo. Jos taip pat neturi galimybės išsaugoti savo nuostolių pagal nematomų rezervų sąlygą.

166 Šiuo klausimu konstatuotina, kad, pirma, argumentas, grindžiamas kontrolės pasinaudoti nuostoliais neturėjimu, yra nenuoseklus. Iš tiesų kitos įmonės, kurios neatitinka sanavimo sąlygų, taip pat gali susidurti su ekonominiais sunkumais ir negalėti pasinaudoti nuostoliais, joms visiškai netaikant sanavimo sąlygos. Antra, įmonių, kurioms būtinas sanavimas, ir mokių įmonių padėties skirtumas, susijęs su prieiga prie kapitalo ir nematomų rezervų turėjimu, nėra reikšmingas nagrinėjamu atveju. Kaip ginčijamo sprendimo 91 konstatuojamojoje dalyje teisingai nurodė Komisija, galimas tikslas palengvinti sunkumų patiriančiai bendrovei prieigą prie kapitalo nepriklauso mokesčių sistemai.

167 Tas pats pasakytina apie ieškovės argumentą, pagal kurį Vokietijos mokesčių administratorius yra suinteresuotas leisti įmonėms, kurios gali būti sanuojamos, pakeisti savo ekonominę padėtį ir taip sumažinti riziką, kad jos taps nemokios, taip pat padidinti mokesčių institucijų galimybes gauti mokestinių pajamų ar net jas padauginti.

168 Šiuo argumentu pakartojamas per administracinę procedūrą Vokietijos Federacinės Respublikos pateiktas ir ginčijamo sprendimo 57–63 konstatuojamosiose dalyse Komisijos atmestas argumentas, pagal kurį sanavimo sąlyga suderinama su „ekonomikos sąlygomis veikiančio privataus kreditoriaus“ principu, nes atitinka atidaus kreditoriaus, kurio santykis su skolininku – ilgalaikės skolos, elgseną.

169 Tačiau reikia konstatuoti, kad nagrinėjamas pranašumas suteikiamas automatiškai ir be jokios analizės, kuria būtų siekiama konkrečiai nustatyti, kaip tai darytų privatus kreditorius, pirma, kokia yra rizika, kad gavėjas nebegalės tęsti savo ekonominės veiklos ir turės nutraukti mokėjimus kreditoriams, ir, antra, kaip pelningai minėtas gavėjas galės vykdyti savo veiklą, kai jam bus sumažinta mokestinė skola tam, kad galėtų susidoroti su būsimais įsipareigojimais. Taigi, kaip teisingai ginčijamo sprendimo 60 konstatuojamojoje dalyje nurodė Komisija, mokestinio reikalavimo atsisakymas prieš tai nesusidarius vaizdo apie finansines skolininko perspektyvas ir jo strateginę reikšmę yra nesuderinamas su atidžiu elgesiu.

170 Todėl darytina išvada, kad nei ieškovė, nei Vokietijos Federacinė Respublika nepateikė įrodymų, pateisinančių ginčijamą priemonę pagal šio sprendimo 152–154 punktuose minėtą teismo praktiką.

171 Vadinasi, reikia atmesti trečią dalį, todėl ir visą pirmąjį pagrindą.

Dėl antrojo pagrindo, paremto valstybės išteklių naudojimo nebuvimu

172 Pateikdama antrąjį pagrindą ieškovė nurodo, kad sanavimo sąlyga nesuteikia įmonėms finansinio pranašumo, bet tik pašalina jau egzistuojančią finansinę padėtį. Turint omenyje, kad ir toliau leidžiant perkelti nuostolius tai atitiktų neriboto nuostolių perkėlimo principą, kuris įtvirtintas Vokietijos konstitucinėje teisėje, nuostolių perkėlimas iš esmės sudarytų pelno mokesčiu apmokestinamų įmonių turtą.

173 Todėl Vokietijos Federacinė Respublika niekada neturėjo mokestinių pajamų iš pozityvių pajamų, atitinkančių tokius pačius nuostolius, susidariusius per tą patį mokestinį laikotarpį arba ankstesnius laikotarpius.

174 Primintina, kad ginčijamo sprendimo 50 konstatuojamojoje dalyje Komisija priėjo prie išvados, jog dėl Vokietijos vyriausybės kai kurioms įmonėms suteiktos galimybės sumažinti savo mokestinę naštą perkeliant nuostolius sumažėja viešieji ištekliai, ir tai yra valstybės pagalba.

175 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką pagalbos sąvoka yra platesnė nei subsidijos, nes apima ne tik pozityviąsias išmokas, kaip antai pačias subsidijas, bet ir priemones, įvairiais būdais sumažinančias paprastai įmonės biudžetui tenkančią naštą, ir kurios, nors ir nebūdamos subsidijos tiesiogine šio žodžio prasme, yra panašaus pobūdžio ir turi tokį patį poveikį (šio sprendimo 101 punkte minėto Sprendimo *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, EU:C:2001:598, 38 punktas; taip pat žr. šio sprendimo 100 punkte minėto Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, EU:C:2011:550, 45 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

176 Remiantis tuo darytina išvada, kad priemonė, kurią taikydamos valstybės institucijos tam tikroms įmonėms suteikia mokestinį pranašumą, neapimantį valstybės išteklių pervedimo, bet gavėjams užtikrinantį palankesnę finansinę padėtį kitų mokesčių mokėtojų atžvilgiu, yra valstybės pagalba pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Tačiau bendrai visiems ūkio subjektams taikomos priemonės suteikiamas pranašumas nėra valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnį (žr. šio sprendimo 100 punkte minėto Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, EU:C:2011:732, 72, 73 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

177 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad sanavimo sąlygoje numatytoms įmonėms suteiktas pranašumas atsiranda dėl to, kad valstybė atsisako mokestinių pajamų, kurias paprastai būtų gavusi, tiek, kiek dėl tokio atsisakymo investuotojams buvo suteikta galimybė įsigyti šių įmonių nuostolingų akcijų mokesčių požiūriu palankesnėmis sąlygomis (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija*, C-156/98, Rink., EU:C:2000:467, 26 punktą).

178 Be to, reikia atmesti argumentą, kuris iš esmės pagrįstas tuo, kad ir toliau leidžiant perkelti nuostolius tai atitiktų konstitucinį neriboto nuostolių perkėlimo principą, o pajamos, kurių negauta dėl nuostolių perkėlimo taisyklės taikymo, sudaro turtą, niekada nepriklausiusį valstybei.

179 Šiuo klausimu primintina nusistovėjusi teismo praktika, pagal kurią SESV 107 straipsnio 1 dalyje neskirstoma pagal valstybės priemonių priežastis ar tikslus ir jos apibrėžiamos pagal savo poveikį (šiuo klausimu žr. žr. šio sprendimo 100 punkte minėto Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, EU:C:2011:732, 87 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

180 Iš tiesų, kaip buvo pažymėta vertinant ginčijamos priemonės atrankinį pobūdį, Komisija teisingai nustatė, kad teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė sudarė referencinį pagrindą. Ji sudaro Vokietijos Federacinės Respublikos teisės aktų dalį, todėl jai taikoma teisėtumo prezumpcija. Pagal šią taisyklę mokestinės pajamos, gautos dėl to, kad netaikyta nuostolių perkėlimo taisyklė, iš esmės yra pajamos, skirtos valstybės biudžetui.

181 Be to, priimant teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklę nebuvo numatyta jokia išimtis. Sanavimo sąlyga ir kitos teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės išimtys įtvirtintos vėliau, nors sanavimo sąlyga buvo taikoma atgaline data nuo teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės įsigaliojimo. Tai įrodo, kad, anot Vokietijos įstatymo leidėjo, teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės priėmimo konstitucinis teisėtumas nebuvo priklausomas nuo jokios išimties.

182 Bet kuriuo atveju, net jei būtų abejojama teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklės teisėtumu, vien to, kad ši taisyklė buvo taikoma tam tikrą laikotarpį, pakanka nustatyti, jog buvo panaudoti valstybės ištekliai, nes buvo taikoma sanavimo sąlyga per tą patį laikotarpį. Iš tiesų valstybės pagalbos sąvoka yra objektyvi sąvoka, kuri turi būti nagrinėjama atsižvelgiant į nagrinėjamos pagalbos priemonės antikonkurencinį poveikį, o ne į kitus elementus, kaip antai priemonės, kurią taikant suteikta pagalba,

teisėtumą (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *British Aggregates / Komisija*, C-487/06 P, Rink., EU:C:2008:757, 85 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką; 2010 m. spalio 7 d. Sprendimo *DHL Aviation ir DHL Hub Leipzig / Komisija*, T-452/08, EU:T:2010:427, 40 punktą).

183 Taigi darytina išvada, kad konstatuodama, jog ginčijama priemonė suteikta iš valstybės išteklių, nes dėl jos gali sumažėti mokestinių pajamų, Komisija nepadarė jokios teisės klaidos.

184 Todėl reikia atmesti antrąjį pagrindą.

Dėl ketvirtojo pagrindo, paremto teisėtų lūkesčių apsaugos principo pažeidimu

185 Teikdama ketvirtąjį pagrindą ieškovė iš esmės nurodo, kad teisėti lūkesčiai atsirado, pirma, dėl iš nacionalinio mokesčių administratoriaus gautos privalomosios informacijos ir, antra, dėl nagrinėjamo atvejo aplinkybėmis buvusio sunkumo, tiksliau – neįmanomumo, laikyti sanavimo sąlyga valstybės pagalba ir patikrinti, ar laikytasi SESV 108 straipsnyje numatytos procedūros, ar turėjo jos būti laikytasi; šis sunkumas kilo dėl to, kad kitose valstybėse narėse buvo panašios nuostatos, apie kurias nebuvo pranešta pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį arba jos nebuvo užginčytos pagal šią nuostatą.

186 Pagal 1999 m. kovo 22 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 659/1999, nustatančio išsamias [EB] Sutarties 93 straipsnio taikymo taisykles (OL L 83, p. 1), 14 straipsnio 1 dalį Komisija nereikalautų sugrąžinti pagalbos, jei tai prieštarautų bendrajam Sąjungos teisės principui.

187 Remiantis nusistovėjusia teismo praktika, teisėtų lūkesčių apsaugos principu gali remtis tik tas asmuo, kuriam Sąjungos institucija, suteikdama aiškių garantijų, sukėlė pagrįstų lūkesčių. Tokias garantijas, neatsižvelgiant į jų pateikimo formą, sudaro tiksli, besąlygiška ir tikrovę atitinkanti informacija (žr. 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Kahla Thüringen Porzellan / Komisija*, C-537/08 P, Rink., EU:C:2010:769, 63 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

188 Be to, reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką turėti teisėtų lūkesčių, kad pagalba yra teisėta, įmonės paprastai gali tik tuo atveju, jeigu ji buvo suteikta laikantis ESV sutartyje numatytos procedūros. Iš tiesų rūpestingas ekonominis subjektas paprastai turi įsitikinti, kad šios procedūros buvo laikomasi (žr. 1997 m. kovo 20 d. Sprendimo *Alcan Deutschland*, C-24/95, Rink., EU:C:1997:163, 25 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

189 Pirmiausia reikia konstatuoti, kad nepranešus Komisijai apie priemonę, kaip tai suprantama pagal SESV 108 straipsnio 3 dalį, vien abejonėmis arba sunkumais dėl ginčijamos priemonės, kaip valstybės pagalbos, aiškinimo negalima pateisinti ieškovės teisėtų lūkesčių.

190 Be to, tiek, kiek ieškovė grindžia savo teisėtus lūkesčius privalomąja informacija, primintina, kad negalima atmesti galimybės, jog neteisėtos pagalbos gavėjas gali remtis ypatingomis aplinkybėmis, kurios pagrįstai galėjo sukelti jo tikėjimą šios pagalbos teisėtumu, todėl ginčyti jos grąžinimą. Vis dėlto ginčydamas nacionalinį sprendimą susigrąžinti pagalbą, kuriuo nacionalinės institucijos įgyvendina Komisijos sprendimą, pagalbos gavėjas turi remtis šiomis aplinkybėmis nacionalinėse institucijose arba nacionaliniame teisme. Tokiu atveju nacionalinis teismas, jei į jį kreipiamasi, prireikus pateikęs Teisingumo Teismui prejudicinius aiškinimo klausimus, turi išnagrinėti bylos aplinkybes (šiuo klausimu žr. 2002 m. kovo 7 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, C-310/99, Rink., EU:C:2002:143, 103 punktą; 1998 m. sausio 27 d. Sprendimo *Ladbroke Racing / Komisija*, T-67/94, Rink., EU:T:1998:7, 182 ir 183 punktus ir 110 punkte minėto Sprendimo *Fleuren Compost / Komisija* 136 ir 137 punktus). Taigi taikydama šią teismo praktiką ieškovė negali remtis privalomosios informacijos egzistavimu ir teigti, kad ginčijamas sprendimas prieštarauja teisėtų lūkesčių apsaugos principui (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 16 d. Sprendimo *Zweckverband Tierkörperbeseitigung / Komisija*, T-309/12, EU:T:2014:676, 237 punktą).

191 Be to, primintina, kad už Sąjungos teisės taikymą atsakingos nacionalinės institucijos elgsena, kai ši institucija savo veiksmais pažeidžia tą teisę, ūkio subjektui negali kelti teisėtų lūkesčių, kad jis galės naudotis tai teisei prieštaraujančia tvarka (žr. 2007 m. spalio 4 d. Sprendimo *Komisija / Italija*, C-217/06, EU:C:2007:580, 23 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką) ir kad pagalbos gavėjo pareiga užsitikrinti, jog buvo laikytasi SESV 108 straipsnio 3 dalyje numatytos procedūros, iš tiesų negali priklausyti nuo valstybės institucijos elgesio, net jei pastaroji buvo atsakinga už sprendimo neteisėtumą tokiu lygiu, kad jo atšaukimas, atrodo, prieštarauja sąžiningumui (šiuo klausimu žr. šio sprendimo 188 punkte minėto Sprendimo *Alcan Deutschland*, EU:C:1997:163, 41 punktą).

192 Galiausiai ieškovė negali jokio argumento paremti tuo, kad kitose valstybėse narėse egzistavo tariamai panašios priemonės. Pirmiausia konstatuotina, kad tai yra priemonės, kurioms taikomas skirtingas teisinis pagrindas, be to, byloje nėra jokių įrodymų, kuriais remiantis būtų galima tvirtinti, jog Komisija suteikė garantijų dėl šių priemonių teisėtumo, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį; galiausiai tokia aplinkybe ieškovė negali pagrįstai remtis, nes bet kuriuo atveju vienodo požiūrio principas turi derėti su principu, pagal kurį niekas negali remtis kitų naudai padarytais neteisėtais veiksmais, ir kad jis kyla iš teisėtumo principo (1998 m. gegužės 14 d. Sprendimo *SCA Holding / Komisija*, T-327/94, Rink., EU:T:1998:96, 160 punktas; Sprendimo *Mayr-Melnhof / Komisija*, T-347/94, Rink., EU:T:1998:101, 334 punktas ir 2002 m. kovo 20 d. Sprendimo *LR AF 1998 / Komisija*, T-23/99, Rink., EU:T:2002:75, 367 punktas).

193 Tas pats pasakytina apie nuorodą į ankstesnę teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklę, kuri buvo kitokia schema ir niekada nebuvo pateikta Komisijos kontrolei Sutarties taisyklių dėl valstybės pagalbos laikymosi požiūriu.

194 Todėl reikia atmesti ketvirtąjį pagrindą, vadinasi, ir visą ieškinį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

195 Pagal Bendrojo Teismo procedūros reglamento 134 straipsnio 1 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to prašė. Tačiau pagal to paties reglamento 134 straipsnio 3 dalį, jeigu kiekvienos šalies vienas arba keli reikalavimai patenkinami ir tai atrodo pateisinama atsižvelgiant į nagrinėjamos bylos aplinkybes, Bendrasis Teismas gali nuspręsti, kad, be savo bylinėjimosi išlaidų, šalis padengia dalį kitos šalies bylinėjimosi išlaidų.

196 Nagrinėjamu atveju konstatuotina, kad reikia atmesti, pirma, pagal 1991 m. gegužės 2 d. Procedūros reglamento 114 straipsnį pateiktą prieštaravimą dėl priimtinumo ir, antra, visą ieškinį kaip nepagrįstą.

197 Atsižvelgiant į šias aplinkybes, iš ieškovės reikia priteisti padengti jos bylinėjimosi išlaidas ir dvi trečiąsias Komisijos bylinėjimosi išlaidų, o iš Komisijos – vieną trečiąją jos bylinėjimosi išlaidų.

198 Be to, pagal Procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį įstojusios į bylą valstybės narės pačios padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Todėl Vokietijos Federacinė Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais,

BENDRASIS TEISMAS (devintoji kolegija)

nusprendžia:

1. Atmesti prieštaravimą dėl priimtinumo.

2. Atmesti ieškinį kaip nepagrįstą.

3. *GFKL Financial Services AG* padengia savo bylinėjimosi išlaidas ir dvi trečiąsias Europos Komisijos bylinėjimosi išlaidų. Komisija padengia vieną trečiąją savo bylinėjimosi išlaidų.

4. Vokietijos Federacinė Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Berardis Czúcz Popescu

Paskelbta 2016 m. vasario 4 d. viešame posėdyje Liuksemburge.

Parašai.

Turinys

Nacionalinis teisinis pagrindas 2

Nuostolių perkėlimo taisyklė 2

Teisės perkelti nuostolius netekimo taisyklė 2

Sanavimo sąlyga 3

Nematomų rezervų ir įmonių grupių sąlygos 3

Faktinės bylos aplinkybės 4

Administracinė procedūra 4

Ginčijamas sprendimas 5

Procesas ir šalių reikalavimai 6

Dėl teisės 7

Dėl ieškinio priimtinumo 7

Dėl teisės pareikšti ieškinį, kaip ji suprantama pagal SESV 263 straipsnio ketvirtą pastraipą 7

Dėl suinteresuotumo pareikšti ieškinį 11

Dėl esmės 11

Dėl trečiojo pagrindo, paremto motyvų trūkumu 12

Dėl pirmojo pagrindo, paremto ginčijamos priemonės atrankinio pobūdžio prima facie nebuvimu 13

– Dėl pirmos dalies, pagrįsto klaida apibrėžiant referencinį pagrindą 14

– Dėl antros dalies, pagrįstos klaida vertinant įmonių, kurioms būtinas sanavimas, teisinę ir faktinę padėtį ir kvalifikuojant sanavimo sąlygą kaip bendrąją priemonę 16

– Dėl trečios dalies, pagrįstos ginčijamos priemonės pateisinimu Vokietijos mokesčių sistemos pobūdžiu ir struktūra 19

Dėl antrojo pagrindo, paremto valstybės išteklių naudojimo nebuvimu 21

Dėl ketvirtojo pagrindo, paremto teisėtų lūkesčių apsaugos principo pažeidimu 23

Dėl bylinėjimosi išlaidų 24