Judikatūras krājums

VISPĀRĒJĀS TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2016. gada 4. februārī*

Valsts atbalsts — Vācijas nodokļu tiesiskais regulējums par zaudējumu pārnešanu uz nākamajiem taksācijas gadiem (Sanierungsklausel) — Lēmums, ar kuru atbalsts atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu — Prasība atcelt tiesību aktu — Individuāls skārums — Pieņemamība — Valsts atbalsta jēdziens — Selektīvs raksturs — Nodokļu sistēmas raksturs un uzbūve — Valsts līdzekļi — Pienākums norādīt pamatojumu — Tiesiskā paļāvība

Lieta T-620/11

GFKL Financial Services AG , Eseneē [*Essen*] (Vācija), ko sākotnēji pārstāvēja *M. Schweda*, *S. Schultes-Schnitzlein*, *J. Eggers* un *M. Knebelsberger*, vēlāk – *M. Schweda*, *J. Eggers*, *M. Knebelsberger* un *F. Loose*, advokāti,

prasītāja,

ko atbalsta

Vācijas Federatīvā Republika, ko pārstāv *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,

persona, kas iestājusies lietā,

pret

Eiropas Komisiju, ko sākotnēji pārstāvēja *T. Maxian Rusche*, *M. Adam* un *R. Lyal*, vēlāk – *T. Maxian Rusche*, *R. Lyal* un *M. Noll-Ehlers*, pārstāvji,

atbildētāja,

par prasību atcelt Komisijas 2011. gada 26. janvāra lēmumu 2011/527/ES par valsts atbalstu C 7/10 (ex CP 250/09 un NN 5/10), ko Vācija īstenojusi saskaņā ar Shēmu nodokļu zaudējumu pārnešanai grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas gadījumā, kas paredzēta Likumā par uzņēmumu ienākuma nodokli (“*KStG*, *Sanierungsklausel*”) (OV L 235, 26. lpp.).

VISPĀRĒJĀ TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs G. Berardis [*G. Berardis*], tiesneši O. Cūcs [*O. Czúcz*] un A. Popesku [*A. Popescu*] (referents),

sekretāre: K. Andova [*K. Andová*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2015. gada 9. jūlija tiesas sēdi,

* Tiesvedības valoda – vācu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

Atbilstošās valsts tiesību normas

Zaudējumu pārnešanas noteikums

1 Vācijā saskaņā ar *Einkommensteuergesetz* (Likums par ienākuma nodokli) 10.d panta 2. punktu zaudējumi, kas radušies iepriekšējā taksācijas gadā, var tikt pārnesti uz vēlākiem taksācijas gadiem, kas nozīmē, ka konkrētie zaudējumi var tikt izslēgti no ar nodokli apliekamajiem ienākumiem nākošajos gados (turpmāk tekstā – "zaudējumu pārnešanas noteikums").

2 Saskaņā ar *Körperschaftsteuergesetz* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli, turpmāk tekstā – "*KStG*") 8. panta 1. punktu zaudējumu pārnešanas noteikums attiecas arī uz sabiedrībām, kuras tiek apliktas ar uzņēmumu ienākuma nodokli.

Zaudējumu atsavināšanas noteikums

3 Zaudējumu pārnešanas iespēja noved pie tā, ka tikai nodokļu ekonomijas nolūkā tiek iegādāti "tukši uzņēmumi" [*empty-shell companies*], proti, uzņēmumi, kas ir izbeiguši jebkādu saimniecisko darbību jau konkrētu laiku, bet kuriem joprojām ir pārnestie zaudējumi (tā saucamie "Mantelkauf" darījumi).

4 Lai novērstu "tukšo uzņēmumu" iegādi, Vācijas likumdevējs 1997. gadā ieviesa *KStG* 8. panta 4. punktu (turpmāk tekstā – "iepriekšējais zaudējumu atsavināšanas noteikums"). Ar šo noteikumu zaudējumu pārnešana tika atļauta vienīgi tiem uzņēmumiem, kuri bija juridiski un ekonomiski identiski zaudējumus cietušajiem uzņēmumiem. Saskaņā ar šo noteikumu uzņēmumi netiek uzskatīti par identiskiem, ja vairāk nekā puse kapitālsabiedrības daļu ir nodotas īpašumā citam uzņēmumam un ja kapitālsabiedrība turpina saimniecisko darbību vai to atsāk ar galvenokārt jauniem aktīviem.

5 Iepriekšējā zaudējumu atsavināšanas noteikumā tomēr bija paredzēts izņēmums, kas ir pieminēts *KStG* 8. panta 4. punkta trešajā teikumā, saskaņā ar kuru ekonomiska identitāte izpaužas tā, ka zaudējumu atsavināšana nav piemērojama pērkamās sabiedrības "sanācijas" gadījumā. Tas bija šādi divos gadījumos – pirmkārt, ja jaunie ieguldītie aktīvi bija paredzēti tikai uzņēmuma, kas ir visu pārējo zaudējumu pārnešanas pamatā, pārstrukturēšanai un ja struktūra turpina šī uzņēmuma darbību turpmākos piecus gadus salīdzināmā apmērā ar to, kurš raksturo priekšstatu par vispārējo ekonomisko situāciju; otrkārt, ja tā vietā, lai ieguldītu aktīvos, pircējs kompensē zaudējumus, kurus ir iegrāmatojis zaudējumus cietušais uzņēmums.

6 2008. gadā ar *Unternehmensteuerreformgesetz* (Likums par reformām uzņēmējdarbības aplikšanā ar nodokļiem) iepriekšējais zaudējumu atsavināšanas noteikums tika atcelts un *KStG* tika ievietots jauns 8.c panta 1. punkts (turpmāk tekstā – "zaudējumu atsavināšanas noteikums"). Ar šo normu tika ierobežota iespēja pārcelt zaudējumus gadījumā, kad tiek iegādāti 25 % sabiedrības daļu vai vairāk (turpmāk tekstā – "zaudējumus radošs kapitāldaļu pirkums"). Precīzāk, jaunajā tiesību normā ir paredzēts, ka pirmkārt, ja piecu gadu laikā pēc pārnešanas tiek nodoti no 25 % līdz 50 % parakstītā kapitāla, no sabiedrības dalības izrietošo tiesību, īpašumtiesību vai balsstiesību, neizmantotos zaudējumus atsavina proporcionāli veiktajām izmaiņām, kas ir izteiktas procentuāli, un ka, otrkārt, neizmantotos zaudējumus vairs nevar atskaitīt, pircējam nododot vairāk nekā 50 % no parakstītā kapitāla, no sabiedrības dalības izrietošo tiesību, īpašumtiesību vai balsstiesību.

7 Jaunajā zaudējumu atsavināšanas noteikumā sākumā nebija paredzēts neviens izņēmums. Tomēr nodokļu iestādes zaudējumus radoša kapitāldaļu pirkuma gadījumā, kura mērķis bija grūtībās nonākušu uzņēmumu sanācija, piemērojot Vācijas Finanšu ministrijas 2003. gada 27. marta sanācijas dekrētu (turpmāk tekstā – "sanācijas dekrēts"), varēja tikt piešķirts atbrīvojums no nodokļa pēc taisnīguma.

Grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula

8 2007. gada septembrī Vācijas valdība iesniedza *Bundestag* (Vācijas federālā parlamenta apakšpalāta) likumprojektu ar nosaukumu "*MoRaKG* likums" par kapitāla ieguldīšanas vispārējo nosacījumu modernizāciju, kurā bija tostarp paredzēta atkāpe no zaudējumu atsavināšanas noteikuma.

9 Pēc minētā likumprojekta paziņošanas atbilstoši LESD 108. panta 3. punktam Eiropas Komisija ar 2009. gada 30. septembra Lēmumu 2010/13/EK par atbalsta shēmu C 2/09 (ex N 221/08 un N 413/08), ko Vācija vēlas īstenot, lai modernizētu kapitālieguldījumu vispārīgos noteikumus (OV 2010, L 6, 32. lpp.; turpmāk tekstā – "lēmums saistībā ar *MoRaKG* likumu"), aizliedza paredzamo atkāpi, to atzīstot par valsts atbalstu, kas nav saderīgs ar iekšējo tirgu.

10 2009. gada jūnijā ar *Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung* (Likums par Veselības apdrošināšanu saistībā ar nodokļu atvieglojumiem pilsoņiem) *KStG* tika ievietots 8.c panta 1.a punkts (turpmāk tekstā – "grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula" vai "apstrīdētais pasākums"), saskaņā ar kuru zaudējumi joprojām var tikt pārcelti līdz brīdim, kad grūtībās esošs uzņēmums tiek nopirkts tā sanācijas nolūkā. Saskaņā ar šo klauzulu sabiedrība var pārnest zaudējumus arī tad, ja ir noticis zaudējumus radošs kapitāldaļu pirkums, pie šādiem nosacījumiem:

a) kapitāldaļu iegāde notiek sabiedrības sanācijas nolūkā;

b) uzņēmums iegādes laikā ir maksātnespējīgs vai tāds var kļūt, vai tam ir vai, iespējams, tam var būt pārmērīgu parādsaistību nasta;

c) ir saglabātas uzņēmuma uzņēmējdarbības pamatstruktūras, kam ir vajadzīgs:

— lai uzņēmums nepārkāptu iekšēju vienošanos, kurā ietverta norma par darbavietu saglabāšanu,

— vai lai pirmos piecus gadus pēc kapitāldaļu iegādes tiktu saglabāti 80 % darbavietu (vidējo ikgadējo izdevumu par algām izteiksmē),

— vai lai divpadsmit mēnešu laikā pēc iegādes tiktu ieguldīti būtiski uzņēmējdarbības aktīvi vai tiktu norakstīti parādi, kuriem joprojām ir ekonomiska vērtība; uzņēmējdarbības aktīvi ir būtiski, ja tie veido vismaz 25 % no iepriekšējā finanšu gada aktīviem; jauno aktīvu vērtība samazinās ikreiz, kad kapitālsabiedrība sniedz pakalpojumus pirmo trīs gadu laikā pēc jauno aktīvu ieguldīšanas;

d) uzņēmums nemaina darbības nozari piecus gadus pēc kapitāldaļu iegādes;

e) uzņēmums kapitāldaļu iegādes laikā nav pārtraucis darbību.

11 Grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula stājās spēkā 2009. gada 10. jūlijā ar atpakaļejošu spēku no 2008. gada 1. janvāra, proti, tajā pat datumā, kad stājās spēkā zaudējumu atsavināšanas noteikums.

Klauzulas par slēptām rezervēm un uzņēmumu grupu

12 2009. gada decembrī ar *Wachstumsbeschleunigungsgesetz* (Likums par ekonomiskās izaugsmes paātrināšanu) no 2010. gada 1. janvāra tika ieviesti divi jauni izņēmumi no zaudējumu atsavināšanas noteikuma, proti, pirmkārt, *KStG* 8.c panta 1. punkta piektais teikums (turpmāk tekstā – "klauzula par uzņēmumu grupu") un, otrkārt, *KStG* 8.c panta 1. punkta sestais teikums (turpmāk tekstā – "klauzula par slēptajām rezervēm").

13 Klauzula par uzņēmumu grupu paredz, ka zaudējumu pārnešana paliek spēkā visai veiktajai restrukturizācijai, kas tiek veikta tikai uzņēmumu grupas iekšienē, kuras vadībā ir viena persona vai viena sabiedrība, kurai pieder viss kapitāls.

14 Klauzulā par slēptajām rezervēm ir paredzēts, ka zaudējumu pārnešana saglabājas tiktāl, ciktāl zaudējumus radošā kapitāldaļu pirkuma laikā šie zaudējumi ir vienādi ar sabiedrības aktīvu slēptajām rezervēm, ar "slēptajām rezervēm" saprotot summu, ko veido starpība starp pašu kapitālu, kurš viss izriet no peļņas nodokļu aprēķina, no vienas puses, un sabiedrības akciju vērtību, kas atbilst šim pašu kapitālam, no otras puses.

Tiesvedības rašanās fakti

15 Prasītāja, *GFKL Financial Services AG*, ir finanšu pakalpojumu sabiedrība, kura no 2009. gada ir maksātnespējas riska situācijā un kurai ir nepieciešama sanācija.

16 2009. gada 14. decembrī ieguldītājs nopirka aptuveni 80 % prasītājas akciju, un 2010. gada 4. decembrī jaunais akcionārs ieguldīja vairāk nekā 50 miljonus euro, paaugstinot pamatkapitālu, kas ļāva izvairīties no maksātnespējas stāvokļa.

17 Akciju nodošanas datumā prasītāja, kā tas izriet no *Finanzamt Essen-NordOst* (Esenes – Ziemeļaustrumu nodokļu iestāde) saistošā 2009. gada 3. septembra informācijas pieprasījuma (turpmāk tekstā – "saistošais informācijas pieprasījums"), atbilda nosacījumiem grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas piemērošanai.

18 Pēc Komisijas lēmuma uzsākt formālu izmeklēšanas procedūru (skat. tālāk šī sprieduma 21. punktu) Vācijas Finanšu ministrija ar 2010. gada 30. aprīļa vēstuli pieprasīja nodokļu iestādēm vairs nepiemērot grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu.

19 Nodokļu administrācija tad atcēla saistošo informācijas pieprasījumu un nosūtīja prasītājai paziņojumu par uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošanu par 2009. gadu, kurā grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula nebija piemērota.

20 2011. gada 22. jūlijā Vācijas Federatīvā Republika saskaņā ar apstrīdētā lēmuma nosacījumiem (skat. tālāk 31. punktu) paziņoja Komisijai to uzņēmumu sarakstu, kas bija guvuši labumu no apstrīdētā pasākuma. Prasītāja ir iekļauta to uzņēmumu sarakstā, par kuriem tika atcelts saistošais informācijas pieprasījums attiecībā uz grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas piemērošanu.

Administratīvais process

21 Ar 2009. gada 5. augusta un 30. septembra vēstulēm Komisija lūdza Vācijas Federatīvo Republiku sniegt papildu informāciju par *KStG* 8.c pantu. Uz šiem pieprasījumiem Vācijas iestādes atbildēja 2009. gada 20. augusta un 2009. gada 5. novembra vēstulēs. Ar 2010. gada 24. februāra lēmumu (OV L 90, 8. lpp.; turpmāk tekstā – "lēmums sākt procedūru") Komisija sāka formālo izmeklēšanas procedūru, kas paredzēta LESD 108. panta 2. punktā par valsts atbalstu C 7/10 (ex NN 5/10).

22 Pēc lēmuma sākt procedūru publicēšanas 2010. gada 8. aprīļa *Eiropas Savienības Oficiālajā Vēstnesī* ieinteresētās puses tika uzaicinātas iesniegt savus apsvērumus. Vācijas iestādes atbildēja uz šo aicinājumu 2010. gada 9. aprīļa vēstulē.

23 2010. gada 9. aprīlī un 3. jūnijā notika divas Komisijas dienestu un Vācijas Federatīvās Republikas pārstāvju sanāksmes. Pēdējā minētā iesniedza papildu informāciju 2010. gada 2. jūlijā. Komisija nav saņēmusi nekādus apsvērumus no trešām ieinteresētajām personām.

Apstrīdētais lēmums

24 Komisija 2011. gada 26. janvārī pieņēma Lēmumu 2011/527/ES par valsts atbalstu C 7/10 (ex CP 250/09 un NN 5/10), ko īstenoja Vācija – Shēma nodokļu zaudējumu pārnešanai grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas gadījumā (“*KStG, Sanierungsklausel*”) (OV L 235, 26. lpp.; turpmāk tekstā – “apstrīdētais lēmums”).

25 Pirmām kārtām, Komisija klasificēja grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu par valsts atbalstu.

26 Pirmkārt, Komisija norādīja, ka Vācijas valdības konkrētiem uzņēmumiem piešķirtā iespēja samazināt to nodokļa nastu, pārnesot zaudējumus, izraisītu valsts ienākuma zaudējumus un tātad tā būtu piešķirta no valsts līdzekļiem. Tā piebilda, ka atbalsts ir piešķirts ar likumu un tādēļ valsts par to ir atbildīga.

27 Otrkārt, Komisija apgalvoja, ka ar grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu ir ieviests izņēmums no vispārējas normas, kurā noteikta sabiedrību ar līdzdalības izmaiņām neizmantoto zaudējumu atsavināšana. Līdz ar to ar minēto klauzulu var tikt piešķirta izvēles priekšrocība uzņēmumiem, kuri ir izpildījuši tās saņemšanas nosacījumus, kas ir priekšrocība, kura nevar tikt attaisnota ar tās raksturu vai sistēmas vispārējo struktūru. Faktiski Komisija uzskata, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas mērķis ir cīnīties ar problēmām, kas radušās ekonomikas un finanšu krīzes rezultātā, un tas ir ar nodokļu sistēmu nesaistīts mērķis.

28 Treškārt, Komisija konstatēja, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula ir piemērojama visām Vācijas ekonomikas nozarēm un ka tās gandrīz visas ir pārstāvētas tirgos, kuros valda konkurence un notiek tirdzniecība starp dalībvalstīm. Tādēļ pasākums ir tāds, kas varētu ietekmēt Eiropas Savienības iekšējo tirdzniecību un kropļot vai draudēt kropļot konkurenci. Turklāt, tā kā visi potenciālie atbalsta saņēmēji uzņēmumi ir grūtībās nonākuši uzņēmumi Kopienas pamatnostādņu par valsts atbalstu grūtībās nonākušu uzņēmumu glābšanai un pārstrukturēšanai (OV 2004, C 244, 2. lpp.) izpratnē, ne uz vienu no tiem neattiecas Komisijas 2006. gada 15. decembra Regula (EK) Nr. 1998/2006 par [EKL] 87. un 88. panta piemērošanu *de minimis* atbalstam (OV L 379, 5. lpp.).

29 Otrām kārtām, Komisija pārbaudīja, vai pasākums var tikt uzskatīts par saderīgu ar iekšējo tirgu, un konstatēja, ka atbalsts konkrētiem uzņēmumiem var tikt atļauts kā ar iekšējo tirgu saderīgs ierobežota apmēra atbalsts, ja tie atbilst visiem Vācijas valsts atbalsta sistēmā noteiktajiem nosacījumiem, kurus tā ir apstiprinājusi atbilstoši Valsts atbalsta pasākumu Kopienas pagaidu shēmai, lai veicinātu piekļuvi finansējumam pašreizējās finanšu un ekonomiskās krīzes apstākļos (OV 2009, C 83, 1. lpp.). Savukārt Komisija nepiekrita tam, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula varētu būt saderīga ar iekšējo tirgu, pamatojoties uz Kopienas pamatnostādnēm par valsts atbalstu grūtībās nonākušu uzņēmumu glābšanai vai pārstrukturēšanai, Valstu reģionālā atbalsta pamatnostādnēm 2007.–2013. gadam (OV 2006, C 54, 13. lpp.) un Kopienas pamatnostādnēm par valsts atbalstu vides aizsardzībai (OV 2008, C 82, 1. lpp.), kā arī uz LESD 107. panta 3. punktu.

30 Trešām kārtām, Komisija noteica pienākumu Vācijas Federatīvajai Republikai veikt visus nepieciešamos pasākumus prettiesiski piešķirtā atbalsta atgūšanai no tā saņēmējiem. Turklāt Vācijas Federatīvajai Republikai bija jāsastāda to uzņēmumu saraksts, kuri ir saņēmuši atbalstu kopš 2008. gada 1. janvāra. Komisija arī precizēja, ka ikgadējais uzņēmumu ienākuma nodokļa samaksas termiņš ir atbilstošs datums, kurā attiecīgais atbalsts ticis nodots tā saņēmēju rīcībā, un ka atgūstamā atbalsta apmērs ir jāaprēķina, pamatojoties uz attiecīgo uzņēmumu nodokļu deklarācijām. Komisija uzskata, ka atbalsta summa atbilst starpībai starp nodokli, kas būtu bijis jāmaksā, nepiemērojot grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu, un nodokli, kurš faktiski ticis samaksāts, piemērojot šo klauzulu.

31 Apstrīdētā lēmuma rezolutīvā daļa ir formulēta šādi:

"1. pants

Valsts atbalsts, kas piešķirts, pamatojoties uz [*KStG*] 8.c panta 1.a punktu, un ko Vācija ir īstenojusi, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu [..], [nav saderīgs] ar iekšējo tirgu.

2. pants

Atsevišķs atbalsts, kas piešķirts saskaņā ar 1. pantā minēto shēmu, ir saderīgs ar iekšējo tirgu saskaņā ar 107. panta 3. punkta b) apakšpunktu, kā interpretēts pagaidu shēmā, ar nosacījumu, ka atbalsta summa nepārsniedz 500 000 euro, ka saņēmējs 2008. gada 1. jūlijā nebija grūtībās nonācis uzņēmums un ka ir izpildīti visi citi pagaidu shēmas 4.2.2. sadaļā un lēmumā, ar ko tiek atļauts Vācijas atbalsta režīms, paredzētie nosacījumi.

3. pants

Atsevišķs atbalsts, kas piešķirts saskaņā ar 1. pantā minēto shēmu un kas piešķiršanas laikā atbilst nosacījumiem, kuri paredzēti jebkurā Komisijas apstiprinātā shēmā, par juridisko pamatu [ne]ņemot [Komisijas 2008. gada 6. augusta Regulu (EK) Nr. 800/2008, kas atzīst noteiktas atbalsta kategorijas par saderīgām ar kopējo tirgu, piemērojot [EKL] 87. un 88. pantu (vispārējā grupu atbrīvojuma regula) (OV L 214, 3. lpp.)], Reģionālā atbalsta pamatnostādnes [vai Kopienas nostādnes par valsts atbalstu pētniecībai, attīstībai un inovācijai (OV 2006, C 323, 1. lpp.)], un kas neizslēdz grūtībās nonākušus uzņēmumus kā potenciālos saņēmējus, ir saderīgs ar iekšējo tirgu, ja tas nepārsniedz maksimālo atbalsta intensitāti, kāda piemērojama šādam atbalstam.

4. pants

1. Vācija atsauc 1. pantā minēto shēmu.

2. Vācija no saņēmējiem atgūst nesaderīgo atbalstu, kas piešķirts saskaņā ar 1. pantā minēto shēmu.

[..]

6. pants

1. Divu mēnešu laikā no šā lēmuma paziņošanas dienas Vācija iesniedz Komisijai šādu informāciju:

a) sarakstu ar saņēmējiem, kam piešķirts atbalsts saskaņā ar 1. pantā minēto shēmu, un atbalsta kopsummu, kuru katrs saņēmējs ir saņēmis atbilstīgi shēmai;

[..]."

Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi

32 Prasītāja cēla šo prasību ar prasības pieteikumu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2011. gada 2. decembrī.

33 Ar atsevišķu dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2012. gada 16. martā, Komisija saskaņā ar 1991. gada 2. maija Vispārējās tiesas Reglamenta 114. pantu cēla iebildi par nepieņemamību. Prasītāja savus apsvērumus par šo iebildi iesniedza 2012. gada 2. maijā.

34 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2012. gada 29. februārī, Vācijas Federatīvā Republika lūdza atļauju iestāties šajā lietā prasītājas prasījumu atbalstam. Ar 2012. gada 2. maija rīkojumu Vispārējās tiesas astotās palātas priekšsēdētājs atļāva tai iestāties lietā. Vācijas Federatīvā Republika savu iestāšanās rakstu, kurš ir tikai par pieņemamību, un pārējie lietas dalībnieki savus apsvērumus par to iesniedza noteiktajos termiņos.

35 Tā kā Vispārējās tiesas palātu sastāvs tika mainīts, tiesnesis referents tika pārcelts uz devīto palātu, kurai attiecīgi tika nodota šī lieta.

36 Ar Vispārējās tiesas (devītā palāta) 2014. gada 17. jūlija rīkojumu, kas pieņemts, pamatojoties uz 1991. gada 2. maija Reglamenta 114. panta 4. punktu, iebilde par nepieņemamību tika pievienota pamatlietai.

37 2014. gada 2. septembrī Komisija iesniedza iebildumu rakstu. Replika un atbilde uz repliku attiecīgi iesniedza prasītāja 2014. gada 27. oktobrī un Komisija – 2015. gada 16. janvārī.

38 Vācijas Federatīvā Republika savu iestāšanās rakstu iesniedza 2014. gada 27. oktobrī, un pārējie lietas dalībnieki savus apsvērumus par to iesniedza noteiktajos termiņos.

39 1991. gada 2. maija Vispārējās tiesas Reglamenta 64. pantā paredzēto procesa organizatorisko pasākumu ietvaros Vispārējā tiesa (devītā palāta) 2015. gada 19. maijā uzdeva lietas dalībniekiem rakstveida jautājumus, uz kuriem tie atbildēja noteiktajā termiņā.

40 Lietas dalībnieku mutvārdu paskaidrojumi un atbildes uz Vispārējās tiesas uzdotajiem jautājumiem tika uzklausīti 2015. gada 9. jūlija tiesas sēdē.

41 Prasītāja, ko atbalsta Vācijas Federatīvā Republika, lūdz Vispārējai tiesai:

— noraidīt Komisijas izvirzīto iebildi par nepieņemamību;

— atcelt apstrīdēto lēmumu;

— piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

42 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

— noraidīt prasību kā nepieņemamu un, pakārtoti, kā nepamatotu;

— piespriest prasītājai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Juridiskais pamatojums

Par prasības pieņemamību

43 Savas iebildes par nepieņemamību pamatojumā Komisija norāda, ka šī prasība ir nepieņemama tādēļ, ka prasītāja nav pierādījusi nedz to, ka LESD 263. panta ceturtās daļas nosacījumi ir izpildīti, nedz to, ka viņai bija interese celt prasību.

Par tiesībām celt prasību LESD 263. panta ceturtās daļas izpratnē

44 Pirmkārt, Komisija apstrīd prasītājas tiesības celt prasību, jo apstrīdētais lēmums to neskarot individuāli.

45 Komisija norāda, ka prasītāja nav faktiskā individuālo atbalstu, kas piešķirti saskaņā ar grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu un par kuru atgūšanu tā ir izdevusi rīkojumu, saņēmēja. Faktiski nodokļa parāds juridiski saistoši tiekot konstatēts tikai brīdī, kad tiek izdots paziņojums par nodokļa piemērošanu atbilstoši Vācijas nodokļu kodeksa 155. panta 1. punktam.

46 Šajā gadījumā tikai īpašumtiesību līdzdalības izmaiņas, proti, darījums, kurš ir pamatā grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas piemērošanai, neietvēra atbalsta juridiski saistošu piešķiršanu, tādējādi līdzdalības iegūšanas brīdī vēl nebija konstatēts, vai un kad prasītāja atkal gūs peļņu, lai pārnestu izdevumus, kuri faktiski rada tiesības uz nodokļa samazinājumu. Tātad prasītāja ar saistošo informācijas pieprasījumu nevar pamatot, ka tā esot individuāli skarta. Ar šo pēdējo minēto vien netiek piešķirtas tiesības uz nodokļa priekšrocību, un tas zaudē savu saistošo ietekmi pirms paziņojuma par nodokļa piemērošanu izdošanas, kurā tiktu ņemta vērā grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula.

47 Šajos apstākļos apstrīdētajā lēmumā neesot noteikts, ka prasītājai būtu jāatmaksā tai jau piešķirtais atbalsts, bet valsts administrācijai esot ļauts izdarīt secinājumus no fakta, ka valsts atbalsta shēma nav saderīga ar iekšējo tirgu, un izdot paziņojumus par nodokļa piemērošanu.

48 Otrkārt, Komisija uzsver, ka prasība tāpat neesot pieņemama atbilstoši LESD 263. panta ceturtajā daļā minētajam trešajam gadījumam, jo apstrīdētais lēmums ir saistīts ar izpildes pasākumiem, proti, paziņojuma par nodokļa piemērošanu izdošanu.

49 Prasītāja, ko atbalsta Vācijas Federatīvā Republika, norāda, ka prasība ir pieņemama.

50 Saskaņā ar LESD 263. panta ceturto daļu "jebkura fiziska vai juridiska persona var celt [..] prasību pret tiesību aktu, kas adresēts šai personai vai skar viņu tieši un individuāli, un par reglamentējošu aktu, kas viņu skar tieši, bet nav saistīts ar īstenošanas pasākumiem".

51 Vispirms ir jāatgādina, ka prasītāja nav apstrīdētā lēmuma adresāte, jo tā vienīgā adresāte ir Vācijas Federatīvā Republika.

52 Tāpat ir jānorāda, ka tiktāl, ciktāl apstrīdētā lēmuma 4. pantā Vācijas Federatīvajai Republikai ir noteikts pienākums atcelt šī lēmuma 1. pantā minēto atbalstu un to atgūt no tā saņēmējiem, prasītāja ir jāuzskata par tieši skartu ar šo lēmumu. Faktiski šajā lietā ir izpildīti abi tiešas skaršanas kritēriji, kas ir noteikti judikatūrā, proti, pirmkārt, fakts, ka attiecīgajam aktam ir tieši jāietekmē prasītājas tiesiskā situācija, un, otrkārt, fakts, ka šis akts nepieļauj jebkādu novērtējuma brīvību tā adresātiem, kas ir atbildīgi par tā ieviešanu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2009. gada 17. septembris, Komisija/*Koninklijke FrieslandCampina*, C-519/07 P, Krājums, EU:C:2009:556, 48. punkts un tajā minētā judikatūra). Turklāt Komisija nav norādījusi nekādus iebildumus šajā sakarā.

53 Tā kā prasītājas tieša skaršana ir konstatēta, ir jāpārbauda, vai apstrīdētais lēmums skar prasītāju arī individuāli, un apstiprinošā gadījumā vairs nebūtu jāpārbauda, vai apstrīdētais lēmums ir reglamentējošs akts, kurš nav saistīts ar īstenošanas pasākumiem.

54 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru personas, kas nav lēmuma adresāti, var apgalvot, ka lēmums skar tās individuāli, tikai tad, ja šis lēmums tās ietekmē šīm personām raksturīgu īpašu pazīmju dēļ vai tādu faktisko apstākļu dēļ, kas šīs personas atšķir no visām citām personām un tādējādi tās individuāli izceļ tieši tāpat kā lēmuma adresātus (spriedumi, 1963. gada 15. jūlijs, *Plaumann*/Komisija, 25/62, Krājums, EU:C:1963:17, 223. lpp.; 2011. gada 9. jūnijs, *Comitato "Venezia vuole vivere"* u.c./Komisija, C-71/09 P, C-73/09 P un C-76/09 P, Krājums, EU:C:2011:368, 52. punkts, un 2013. gada 19. decembris, *Telefónica* /Komisija, C-274/12 P, Krājums, EU:C:2013:852, 46. punkts).

55 Tātad principā nav pieņemama uzņēmuma prasība atcelt Komisijas lēmumu, ar kuru tiek aizliegta nozares atbalsta shēma, ja šis lēmums skar to tikai tāpēc, ka šis uzņēmums pieder pie attiecīgās nozares un ir potenciāls minētā atbalsta saņēmējs. Attiecībā uz šo uzņēmumu šāds lēmums ir vispārpiemērojams pasākums, kas tiek piemērots objektīvi noteiktās situācijās un kam ir tiesiskās sekas attiecībā uz vispārīgi un abstrakti noteiktu personu kategoriju (skat. spriedumus, 2004. gada 29. aprīlis, Itālija/Komisija, C-298/00 P, Krājums, EU:C:2004:240, 37. punkts un tajā minētā judikatūra, un 2009. gada 11. jūnijs, *Acegas*/Komisija, T-309/02, Krājums, EU:T:2009:192, 47. punkts un tajā minētā judikatūra). Šajā ziņā iespēja vairāk vai mazāk precīzi noteikt to personu skaitu vai pat identitāti, uz kurām attiecas pasākums, nekādā gadījumā nenozīmē, ka šis pasākums tās skar individuāli, ja ir skaidrs, ka šis pasākums ir piemērojams objektīvām tiesiskām vai faktiskām situācijām, kas paredzētas attiecīgajā tiesību aktā (spriedums *Telefónica*/Komisija, minēts 54. punktā, EU:C:2013:852, 47. punkts).

56 Savukārt tad, ja apstrīdētais akts skar tādu personu grupu, kas ir identificētas vai identificējamas akta pieņemšanas brīdī, ņemot vērā šīs grupas locekļus raksturojošus kritērijus, šis akts var šīs personas skart individuāli, jo tās pieder pie ierobežota uzņēmēju loka (spriedumi, 1985. gada 17. janvāris, *Piraiki-Patraiki* u.c./Komisija, 11/82, Krājums, EU:C:1985:18, 31. punkts; 2006. gada 22. jūnijs, Beļģija un *Forum 187*/Komisija, C-182/03 un C-217/03, Krājums, EU:C:2006:416, 60. punkts, un Komisija/ *Koninklijke FrieslandCampina*, minēts 52. punktā, EU:C:2009:556, 54.–57. punkts).

57 Ņemot vērā šo judikatūru, ir jāpārbauda, vai prasītājas faktiskajā un juridiskajā situācijā ir uzskatāms, ka apstrīdētais lēmums to skar individuāli.

58 Vispirms, pretēji prasītājas argumentiem, ir jāizslēdz, ka "ieinteresētās" personas statuss LESD 108. panta 2. punkta izpratnē var radīt prasītājai īpašu statusu, to raksturojot individuāli, jo vairāk tādēļ, ka tā nav izmantojusi savas no tā izrietošās procesuālās tiesības, it īpaši tiesības iesniegt apsvērumus formālās izmeklēšanas procedūrā (šajā ziņā skat. spriedumu, 2005. gada 13. decembris, Komisija/*Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum*, C-78/03 P, EU:C:2005:761, 37. punkts).

59 Attiecībā uz individuālo skaršanu iepriekš 54. punktā minētā sprieduma *Plaumann*/Komisija (EU:C:1963:17) izpratnē ir jānorāda, ka prasītājas faktisko un juridisko situāciju raksturo šādi elementi.

60 Pirmkārt, brīdī, kad 2009. fiskālais gads tika noslēgts, un tātad pirms Komisijas aizsāktās procedūras uzsākšanas prasītājai bija tiesības pārnest savus zaudējumus saskaņā ar Vācijas tiesisko regulējumu, jo grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulā paredzētie nosacījumi bija izpildīti. Turklāt prasītāja iegrāmatoja 2009. gada 31. decembrī pastāvošos zaudējumus grāmatvedībā kā atliktā nodokļa aktīvus.

61 Otrkārt, 2009. gadā prasītāja guva ar nodokli apliekamu peļņu, no kuras tā atskaitīja zaudējumus, kas bija pārnesti saskaņā ar grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu.

62 Šos apstākļus apstiprināja Vācijas nodokļu iestāde, izsniedzot saistošu informācijas pieprasījumu, kurā bija ņemti vērā pārnestie zaudējumi saskaņā ar grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu (skat. iepriekš 17. punktu). Turklāt tas, ka tā saņēma saistošu informācijas pieprasījumu, vēlāk izraisīja prasītājas iekļaušanu Vācijas iestāžu Komisijai paziņotajā sarakstā atbilstoši apstrīdētā lēmuma 6. panta 1. punkta b) apakšpunktam.

63 Tādējādi, piemērojot Vācijas tiesisko regulējumu, bija skaidrs, ka 2009. fiskālā gada noslēgšanas brīdī prasītājai bija nodokļu ietaupījums, kuru tā turklāt varēja precīzi aprēķināt. Faktiski Vācijas iestādēm nav nekādas novērtējuma brīvības attiecībā uz apstrīdētā pasākuma piemērošanu, jo minētā nodokļu ietaupījuma izveidošanās, maksājot samazinātu nodokļa likmi atbilstoši nodokļu režīma piemērošanas kārtībai, bija tikai laika jautājums. Tātad Vācijas iestādes apstiprināja, ka pirms lēmuma sākt procedūru un vēlāk – apstrīdētā lēmuma pieņemšanas prasītājai bija iegūtās tiesības piemērot šī nodokļu ietaupījumu, kas, ja netiktu pieņemti minētie lēmumi, būtu konkretizējušās kā paziņojuma par nodokļa piemērošanu izdošana, kurā tiek atļauts pārnest zaudējumus un to reģistrēt bilancē. Tādēļ Vācijas nodokļu iestādes un Komisija to varēja viegli identificēt.

64 Līdz ar to prasītāja ne tikai nevarētu tikt uzskatīta par uzņēmumu, kuru apstrīdētais lēmums skar tādēļ, ka tā pieder konkrētai nozarei un ir kvalificējama kā iespējamais atbalsta saņēmējs, bet, tieši pretēji, tā ir jāuzskata par tādu, kas ietilpst to komersantu slēgtajā lokā, kuri tikuši identificēti vai kurus vismaz būtu viegli identificēt apstrīdētā lēmuma pieņemšanas brīdī šī sprieduma 54. punktā minētā sprieduma *Plaumann*/Komisija (EU:C:1963:17) izpratnē (pēc analoģijas skat. arī spriedumus Beļģija un *Forum 187* /Komisija, minēts 56. punktā, EU:C:2006:416, 63. punkts; Komisija/*Koninklijke FrieslandCampina*, minēts 52. punktā, EU:C:2009:556, 57. punkts; *Comitato "Venezia vuole vivere"* u.c./Komisija, minēts 54. punktā, EU:C:2011:368, 56. punkts; 2014. gada 27. februāris, *Stichting Woonpunt* u.c./Komisija, C-132/12 P, Krājums, EU:C:2014:100, 59.–61. punkts, un *Stichting Woonlinie* u.c./Komisija, C-133/12 P, Krājums, EU:C:2014:105, 46.–48. punkts).

65 Šis secinājums nevar tikt atspēkots ar to, ka pēc lēmuma sākt procedūru un vēlāk arī pēc apstrīdētā lēmuma pieņemšanas Vācijas iestādes ir veikušas pasākumu, kura mērķis bija atstāt nepiemērotu grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu, tostarp, it īpaši, saistošā informācijas pieprasījuma par uzņēmumu ienākuma nodokli par 2009. fiskālo gadu atcelšanu, kurā vairs nebija ņemti vērā saskaņā ar grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu pārnestie zaudējumi (skat. iepriekš 19. punktu).

66 Faktiski Vācijas iestādes nolēma apturēt grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas piemērošanu, tomēr to neatceļot, un izdot paziņojumu par nodokļa piemērošanu, nepiemērojot šo klauzulu, lai rīkotos tieši saskaņā ar lēmumu sākt procedūru un apstrīdēto lēmumu. Līdz ar to, pārbaudot prasības, kuras mērķis ir apstrīdēt apstrīdēto lēmumu, pieņemamību, kuru veicot, Komisija secināja, ka apstrīdētais pasākums ir valsts atbalsts un ka tas nav saderīgs ar iekšējo tirgu, Komisija nevar gūt priekšrocību no tā, ka Vācijas iestādes uzreiz ir veikušas visus nepieciešamos pasākumus, lai nodrošinātu savas rīcības atbilstību šim lēmumam, gaidot nolēmumu par iespējamo prasību pret to.

67 Šis pats secinājums nevar tikt atspēkots ar Komisijas rakstveida apsvērumos un tiesas sēdē norādīto judikatūru, tostarp ar spriedumu *Telefónica*/Komisija, minēts 54. punktā (EU:C:2013:852), 2009. gada 11. jūnija spriedumu *AMGA*/Komisija (T-300/02, Krājums, EU:T:2009:190), spriedumu *Acegas* /Komisija, minēts 55. punktā (EU:T:2009:192), un 2012. gada 8. marta spriedumu *Iberdrola*/Komisija (T-221/10, Krājums, EU:T:2012:112).

68 Šo lietu faktiskie apstākļi nav salīdzināmi ar šajā lietā esošajiem, kur tika konstatēts, ka Vācijas nodokļu tiesību aktu īpašo iezīmju dēļ prasītājai bija iegūtas tiesības uz nodokļa ietaupījumu, ko apliecina Vācijas nodokļu iestādes (skat. iepriekš 63. punktu), un šis apstāklis viņu atšķir no citiem komersantiem, kuri netiek skarti kā iespējamie ieguvēji no apstrīdētā pasākuma (šajā ziņā skat. spriedumu Komisija/*Koninklijke FrieslandCampina*, minēts 52. punktā, EU:C:2009:556, 55. punkts).

69 Turklāt iepriekš 64. punktā norādītais secinājums nevar tikt atspēkots ar Komisijas argumentu, ka tikai no valsts līdzekļiem piešķirta priekšrocība varētu izraisīt prasītājas individuālu skaršanu un ka valsts uzņemas finansiālu atbildību tikai no brīža, kad paziņojumā par nodokļa piemērošanu ir konstatēta nodokļa atlaide.

70 Faktiski ir jāatgādina, ka elementi, uz kuriem judikatūrā tiek balstīta individuālā skaršana LESD 263. panta ceturtās daļas izpratnē (skat. iepriekš 54.–56. punktu), ne vienmēr sakrīt ar tiem elementiem, kuri veido valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (pēc analoģijas skat. spriedumu *Comitato "Venezia vuole vivere"* u.c./Komisija, minēts 54. punktā, EU:C:2011:368, 56., 63. un 64. punkts). Atbilstoši spriedumam *Plaumann*/Komisija, minēts 54. punktā (EU:C:1963:17, 223. lpp.), cita persona, kas nav lēmuma adresāte, var tikt uzskatīta par individuāli skartu ar lēmumu tikai tad, ja šis lēmums ir to skāris noteiktu tai raksturīgu īpašu pazīmju dēļ vai tādu faktisko apstākļu dēļ, kas to atšķir no visām citām personām, un ja tādēļ tā ir viena no ierobežota komersantu loka dalībniecēm.

71 Taču šajā lietā ir jāatgādina, ka, piemērojot valsts tiesisko regulējumu, prasītājai pirms lēmuma sākt procedūru un vēlāk – apstrīdētā lēmuma pieņemšanas bija iegūtās tiesības uz nodokļa ietaupījumu 2009. fiskālajā gadā, ko apstiprināja Vācijas nodokļu iestādes. Pārējā daļā pati Komisija apstrīdētā lēmuma 50. apsvērumā ir precizējusi, ka Vācijas valdības vienīgā piešķirtā iespēja konkrētiem uzņēmumiem samazināt to nodokļa nastu zaudējumu pārnešanas veidā izraisīja, ka valsts zaudēja ieņēmumus, un tas ir valsts atbalsts.

72 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, ir jāsecina, ka šīs lietas apstākļos apstrīdētais lēmums skar prasītāju tieši un individuāli.

73 Tātad prasītājai ir tiesības celt prasību LESD 263. panta ceturtās daļas izpratnē.

Par interesi celt prasību

74 Komisija norāda, ka prasītāja nav atbalsta saņēmēja un tātad tā nevar gūt nekādu labumu no tā, ja Vispārējā tiesa, iespējams, atceltu apstrīdēto lēmumu. Vācijas Federatīvajai Republikai pēc apstrīdētā lēmuma pieņemšanas nav pienākuma atgūt atbalstu no prasītājas un, neatkarīgi no iespējamās apstrīdētā lēmuma atcelšanas, Vācijas iestādes varētu nolemt jebkurā brīdī atcelt visu apstrīdēto pasākumu.

75 Prasītāja, kuru atbalsta Vācijas Federatīvā Republika, šos argumentus apstrīd.

76 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka prasība par tiesību akta atcelšanu, ko ir cēlusi fiziska vai juridiska persona, ir pieņemama tikai tad, ja prasītājs ir ieinteresēts apstrīdētā lēmuma atcelšanā. Šāda interese nozīmē, ka apstrīdētā akta atcelšanai pašai par sevi var būt tiesiskas sekas un ka prasības rezultātā var rasties labums lietas dalībniekam, kurš cēlis prasību (spriedumi, Komisija/*Koninklijke FrieslandCampina*, minēts 52. punktā, EU:C:2009:556, 63. punkts; *Stichting Woonpunt* u.c./Komisija, minēts 64. punktā, EU:C:2014:100, 50.–54. punkts, un *Stichting Woonlinie* u.c./Komisija, minēts 64. punktā, EU:C:2014:105, 54. punkts).

77 Prasības pieņemamības nosacījumi, izņemot atšķirīgo jautājumu saistībā ar intereses celt prasību zudumu, ir jānovērtē prasības celšanas brīdī (skat. spriedumu, 2002. gada 21. marts, *Shaw* un *Falla* /Komisija, T-131/99, Krājums, EU:C:2002:83, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

78 Šajā lietā prasītāja atbilda nosacījumiem, lai varētu tikt piemērota grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula, un tā, kā tas ir secināms no šī sprieduma 59.–61. punkta, bija guvusi no šīs klauzulas izrietošo priekšrocību.

79 Lai gan grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas piemērošana tika apturēta pēc apstrīdētā lēmuma pieņemšanas, atbilstoši *KStG* 34. panta 6. punktam tā atcelšanas gadījumā grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula būs no jauna piemērojama ar atpakaļejošu spēku visiem uzņēmumiem, kuru paziņojums par nodokļa piemērošanu nav kļuvis galīgs, ieskaitot prasītāju, tādējādi apstrīdētā lēmuma atcelšana tai rada labumu, jo viņai būs tiesības pieprasīt atkal piemērot grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu – vismaz attiecībā uz ienākumu aplikšanu ar nodokli 2009. gadā.

80 Līdz ar to prasītājai ir interese celt prasību pret apstrīdēto lēmumu.

81 Tātad prasība ir pieņemama.

Par lietas būtību

82 Savas prasības pamatošanai prasītāja izvirza četrus pamatus par, pirmkārt, apstrīdētā pasākuma selektivitātes neesamību, otrkārt, valsts līdzekļu izmantošanas neesamību, treškārt, pamatojuma neesamību un, ceturtkārt, tiesiskās paļāvības principa pārkāpumu.

83 Vispārējā tiesa uzskata, ka vispirms ir lietderīgi izskatīt trešo pamatu par pamatojuma neesamību un pēc tam citus pamatus to izvirzīšanas kārtībā.

Par trešo pamatu par pamatojuma neesamību

84 Savā trešajā pamatā prasītāja būtībā norāda, ka Komisija neesot sniegusi pietiekamu tiesisko pamatojumu savam novērtējumam, saskaņā ar kuru zaudējumu atsavināšanas noteikums ir atsauces sistēma un grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula – izņēmums no šīs sistēmas. It īpaši apstrīdētā lēmuma 67. apsvērumā Komisija esot tikai norādījusi uz pamatojumu, kurš ir sniegts lēmumā saistībā ar *MoRaKG* likumu.

85 Turklāt Komisija esot kļūdaini uzskatījusi, ka pārnesto zaudējumu izņemšanas limita kopējā summa ir viens miljons euro, un tā neesot ņēmusi vērā vairākus faktus. Tostarp runa esot par šādiem apstākļiem – iepriekšējā zaudējumu atsavināšanas klauzula bija piemērojama vienlaikus ar zaudējumu atsavināšanas noteikumu līdz 2012. gada beigām; neizmantotie zaudējumi tika likvidēti, ja pircējs – persona vai savstarpēji saistītu personu grupa – veica pirkumu piecu gadu laikā; grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula bija piemērojama arī procentu pārnešanai un tā paredzēja trīs dažādas situācijas; grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas ieviešana ar atpakaļejošu spēku bija paredzēta, lai vienkārši izlabotu kļūdu, ko likumdevējs pieļāvis, nepareizi uzskatot, ka ar sanācijas dekrētu var atbilstoši kompensēt zaudējumu pārnešanas atsavināšanu.

86 Ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru pienākuma norādīt pamatojumu apjoms ir atkarīgs no attiecīgā akta rakstura un no konteksta, kurā tas ir pieņemts. Pamatojumam ir skaidri un nepārprotami jāatklāj tiesību akta izdevējas iestādes motivācija tādējādi, lai ļautu, pirmkārt, Savienības tiesai īstenot tās tiesiskuma kontroli un, otrkārt, ieinteresētajām personām saprast noteiktā pasākuma pamatojumu, lai tās varētu aizstāvēt savas tiesības un pārbaudīt, vai lēmums ir labi pamatots. Netiek prasīts, lai pamatojumā tiktu norādīti visi atbilstošie faktiskie un juridiskie apstākļi, jo jautājums par to, vai tiesību akta pamatojums atbilst LESD 296. panta prasībām, ir jāizvērtē, ņemot vērā ne tikai tā tekstu, bet arī tā kontekstu, kā arī visas tās tiesību normas, kuras reglamentē attiecīgo jomu (skat. spriedumus, 1998. gada 2. aprīlis, Komisija/*Sytraval* un *Brink's France*, C-367/95 P, Krājums, EU:C:1998:154, 63. punkts un tajā minētā judikatūra, un 2003. gada 6. marts, *Westdeutsche Landesbank Girozentrale* un *Land Nordrhein-Westfalen*/Komisija, T-228/99 un T-233/99, Krājums, EU:T:2003:57, 278. un 279. punkts un tajos minētā judikatūra). It īpaši Komisijai nav pienākuma izteikt viedokli par visiem argumentiem, ko tai paudušas ieinteresētās personas. Lēmuma ekonomijas

nolūkā ir pietiekami, ja tā izklāsta būtiskus faktus un juridiskus apsvērumus (skat. spriedumu, *Westdeutsche Landesbank Girozentrale* un *Land Nordrhein-Westfalen*/Komisija, minēts iepriekš, EU:T:2003:57, 280. punkts un tajā minētā judikatūra).

87 Precīzāk, runājot par pasākuma klasificēšanu par valsts atbalstu, pienākums norādīt pamatojumu prasa, ka ir jābūt norādītiem iemesliem, kuru dēļ Komisija uzskata, ka attiecīgais pasākums ietilpst LESD 107. panta 1. punkta piemērošanas jomā (spriedums, 2000. gada 13. jūnijs, *EPAC*/Komisija? T-204/97 un T-270/97, Krājums, EU:T:2000:148, 36. punkts).

88 Ir jāatgādina arī, ka pienākums sniegt pamatojumu, kas paredzēts LESD 296. pantā, ir būtiska formalitāte, kas ir jānošķir no jautājuma par motivācijas pamatotību, kura attiecas uz strīdīgā akta tiesiskumu pēc būtības (skat. spriedumu, 2015. gada 18. jūnijs, *Ipatau*/Padome? C-535/14 P, Krājums, EU:C:2015:407, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

89 Apstrīdētajā lēmumā Komisija vispirms atgādina atbilstošo tiesību aktu kontekstu. It īpaši 5. apsvērumā tiek pieminēts zaudējumu pārnešanas princips, un 10. un 14. apsvērumā tiek atkārtots zaudējumu atsavināšanas noteikuma un grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas saturs.

90 Pēc tam Komisija apstrīdētā lēmuma 64.–102. apsvērumu velta apstrīdētā pasākuma selektivitātes vērtējumam. Precīzāk, apstrīdētā lēmuma 66. un 67. apsvērumā tā sniedz atsauces sistēmas definīciju.

91 Apstrīdētā lēmuma 66. apsvērumā Komisija paskaidro, ka "atsauces sistēma ir Vācijas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma tās pašreizējā veidā un, jo sevišķi, noteikumi [..], kas ir noteikt[i] *KStG* 8.c panta 1. punktā". Tā turpina, atgādinot šī noteikuma saturu un secinot, ka "zaudējumu atsavināšana ir vispārīgs noteikums, t.i., atsauces sistēma, ja notiek pārmaiņas uzņēmuma īpašumtiesībās".

92 Apstrīdētā lēmuma 67. apsvērumā Komisija piebilst, ka lietā, kurā pieņemts lēmums saistībā ar *MoRaKG* likumu, Komisija ir atzinusi *KStG* 8.c panta 1. punktu par atsauces sistēmu un vienīgo izņēmumu no tā – atbilstoši kuram uzņēmumiem, kurus ieguvuši riska kapitāla uzņēmumi, ir atļauts pārnest zaudējumus, kaut arī notikusi īpašumtiesību maiņa, – ir atzinusi par nesaderīgu ar iekšējo tirgu. Tā precizē, ka "minētajā lēmumā izstrādātais pamatojums ir piemērojams arī šajā gadījumā".

93 Jākonstatē, ka iepriekš minētajos apstrīdētā lēmuma apsvērumos Komisija ir skaidri definējusi atsauces sistēmu, kuru tā uzskata par piemērojamu selektīvās priekšrocības pastāvēšanas novērtējumā, atbilstoši tās pienākumam norādīt pamatojumu.

94 It īpaši tā ir ņēmusi vērā vispārējo zaudējumu pārnešanas principu un atbilstošos tiesību aktus un paskaidrojusi, ka tā uzskata, ka zaudējumu atsavināšana šajā lietā ir atbilstošās tiesību aktu sistēmas sastāvdaļa.

95 Šajā kontekstā ir jākonstatē, ka apstrīdētā lēmuma 67. apsvērumā veiktā atsaukšanās uz lēmumu saistībā ar *MoRaKG* likumu ir papildu paskaidrojums, kurš nebija nepieciešams atsauces sistēmas definēšanai.

96 Turklāt apgalvotās Komisijas pieļautās kļūdas atbilstošā tiesiskā regulējuma analīzē (skat. iepriekš 85. punktu) neietekmē pamatojuma pietiekamību. Šie argumenti atbilstošā gadījumā var norādīt uz apstrīdētā lēmuma pamatotības vērtējumu un tiks izskatīti šī pamata ietvaros (skat. tālāk 125. punktu).

97 Tādējādi trešais pamats ir jānoraida.

Par pirmo pamatu, kas balstīts uz apstrīdētā pasākuma selektivitātes neesamību

98 Pirmais pamats būtībā attiecas uz Komisijas apsvērumiem par apstrīdētā pasākuma selektivitāti.

99 Šajā kontekstā vispirms ir jāatgādina, ka LESD 107. panta 1. punktā ir aizliegts atbalsts, kas "dod priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai", proti, selektīvs atbalsts.

100 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai valsts nodokļu pasākums tiktu kvalificēts kā "selektīvs", vispirms ir jāidentificē un jāpārbauda kopējā jeb "normālā" piemērojamā nodokļu sistēma attiecīgajā dalībvalstī. Pēc tam saistībā ar šo kopējo jeb "normālo" nodokļu sistēmu ir jānovērtē un jānosaka ar attiecīgo nodokļu pasākumu piešķirtās priekšrocības iespējamais selektīvais raksturs, pierādot, ka šis pasākums ir atkāpe no minētās kopējās sistēmas, jo ar to tiek ieviestas atšķirības starp tirgus dalībniekiem, kuri, ņemot vērā attiecīgās dalībvalsts nodokļu sistēmai paredzēto mērķi, ir faktiski un juridiski līdzīgā situācijā (šajā ziņā skat. spriedumus, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, Krājums, EU:C:2011:550, 50. un 54. punkts, un 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, C-106/09 P un C-107/09 P, Krājums, EU:C:2011:732, 75. punkts). Pēc šiem diviem pārbaudes posmiem pasākums var tikt kvalificēts par selektīvu *prima facie*.

101 Tomēr šis nosacījums par selektivitāti nav izpildīts tad, ja pasākums, lai arī sniedz priekšrocību tā saņēmējam, tomēr ir pamatots, ievērojot tās nodokļu sistēmas raksturu vai vispārējo uzbūvi, kurā tas iekļaujas (šajā ziņā skat. spriedumus, 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Krājums, EU:C:2001:598, 42. punkts, un *Paint Graphos* u.c., minēts 100. punktā, EU:C:2011:550, 64. punkts). Pēc šī iespējamā trešā pārbaudes posma pasākums tiek klasificēts kā selektīvs.

102 Jāatgādina, ka, lai pierādītu, ka attiecīgais pasākums selektīvi ir piemērojams noteiktiem uzņēmumiem vai noteiktai ražošanai, Komisijai ir jāpierāda, ka ar to tiek ieviesta to uzņēmumu nošķiršana, kuri, ņemot vērā attiecīgā pasākuma mērķi, ir līdzīgā faktiskā un juridiskā situācijā, bet dalībvalstij, kura ir noteikusi šādu uzņēmumu nošķiršanu tiem uzlikto pienākumu jomā, ir jāpierāda, ka to patiešām pamato attiecīgās sistēmas raksturs un struktūra (šajā ziņā skat. spriedumu, 2011. gada 8. septembris, Komisija/Nīderlande? C-279/08 P, Krājums, EU:C:2011:551, 62. punkts un tajā minētā judikatūra).

103 Ņemot vērā šo analīzi trijos posmos, kāda tā izriet no judikatūras, ir jāpārbauda pirmais prasītājas izvirzītais pamats.

– Par pirmo daļu saistībā ar kļūdu, kas pieļauta atsauces sistēmas definēšanā

104 Apstrīdētajā lēmumā, lai novērtētu apstrīdētā pasākuma selektivitāti, Komisija ņēma vērā, pirmkārt, vispārpiemērojama zaudējumu pārnešanas noteikuma esamību, otrkārt, zaudējumu atsavināšanas noteikuma, kas ir atkāpe no pirmā gadījumos, kad kapitāldaļu iegāde ir radījusi zaudējumus, esamību un, treškārt, grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas, kas ļauj atkāpties no otrā noteikuma un piemērot pirmo īpašās situācijās, esamību.

105 Ņemot vērā šos elementus, apstrīdētā lēmuma 66. apsvērumā Komisija secināja, ka Vācijas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas kontekstā zaudējumu atsavināšana ir atsauces norma, proti, vispārēja tiesību norma, kas piemērojama visos līdzdalības izmaiņu gadījumos un no kuras grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula ir atkāpe.

106 Prasītāja, kuru atbalsta Vācijas Federatīvā Republika, norāda, ka Komisija ir pieļāvusi kļūdu, nosakot atsauces sistēmu apstrīdētā pasākuma selektivitātes novērtējumam. Komisija esot kļūdaini uzskatījusi, ka zaudējumu atsavināšanas noteikums ir vispārēja norma un ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula ir atkāpe no šīs normas.

107 Prasītāja uzskata, ka atsauces sistēmu veido zaudējumu pārnešanas noteikums kā tāds, kas papildina konstitucionālo principu par nodokļu uzlikšanu atkarībā no maksātspējas. Zaudējumu atsavināšanas noteikums esot izņēmums no šī principa, un tas nevarot tikt uzskatīts par atsauces sistēmu, bet grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula, ar kuru tiek ieviesta atkāpe no šī izņēmuma, esot tikai vispārējas normas atkārtošana, proti, zaudējumu pārnešanas noteikums, tāpat kā klauzula par uzņēmumu grupām un klauzula par slēptajām rezervēm.

108 Ievadā Komisija norāda, ka pirmā pamata pirmā daļa nav pieņemama, jo tā ir pamatota ar jauniem faktiem, kas nav tikuši norādīti administratīvajā procesā. Tā atgādina, ka zaudējumu atsavināšanas noteikums ir definēts kā atsauces noteikums lēmumā sākt procedūru un lēmumā saistībā ar *MoRaKG* likumu un prasītāja, Vācijas Federatīvā Republika vai citas trešām personas neesot apstrīdējušas šo definīciju administratīvā procesa laikā. Tāpat tā precizē, ka valsts nodokļu tiesības no Eiropas Savienības tiesību viedokļa ir faktu elements, kurš tai nav pilnībā bijis zināms apstrīdētā lēmuma pieņemšanas brīdī un kuru tai nebija pienākuma izpētīt pēc savas ierosmes.

109 Būtībā Komisija apstrīd prasītājas argumentus.

110 Vispirms ir jānoraida Komisijas norādītā iebilde par nepieņemamību. Faktiski no pastāvīgās judikatūras, uz kuru pat ir atsaukusies Komisija sava argumenta atbalstam, izriet, ka lēmuma likumības novērtēšana, izmantojot informāciju, kura ir Komisijas rīcībā apstrīdētā lēmuma pieņemšanas brīdī, patiesībā pieder pie pamata pamatotības, nevis pie pamata pieņemamības jautājumiem (šajā ziņā skat. spriedumus, 1996. gada 26. septembris, Francija/Komisija? C-241/94, Krājums, EU:C:1996:353, 33. punkts; 2002. gada 24. septembris, *Falck* un *Acciaierie di Bolzano*/Komisija, C-74/00 P un C-75/00 P, Krājums, EU:C:2002:524, 168. punkts; 2004. gada 14. janvāris, *Fleuren Compost*/Komisija, T-109/01, Krājums, EU:T:2004:4, 49. punkts; 2006. gada 6. aprīlis, *Schmitz-Gotha Fahrzeugwerke*/Komisija, T-17/03, Krājums, EU:T:2006:109, 54. punkts, un 2010. gada 7. decembris, *Frucona Košice*/Komisija, T-11/07, Krājums, EU:C:2010:498, 49. punkts).

111 Kas attiecas uz prasītājas norādīto argumentu pamatotību, ir jāatgādina, ka apstrīdētajā lēmumā Komisija būtībā ir definējusi zaudējumu atsavināšanas noteikumu kā vispārēju normu, attiecībā uz kuru ir jāpārbauda, vai uzņēmumi, kas ir vienādā faktiskā un juridiskā situācijā, ir tikuši nodalīti, bet prasītāja atsaucas uz vispārīgāku zaudējumu pārnešanas normu, kas ir piemērojama jebkurai nodokļa uzlikšanai.

112 Šajā sakarā ir jāatgādina, pirmkārt, ka zaudējumu pārnešanas noteikums ir tiesības, kuras var izmantot jebkura sabiedrība, kurai tiek piemērots uzņēmumu ienākuma nodoklis, un, otrkārt, ka zaudējumu atsavināšanas noteikums ierobežo šīs tiesības, ja tiek iegādāti 25 % vai vairāk kapitāldaļu, un tās atceļ, ja tiek iegādāti vairāk par 50 % kapitāldaļu. Tātad šī pēdējā minētā norma ir sistemātiski piemērojama visos gadījumos, kad līdzdalība mainās par 25 vai vairāk procentiem, neskatoties pēc attiecīgo uzņēmumu rakstura vai īpašībām.

113 Turklāt grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula ir formulēta kā izņēmums no zaudējumu atsavināšanas noteikuma un tā ir piemērojama tikai konkrēti definētām situācijām, kuras ir noteiktas šajā pēdējā minētajā normā.

114 Tātad ir jākonstatē, ka zaudējumu atsavināšanas noteikums, tāpat kā zaudējumu pārnešanas noteikums, ietilpst tiesību aktu kopumā, kurā iekļaujas apstrīdētais pasākums. Citiem vārdiem, šajā lietā atbilstošās tiesību normas veido vispārējais zaudējumu pārnešanas noteikums, kas tiek ierobežots ar zaudējumu atsavināšanas noteikumu, un tieši šajā kontekstā ir jāpārbauda, vai ar apstrīdēto pasākumu tiek ieviesta tādu komersantu nošķiršana, kas ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā iepriekš 100. punktā minētās judikatūras izpratnē, šo jautājumu izskaidrojot pirmā pamata otrās daļas ietvaros.

115 Tātad ir jāsecina, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, konstatējot, ka pastāv vispārīgāka norma, proti, zaudējumu pārnešanas noteikums, un nospriežot, ka atsauces tiesību norma, kas ieviesta, lai novērtētu apstrīdētā pasākuma selektivitāti, ir zaudējumu atsavināšanas noteikums.

116 Ar prasītājas norādītajiem īpašajiem argumentiem šis secinājums nevar tikt apšaubīts.

117 Pirmkārt, tiktāl, ciktāl prasītāja ir paredzējusi atsaukties uz pamatojuma neesamību, kas balstās uz to, ka savas nostājas pamatošanai Komisija ir tikai norādījusi uz lēmumu saistībā ar *MoRaKG* likumu, ir jākonstatē, ka šis iebildums jau tika noraidīts trešā pamata ietvaros, kas bija saistīts ar pamatojuma neesamību (skat. iepriekš 84.–97. punktu). Turklāt fakts, ka Vācijas iestādes administratīvajā procesā, kurā tika pieņemts lēmums saistībā ar *MoRaKG* likumu, piekrita vai nepiekrita tam, ka apstrīdētais pasākums bija selektīvs, šajā lietā nav efektīvs, jo tam nav nekādas ietekmes uz iepriekšējā punktā veikto novērtējumu saistībā ar Komisijas definēto atsauces sistēmu.

118 Otrkārt, fakts, ka zaudējumu pārnešanas princips ietilpst Vācijas nodokļu tiesību pamatprincipos, arī nav efektīvs. Pieņemot, ka zaudējumu pārnešanas noteikums ietilpst šajos pamatprincipos un ka zaudējumu atsavināšana ir izņēmums no šī noteikuma, tomēr šis pēdējais ir daļa no atsauces tiesību normu sistēmas, kurā iekļaujas apstrīdētais pasākums un attiecībā uz kuru ir jānovērtē tā selektivitāte.

119 Treškārt, attiecībā uz argumentu, ka, pirmkārt, likumdevējs var ierobežot zaudējumu pārnešanas tiesības kā pamatprincipu piemērošanas izpausmi tikai tad, ja pastāv būtiski iemesli, un, otrkārt, ka līdzdalības izmaiņas nekādi neietekmē nodokļa uzlikšanu sabiedrībai, akcionāru un sabiedrības jomām esot skaidri nodalītām, – šāds arguments nekādi neietekmē atsauces sistēmas definīciju nolūkā novērtēt apstrīdētā pasākuma selektivitāti. Būtiski ir tas, ka pastāv noteikums – atkāpe no zaudējumu pārnešanas principa –, kurš, tāpat kā šis princips, ir daļa no atsauces sistēmas, kurā iekļaujas apstrīdētais pasākums.

120 Ceturtkārt, arguments, ka zaudējumu atsavināšanas noteikums nav izraisījis sistēmas izmaiņas un, tāpat kā iepriekš minētais noteikums, tā mērķis ir novērst ļaunprātīgu zaudējumu pārnešanu, arī ir neefektīvs. Faktiski uz mērķi – cīņu pret ļaunprātīgo rīcību – attiecas jautājums, vai ar apstrīdēto pasākumu tiek ieviesta nošķiršana starp komersantiem, kuri ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, kas ir šī pamata otrās daļas priekšmets. Turklāt tam, ka Komisija ir vai nav apstrīdējusi iepriekšējās grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas tiesiskumu, nav nozīmes saistībā ar jaunās klauzulas novērtējumu.

121 Piektkārt, ir jākonstatē, ka tikai ar to, ka pastāv citas atkāpes no zaudējumu atsavināšanas noteikuma, nav pietiekami, lai pierādītu, ka šī pēdējā minētā faktiski ir daļa no atbilstošās atsauces sistēmas apstrīdētā pasākuma selektivitātes novērtēšanai.

122 Sestkārt, tas pats attiecas uz argumentu par valsts iestāžu šaubām saistībā ar zaudējumu atsavināšanas noteikuma konstitucionalitāti. Tas neliedz secināt, ka, ja tas nav atcelts, šis noteikums ir daļa no atsauces sistēmas.

123 Septītkārt, iepriekš 115. punktā minētais secinājums tomēr nav apšaubāms ar argumentiem, ko prasītāja norāda replikā un kuru mērķis ir pierādīt, ka zaudējumu atsavināšanas noteikumam ir izņēmuma raksturs, proti, to, ka šo noteikumu raksturo daudzi to veidojošie elementi, ar kuriem tiek ierobežota tā piemērošanas joma, kā arī detalizētas tiesiskās sekas, kurām nepieciešama interpretācija, un ka šādu izņēmumu turklāt apstiprina tiesību aktu konteksts un tehnika.

124 Šie argumenti nav efektīvi, jo minētā izņēmuma no augstākstāvošas tiesību normas noteikuma kvalifikācija nepieļauj tam būt par daļu no atsauces sistēmas, kurā iekļaujas apstrīdētais pasākums.

125 Visbeidzot, nepareizais apgalvojums apstrīdētā lēmuma 5. apsvērumā, ka zaudējumu pārnešana ir iespējama tikai kopējās summas viena miljona euro robežās, nav ietekmējis apstrīdētā pasākuma selektivitātes novērtējumu. Tas pats attiecas uz Komisijas pieļauto kļūdu, uzskatot, ka iepriekšējais zaudējumu atsavināšanas noteikums ticis atcelts ar 2008. gada 1. janvāri, bet tas bija piemērojams vēl pat 2012. gadā.

126 Secinājumā ir jākonstatē, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, definējot atsauces sistēmu.

127 Tādēļ pirmā pamata pirmā daļa ir jānoraida.

– Par otro pamatu, kurš balstās uz kļūdu uzņēmumu, kuriem nepieciešama sanācija, juridiskās un faktiskās situācijas novērtējumā un grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas klasificēšanā par vispārēju pasākumu

128 Apstrīdētajā lēmumā Komisija nolēma, ka zaudējumu atsavināšanas noteikumam ir noteikti daudz stingrāki ierobežojumi nekā iepriekšējā normā (10. apsvērums), ka normā sākotnēji nebija paredzēti izņēmumi (11. apsvērums) un ka normai, kā izriet no 2008. gada Likuma par reformām uzņēmējdarbības aplikšanā ar nodokļiem (skat. iepriekš 6. punktu) pamatojuma izklāsta, bija divējāds mērķis – pirmkārt, vienkāršot noteikumus un, otrkārt, mērķtiecīgāk novērst tiesību normas nepareizu izmantošanu (12. apsvērums). Tā arī uzsvēra, ka skaidra izņēmuma, kurš ļautu pārnest zaudējumus sanācijas gadījumā, neesamību kompensēja nodokļu iestāžu iespēja dzēst nodokļu parādus pēc taisnīguma apsvērumiem, pamatojoties uz sanācijas dekrētu (12. apsvērums, skat. iepriekš 7. punktu).

129 Pamatojoties uz šiem elementiem, Komisija apstrīdētā lēmuma 68.–79. apsvērumā vispirms nolēma, ka uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas mērķis bija radīt ieņēmumus budžetā un ka zaudējumu atsavināšanas noteikuma mērķis bija nepieļaut, ka uzņēmumi ar līdzdalības izmaiņām pārnes savus zaudējumus. Tālāk tā uzskatīja, ka saistībā ar šo mērķi visi uzņēmumi, līdzdalība kuros mainījās par 25 vai vairāk procentiem, bija salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā. Visbeidzot, tā konstatēja, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula šīs kategorijas iekšienē nošķīra uzņēmumus, kuri, kaut gan tiem bija zaudējumi, saglabāja maksātspēju, no uzņēmumiem, kuri atbilstoši grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulā noteiktajiem nosacījumiem bija maksātnespējīgi vai ar pārmērīgi lieliem parādiem vai arī kuriem bija draudi par tādiem kļūt.

130 Pirmkārt, prasītāja norāda, ka ar grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu netiek nošķirti komersanti, kuri ir līdzīgā faktiskā un juridiskā situācijā, bet tā ir vispārīgs nodokļu politikas pasākums, kurš pieder dalībvalstu nodokļu suverenitātei, – tā ir piemērojama saskaņā ar vienādiem nosacījumiem visām sabiedrībām, attiecībā uz kurām pastāv nenovēršams maksājumu izbeigšanas vai pārmērīgu parādu risks, un šī klauzula tātad nav ietverama administratīvo iestāžu rīcības brīvībā.

131 Tā precizē, ka uzņēmumi, kuriem ir nepieciešama sanācija, un maksātspējīgi uzņēmumu nav vienādā faktiskā un juridiskā situācijā. Zaudējumu atsavināšanas noteikums izslēdz iespēju pārnest zaudējumus tad, ja jaunais akcionārs var īstenot noteicošu ietekmi uz sabiedrības nākotni un ja tam tātad ir pilnīga zaudējumu izmantošanas kontrole, bet grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula tās stingro nosacījumu dēļ ir piemērojama situācijā, kad jaunajam akcionāram nav iespējas kontrolēt zaudējumus.

132 Otrkārt, prasītāja norāda uz pamatojumā pieļauto kļūdu, jo Komisija neesot pārbaudījusi, vai grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula ir vispārējs pasākums.

133 Tā kā ir ticis noteikts, ka atsauces sistēmu veido zaudējumu atsavināšanas noteikums, vispirms ir jāpārbauda, vai attiecībā uz atbilstošajā nodokļu sistēmā izvirzīto mērķi uzņēmumi, kuri ir guvuši labumu no grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas, ir vienādā faktiskā un juridiskā situācijā ar citiem uzņēmumiem, kuriem tiek piemērots zaudējumu atsavināšanas noteikums, un tas ir jāpierāda Komisijai šī sprieduma 102. punktā minētās judikatūras izpratnē.

134 Būtībā Komisija uzskata, ka, tā kā šajā lietā atbilstošās nodokļu sistēmas mērķis ir novērst, ka uzņēmumi ar līdzdalības izmaiņām pārnes savus zaudējumus, visi uzņēmumi ar līdzdalības izmaiņām ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā neatkarīgi no tā, vai tie gūst vai negūst labumu no grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas. Tātad apstrīdētais pasākums ir selektīvs *prima facie*, jo tas ir labvēlīgs tikai uzņēmumiem, kas atbilst šajā klauzulā noteiktajiem nosacījumiem.

135 Savukārt prasītāja uzskata, ka, tā kā aplūkojamās sistēmas mērķis ir novērst zaudējumu pārnešanu, tikai uzņēmumi, kas atbilst grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas nosacījumiem, ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, jo tie nevar ļaunprātīgi pārnest zaudējumus.

136 Kā tas ir noteikts iepriekš šī sprieduma 114. punktā, šajā lietā atbilstošās tiesību normas veido vispārējā norma par zaudējumu pārnešanu, kas ierobežota ar zaudējumu atsavināšanas noteikumu. Tātad ir jāuzskata, kā tas izriet no apstrīdētā lēmuma 71. apsvēruma, ka atsauces nodokļu sistēmas atbilstošais mērķis ir novērst, ka uzņēmumi ar līdzdalības izmaiņām pārnes savus zaudējumus. Citiem vārdiem, iespēja pārnest zaudējumus tiek ierobežota vai atcelta tad, ja pēc līdzdalības iegūšanas, kas atbilst 25 vai vairāk procentiem no tā zaudējumiem, zaudējumus uzkrājušais uzņēmums veic būtiskas izmaiņas līdzdalībā.

137 No tā izriet, ka uzņēmumi ar šādām līdzdalības izmaiņām ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā neatkarīgi no tā, vai tie ir vai nav nonākuši grūtībās, – grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas izpratnē.

138 Savukārt apstrīdētais pasākums neattiecas uz visiem uzņēmumiem ar būtiskām līdzdalības izmaiņām, bet ir piemērojams konkrēti noteiktai uzņēmumu kategorijai, proti, uzņēmumiem, kuri atbilstoši grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulai iegādes brīdī bija "maksātnespējīgi vai tiem bija pārmērīgi parādi, vai tie varēja nokļūt šādā situācijā" (turpmāk tekstā – "grūtībās nonākušie uzņēmumi").

139 Jākonstatē, ka šī kategorija neietver visus uzņēmumus, kas ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā attiecībā uz aplūkojamās nodokļu sistēmas mērķi.

140 Pat ja tiktu pieņemts, kā to norāda prasītāja, ka nodokļu sistēmas atbilstošais mērķis ir novērst ļaunprātīgu zaudējumu pārnešanu, novēršot "tukšu uzņēmumu" iegādi, apstrīdētais pasākums tomēr ir piemērojams tikai uzņēmumiem, kas atbilst konkrētiem nosacījumiem, tostarp – tiem ir jābūt nonākušiem grūtībās.

141 Pieņemot, ka atbilstoši aplūkotajam mērķim apstrīdētā pasākuma priekšmetā iekļautajās situācijās nepastāv ļaunprātīgas izmantošanas risks, ir jākonstatē, ka šis pasākums neļauj pārnest zaudējumus gadījumā, kad ir notikušas būtiskas izmaiņas attiecīgās sabiedrības līdzdalībā, ja šīs izmaiņas neattiecas uz grūtībās nonākušiem uzņēmumiem, pat ja šīs izmaiņas līdzdalībā neattiecas uz "tukšu uzņēmumu" iegādi un tātad nerada ļaunprātīgas izmantošanas risku. Zaudējumu pārnešana ir aizliegta pat tad, ja citi grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas nosacījumi ir izpildīti, tostarp saistībā ar sabiedrības būtisko struktūru saglabāšanu, proti, ir izpildīti grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas c)–e) apakšpunktā norādītie nosacījumi. Citiem vārdiem, grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas a) un b) apakšpunktā norādītie nosacījumi nav saistīti ar ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas mērķi. Tātad tie ir labvēlīgāki grūtībās nonākušiem uzņēmumiem.

142 Tātad ir jāsecina, ka Komisija nav pieļāvusi kļūdu, uzskatot, ka ar apstrīdēto pasākumu ir ieviestas atšķirības starp komersantiem, kas attiecībā uz nodokļu sistēmai piešķirto mērķi ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā tās judikatūras izpratnē, kura ir minēta iepriekš šī sprieduma 100. punktā.

143 Otrkārt, prasītājas un personas, kas iestājusies lietā, arguments, ka apstrīdētais pasākums ir vispārējs pasākums, jo tas ir labvēlīgs visiem grūtībās esošiem uzņēmumiem, tomēr nav atbalstāms.

144 Faktiski, pirmkārt, jautājums par to, vai pasākumam ir vai nav vispārējs raksturs, nodokļu pasākuma selektivitātes pārbaudes kontekstā balstās uz jautājumu, vai salīdzinājumā ar kopējo jeb normālo nodokļu sistēmu ar šo pasākumu tiek nošķirti komersanti, kas attiecībā uz izvirzīto mērķi ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā. Taču, kā tas jau tika norādīts iepriekšējos punktos, apstrīdētajā lēmumā Komisija pareizi ir uzskatījusi, ka ar apstrīdēto pasākumu tiek nošķirti uzņēmumi, proti, tie, kuri atbilst šajā pasākumā noteiktajiem nosacījumiem, no tiem, kuri ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā attiecībā uz ar aplūkoto sistēmu izvirzītajam mērķim. Pat pieņemot, ka šis mērķis, kā to norāda prasītāja, ir novērst ļaunprātīgu zaudējumu pārnešanu, ir jākonstatē, ka apstrīdētais pasākums, ja tas tiek aplūkots viens pats vai ar citiem diviem iepriekš minētajiem izņēmumiem, neattiecas uz visiem uzņēmumiem, kuros ir noticis zaudējumus radošs kapitāldaļu pirkums, neradot šādu ļaunprātības risku.

145 Otrkārt, pretēji prasītājas argumentētajam ir jākonstatē, ka apstrīdētais pasākums nav vispārējs, jo tas potenciāli ir pieejams visiem uzņēmumiem 2014. gada 7. novembra sprieduma *Autogrill España* /Komisija (T-219/10, Krājums, pārsūdzēts apelācijas kārtībā, EU:T:2014:939, 44. un 45. punkts) izpratnē. Faktiski apstrīdētā pasākuma piemērošanas joma tajā ir definēta *ratione personae*. Tā attiecas tikai uz to uzņēmumu kategoriju, kas ir specifiskā situācijā, proti, grūtībās esošiem uzņēmumiem. Tādēļ tam ir *prima facie* selektivitāte.

146 Turklāt, prasītājas norādītajām atšķirībām starp uzņēmumiem, kuriem nepieciešama sanācija, un maksātspējīgiem uzņēmumiem saistībā ar to piekļuvi kapitālam un to rīcībā esošām slēptām rezervēm nav nozīmes, ievērojot nodokļu sistēmas izvirzīto mērķi, pat ņemot vērā mērķi novērst zaudējumu ļaunprātīgu izmantošanu. Šādām atšķirībām ir nozīme tikai tad, ja tiek ņemts vērā mērķis veicināt uzņēmumu, kuri gūst labumu no apstrīdētā pasākuma, sanāciju. Tomēr šim mērķim šajā lietā nav nozīmes, turklāt prasītāja to nemaz neapgalvo.

147 Visbeidzot, attiecībā uz argumentu, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula esot automātiski piemērojams mehānisms, un argumentu, ka tiesību aktiem uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā ir ne tikai ar nodokli saistīti, bet arī politiski mērķi, pietiek norādīt, ka šādi argumenti nav iedarbīgi, jo, pat ja tiktu pieņemts, ka tie ir pamatoti, tie nevarētu ietekmēt apstrīdētā pasākuma selektīvo raksturu.

148 Tādēļ pirmā pamata otrā daļa ir jānoraida.

– Par trešo pamatu saistībā ar apstrīdētā pasākuma attaisnošanu ar Vācijas nodokļu sistēmas raksturu un uzbūvi

149 Pirmkārt, prasītāja apgalvo, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula kopā ar klauzulu par uzņēmumu grupām un klauzulu par slēptajām rezervēm veicina to pamatprincipu piemērošanu, kuri ir Vācijas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas sastāvdaļa, it īpaši principa par zaudējumu stapperioda izņemšanu, kurš izriet no tīri objektīvas situācijas vadošajiem principiem, un principa par nodokļa uzlikšanu atkarībā no maksātspējas, kā arī nodalīšanas principa, atbilstoši kuram Vācijas tiesībās piemērojamajā atsauces sistēmā jautājumā par uzņēmuma ienākuma nodokli nodokļa uzlikšana sabiedrībai nav atkarīga no tās akcionāriem.

150 Otrkārt, prasītāja norāda, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas piemērošanas ierobežošana tikai uzņēmumiem, kuriem ir nepieciešama sanācija, arī ir attaisnojama ar nodokļu interesēm, proti, ar mērķi, kas ir nodokļu tiesību sastāvdaļa, iekasēt ieņēmumus, kuri ir paredzēti valsts izdevumu finansēšanai. Faktiski, neradot ar nodokļiem saistītus šķēršļus sanācijai, Vācijas likumdevējs uzņēmumiem, kuriem nepieciešama sanācija, esot ļāvis sakārtot savu saimniecisko situāciju, un tas paaugstinātu nodokļu ieņēmumus nākotnē.

151 Treškārt, prasītāja apgalvo, ka ierobežojumi uzņēmumiem, kuriem ir nepieciešama sanācija, balstās arī uz objektīvām atšķirībām starp, no vienas puses, maksātspējīgiem uzņēmumiem, kuriem zaudējumi ir radušies pārejoši un kas ir spējīgi sevi nodrošināt kapitāla tirgū, neesot atkarīgiem no izmaiņām [īpašumtiesību] līdzdalībā, un, no otras puses, uzņēmumiem, kuriem ir nepieciešama sanācija un kas bieži vien vairs nav spējīgi izmantot šo iespēju. Vācijas Federatīvā Republika piebilst, pirmkārt, ka, ja līdzdalības kapitāldaļas tiek iegādātas sanācijas nolūkā, pircējs nepārvalda zaudējumus, un, otrkārt, ka uzņēmumi, kuriem nepieciešama sanācija un kuriem nav slēpto rezervju, nevar izmantot ar to saistīto klauzulu.

152 Ir svarīgi atgādināt, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, kas pieminēta šī sprieduma 101. punktā, selektivitātes kritērijam neatbilst tāds pasākums, kurš, ieviešot atšķirības starp komersantiem, kas ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā no ar atbilstošo nodokļu sistēmu izvirzītā mērķa viedokļa, ir pamatots ar tās nodokļu sistēmas raksturu vai vispārējo uzbūvi, kurā tas iekļaujas.

153 Šajā sakarā ir jānošķir, no vienas puses, mērķi, kas ir izvirzīti konkrētajai nodokļu sistēmai un kas nav daļa no tās, un, no otras puses, mehānismi, kas ir ietverti pašā nodokļu sistēmā un kas ir nepieciešami, lai sasniegtu šos mērķus, jo šie mērķi un mehānismi kā attiecīgās nodokļu sistēmas pamatā esoši pamatprincipi vai vadošie principi var sniegt šādu pamatojumu, kas ir jāpierāda attiecīgajai dalībvalstij (skat. spriedumus *Paint Graphos* u.c., minēts 100. punktā, EU:C:2011:550, 65. punkts un tajā minētā judikatūra, un 2012. gada 7. marts, *British Aggregates*/Komisija, T-210/02 RENV, Krājums, EU:T:2012:110, 84. punkts un tajā minētā judikatūra). Līdz ar to atbrīvojumiem no nodokļa, kuri izriet no nodokļu uzlikšanas sistēmai, kurā ietilpst minētie atbrīvojumi, neatbilstoša mērķa, ir jāatbilst prasībām, kas izriet no LESD 107. panta 1. punkta (spriedums *Paint Graphos* u.c., minēts 100. punktā, EU:C:2011:550, 70. punkts).

154 Tāpat ir jāatgādina, ka valsts pasākums var tikt attaisnots ar aplūkojamās sistēmas raksturu vai vispārējo uzbūvi tikai tad, ja, pirmkārt, tas ir saskaņots ne tikai ar attiecīgās nodokļu sistēmas raksturīgajām īpašībām, bet arī saistīts ar veidu, kādā šī sistēma tiek īstenota, un, otrkārt, tam ir jāatbilst samērīguma principam un tas nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams, tādā ziņā, ka leģitīmais mērķis nevar tikt sasniegts ar mazāka apjoma pasākumiem (šajā ziņā skat. spriedumu *Paint Graphos* u.c., minēts 100. punktā, EU:C:2011:550, 73.–75. punkts).

155 Apstrīdētajā lēmumā Komisija ir nošķīrusi zaudējumu atsavināšanas noteikuma mērķi, no vienas puses, no grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas mērķa, no otras puses.

156 Runājot par zaudējumu atsavināšanas noteikuma mērķi, lai gan administratīvā procesa laikā Vācijas iestādes atsaucās uz mērķi "novērst zaudējumu pārnešanas nepareizu izmantošanu, kas Vācijas nodokļu sistēmā bija atļauta fiktīvu uzņēmumu iegādes veidā" (apstrīdētā lēmuma 85. apsvērums), Komisija uzskatīja, ka mērķis, kā tas izriet no iepriekšējā zaudējumu atsavināšanas noteikuma grozījumiem, kas izdarīti ar jauno normu, bija "finansēt uzņēmumu ienākuma nodokļa likmes samazinājumu no 25 % uz 15 %" (apstrīdētā lēmuma 86. apsvērums).

157 Savukārt grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas mērķis, pēc Komisijas domām, bija cīnīties ar pasaules finanšu un ekonomisko krīzi un atbalstīt nestabilus uzņēmumus finanšu un ekonomiskās krīzes laikā (apstrīdētā lēmuma 87. un 88. apsvērums). Tā secināja, ka šīs klauzulas mērķis nav raksturīgs nodokļu sistēmai (apstrīdētā lēmuma 89. apsvērums).

158 Jākonstatē, ka no apstrīdētā pasākuma teksta skaidri izriet, ka tas ir labvēlīgs grūtībās nonākušiem uzņēmumiem. Ja tas tā nebūtu, nevarētu tikt izskaidrots, kāpēc tā piemērošanas nosacījumu starpā ir *KStG* 8.c panta 1.a punkta a) apakšpunkts un *KStG* 8.c panta 1.a punkta b) apakšpunkts (skat. iepriekš 10. punktu), kuros attiecīgi ir prasīts, lai kapitāldaļu iegādes mērķis būtu sabiedrības sanācija un lai pirkuma brīdī uzņēmums būtu maksātnespējīgs vai lai tam būtu pārmērīgi parādi, vai arī lai tam draudētu šāds stāvoklis. Turklāt prasītāja pati atzīst, ka ar apstrīdēto pasākumu likumdevējs var likumīgi pildīt mērķi, ļaujot krīzes skartām sabiedrībām, kas ir maksātnespējas stāvoklī, kļūt atkal maksātspējīgām.

159 Līdz ar to ir acīmredzami, ka apstrīdētā pasākuma mērķis vai vismaz galvenais mērķis ir atvieglot grūtībās nonākušu uzņēmumu sanāciju.

160 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka nodokļu sistēmas pamatprincipi vai vadošie principi neietver iepriekš minēto mērķi un tātad tas nav iekšējs, bet gan ar to nesaistīts mērķis (šajā ziņā un pēc analoģijas skat. spriedumus, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, Krājums, EU:C:2006:511, 82. punkts, un 2013. gada 18. jūlijs, *P*, C-6/12, Krājums, EU:C:2013:525, 30. punkts), un nav jāpārbauda, vai apstrīdētais pasākums ir samērīgs ar izvirzīto mērķi.

161 Apstrīdētais pasākums tātad, ņemot vērā prasītājas un personas, kas iestājusies lietā, izvirzītos argumentus, katrā ziņā nav attaisnojams.

162 Pirmkārt, pasākums nav attaisnojams saskaņā ar principu par nodokļa uzlikšanu atkarībā no maksātspējas.

163 Neatkarīgi no tā, ka šis attaisnojums neizriet no šajā lietā piemērojamo tiesību aktu motīvu izklāsta, tas, šķiet, ir saistīts ar zaudējumu atsavināšanas noteikuma mērķi cīnīties pret ļaunprātīgu zaudējumu pārnešanu. Būtībā atbilstoši šiem argumentiem, ņemot vērā, ka, pirmkārt, zaudējumu atsavināšanas noteikuma mērķis ir novērst ļaunprātīgu izmantošanu un ka, otrkārt, sanācijas gadījumā ļaunprātīga izmantošana nepastāv, no tā izriet, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas piemērošana ir attaisnojama ar tādu pašu loģiku, kāda ir zaudējumu atsavināšanas noteikuma piemērošanas pamatā, un tā ir tikai atjaunot vispārējā principa par zaudējumu pārnešanu piemērošanu, kas ir principa par nodokļa uzlikšanu atkarībā no maksātspējas izpausme.

164 Tomēr, pieņemot, ka šī interpretācija ir pareiza, ir jākonstatē, ka apstrīdētais pasākums izrādās nesaderīgs ar izvirzīto mērķi. Kā tas tika paskaidrots pirmā pamata kontekstā, apstrīdētais pasākums ir piemērojams tikai grūtībās nonākušiem uzņēmumiem. Šajos apstākļos nav skaidrs, kādēļ princips par nodokļa uzlikšanu atkarībā no maksātspējas pieprasītu, lai grūtībās esošs uzņēmums varētu pārnest zaudējumus, lai gan šī pārnešana tiek atteikta maksātspējīgam uzņēmumam, kuram ir zaudējumi un kurš atbilst citiem grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulā paredzētajiem nosacījumiem.

165 Otrkārt, apstrīdētais pasākums nevar tikt attaisnots ar atšķirībām starp zaudējumus radošu līdzdalības pirkumu un līdzdalības pirkumu sanācijas nolūkā, no vienas puses, un ar atšķirīgiem nodokļu maksātāju mērķiem, no otras puses. Prasītāja, kuru atbalsta Vācijas Federatīvā Republika, uzskata, ka gadījumā, kad kapitāldaļas tiks pirktas sanācijas nolūkā, jaunajam akcionāram nebūšot pilnīgas kontroles pār to, kā tiks izmantoti zaudējumi. Turklāt uzņēmumiem, kuriem nepieciešama sanācija, atšķirībā no maksātspējīgiem uzņēmumiem, nebūšot iespējas saņemt finansējumu kapitāla tirgos vai meklēt pārņēmēju. Tiem nebūšot arī iespējas saglabāt savus zaudējumus atbilstoši klauzulai par slēptajām rezervēm.

166 Šajā sakarā, pirmkārt, ir jākonstatē, ka arguments par kontroles trūkumu pār to, kā tiek izmantoti zaudējumi, nav atbilstošs. Faktiski citi uzņēmumi, kas neatbilst grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulā paredzētajiem nosacījumiem, arī var saskarties ar ekonomiskām grūtībām un nebūt spējīgi kontrolēt, kā tiek izmantoti zaudējumi, bet tai pat laikā tie ir izslēgti no grūtībās

nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas piemērošanas jomas. Otrkārt, atšķirīgai uzņēmumu, kuriem nepieciešama sanācija, un maksātspējīgo uzņēmumu situācijai attiecībā uz piekļuvi kapitālam un slēpto rezervju esamību to rīcībā šajā lietā nav nozīmes. Kā Komisija pareizi norādījusi apstrīdētā lēmuma 91. apsvērumā, iespējamais mērķis atvieglot piekļuvi grūtībās esošo sabiedrību kapitālam nav saistīts ar nodokļu sistēmu.

167 Tas pats attiecas uz prasītājas norādīto argumentu, ka Vācijas nodokļu iestādes interesēs ir ļaut uzņēmumiem, kuri var tikt sanēti, sakārtot savu saimniecisko situāciju, lai ierobežotu risku, ka tie kļūst maksātnespējīgi, un palielinātu nodokļu iestāžu iespējas gūt, proti, palielināt, ieņēmumus no nodokļiem.

168 Šajā argumentā tiek atkārtots Vācijas Federatīvās Republikas administratīvā procesa laikā izvirzītais un Komisijas apstrīdētā lēmuma 57.–63. apsvērumā noraidītais arguments, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula ir saderīga ar "privātā kreditora tirgus ekonomikā" principu tiktāl, ciktāl tā atbilst informēta kreditora, ar kuru debitoram ir ilgstošas līgumiskas attiecības, rīcībai.

169 Tomēr ir jākonstatē, ka aplūkojamā priekšrocība tiek piešķirta automātiski un netiek veikta nekāda pārbaude, lai konkrēti noteiktu, tāpat kā to darītu privātais kreditors, pirmkārt, cik liels ir risks, ka saņēmējs vairs nav spējīgs veikt savu saimniecisko darbību un tam tātad ir jāizbeidz visi maksājumi saviem kreditoriem, un, otrkārt, cik lielā apmērā, ja viņa nodokļu parāds samazināsies, šis saņēmējs būs spējīgs veikt savu darbību rentabli, lai varētu izpildīt savus pienākumus nākotnē. Kā Komisija pareizi uzsver apstrīdētā lēmuma 60. apsvērumā, nodokļa parāda dzēšana, neveicot nekādu novērtējumu par debitora nākotnes perspektīvām un tā stratēģisko nozīmību, nav atbilstoša informētai rīcībai.

170 Tādēļ ir jāsecina, ka nedz prasītāja, nedz Vācijas Federatīvā Republika nav sniegušas tādus elementus, kas varētu attaisnot apstrīdēto pasākumu atbilstoši šī sprieduma 152.–154. punktā norādītajai judikatūrai.

171 Jāsecina, ka šī pamata trešā daļa un līdz ar to pirmais pamats kopumā ir jānoraida.

Par otro pamatu, kas ir balstīts uz valsts līdzekļu izmantošanas neesamību

172 Ar savu otro pamatu prasītāja norāda, ka grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula nenozīmē, ka vienam uzņēmumam ir jāpiešķir nodokļa priekšrocība, bet tikai to, ka šim uzņēmumam nav jāliedz tāda finanšu situācija, kas jau pastāv. Ņemot vērā, ka zaudējumu pārnešanas saglabāšana atbilst zaudējumu neierobežotas pārnešanas principam, kas ir iesakņojies Vācijas konstitucionālās tiesībās, zaudējumu pārnešana principā ir aktīvi, kas pieder uzņēmumiem – nodokļa maksātājiem.

173 Līdz ar to Vācijas Federatīvās Republikas rīcībā nevienā brīdī nebūs nodokļu ieņēmumu, kas gūti no pozitīviem ienākumiem un atbilst tikpat lieliem zaudējumiem, kuri radušies tajā pašā taksācijas periodā vai iepriekšējos taksācijas periodos.

174 Jāatgādina, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 50. apsvērumā ir secinājusi, ka Vācijas valdības piešķirtā iespēja konkrētiem uzņēmumiem samazināt to nodokļa nastu, pārnesot zaudējumus, izraisītu valsts ieņēmumu zaudējumus un tātad tā būtu piešķirta no valsts līdzekļiem.

175 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru atbalsta jēdziens ir vispārīgāks nekā subsīdijas jēdziens, jo tas ietver ne tikai pozitīvu palīdzību, kas ir subsīdijas pašas par sevi, bet arī valsts pasākumus, kas dažādos veidos atvieglo izmaksas, kuras parasti ir jāsedz no uzņēmuma budžeta, un kas, kaut gan tie nav subsīdijas šī vārda šaurākajā nozīmē, ir tām identiski pēc rakstura un rada tādas pašas sekas (spriedums *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, minēts 101. punktā, EU:C:2001:598, 38. punkts; skat. arī spriedumu *Paint Graphos* u.c., minēts 100. punktā, EU:C:2011:550, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

176 No tā izriet, ka pasākums, ar kuru valsts iestādes atsevišķiem uzņēmumiem piešķir nodokļu priekšrocības, kas, kaut arī nav valsts līdzekļu piešķiršana, rada saņēmējiem finansiāli izdevīgāku stāvokli nekā pārējiem nodokļa maksātājiem, ir uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Turpretī nodokļu priekšrocības, kas izriet no vispārpiemērojama pasākuma, kurš bez izņēmuma ir piemērojams visiem saimnieciskās darbības subjektiem, nav valsts atbalsts LESD 107. panta izpratnē (skat. spriedumu Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, minēts 100. punktā, EU:C:2011:732, 72. un 73. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

177 Šajā lietā ir jākonstatē, ka uzņēmumiem, uz kuriem attiecas grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula, piešķirtā priekšrocība ir radusies no tā, ka dalībvalsts ir atteikusies no nodokļu ieņēmumiem, kurus tā parasti saņem, tiktāl, ciktāl šāda atteikšanās ir sniegusi saņēmējiem iespēju iegādāties zaudējumus radošu līdzdalību pie izdevīgākiem nosacījumiem no nodokļu viedokļa (šajā ziņā skat. spriedumu, 2000. gada 19. septembris, Vācija/Komisija, C-156/98, Krājums, EU:C:2000:467, 26. punkts).

178 Tāpat ir jānoraida prasītājas arguments, kurš būtībā ir balstīts uz to, ka, tā kā zaudējumu pārnešanas saglabāšana atbilst konstitucionālajam principam par neierobežotu zaudējumu pārnešanu, zaudējumu pārnešanas noteikuma piemērošanas dēļ neiekasētie ieņēmumi ir aktīvi, kas nekad nav piederējuši valstij.

179 Šajā sakarā ir jāatgādina pastāvīgā judikatūra, saskaņā ar kuru LESD 107. panta 1. punktā valsts pasākumi netiek šķiroti pēc to iemesliem vai mērķiem, bet gan definēti, ņemot vērā to iedarbību (šajā ziņā skat. spriedumu Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste, minēts 100. punktā, EU:C:2011:732, 87. punkts un tajā minētā judikatūra).

180 Faktiski, kā ticis norādīts apstrīdētā pasākuma selektivitātes novērtējumā, Komisija ir pareizi konstatējusi, ka zaudējumu atsavināšanas noteikums ir daļa no atsauces sistēmas. Tas ir Vācijas Federatīvās Republikas tiesību aktu neatņemama sastāvdaļa, un tātad uz to attiecas tiesiskuma prezumpcija. Saskaņā ar šo noteikumu galīgie līdzekļi, kas iegūti, nepiemērojot zaudējumu pārnešanas noteikumu, ir līdzekļi, kuri principā ir paredzēti valsts budžetam.

181 Turklāt zaudējumu atsavināšanas noteikumā tā ieviešanas brīdī nebija paredzēts neviens izņēmums. Grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula, kā arī citi izņēmumi no zaudējumu atsavināšanas noteikuma tika ieviesti pēc tās, pat ja grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula ir piemērojama ar atpakaļejošu spēku tajā pat datumā, kad stājās spēkā zaudējumu atsavināšanas noteikums. Tas pierāda, ka zaudējumu atsavināšanas noteikuma konstitucionālais tiesiskums – pēc Vācijas likumdevēja domām – nebija atkarīgs no jebkāda izņēmuma esamības.

182 Katrā ziņā, pat ja zaudējumu atsavināšanas noteikuma tiesiskums netiek apšaubīts, pats fakts, ka šis noteikums tika piemērots konkrētu laikposmu, ir pietiekams, lai konstatētu valsts līdzekļu izmantošanu tādēļ, ka tajā pat laikposmā tika piemērota grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula. Faktiski valsts atbalsta jēdziens ir objektīvs jēdziens, kurš ir jāpārbauda atkarībā no tā, kādas ir attiecīgā atbalsta pasākuma antikonstitucionālās sekas, nevis ņemot vērā citus elementus, tādus kā pasākuma, ar kuru atbalsts ir piešķirts, tiesiskums (šajā ziņā skat. spriedumus, 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates*/Komisija, C-487/06 P, Krājums, EU:C:2008:757, 85. punkts un tajā minētā judikatūra, un 2010. gada 7. oktobris, *DHL Aviation* un *DHL Hub Leipzig*/Komisija, T-452/08, EU:T:2010:427, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

183 Tātad ir jāsecina, ka, apstrīdētajā lēmumā konstatējot, ka apstrīdētais pasākums ticis piešķirts, izmantojot valsts līdzekļus, jo tas varēja izraisīt nodokļu ienākumu samazināšanos, Komisija nav pieļāvusi nevienu kļūdu tiesību piemērošanā.

184 Līdz ar to otrais pamats ir jānoraida.

Par ceturto pamatu, kas ir saistīts ar tiesiskās paļāvības aizsardzības principa pārkāpumu

185 Savā ceturtajā pamatā prasītāja būtībā norāda, ka pastāv pamatota tiesiskā paļāvība, pirmkārt, par saistošo informācijas pieprasījumu, kas saņemts no valsts nodokļu iestādes, un, otrkārt, par grūtībām, pat neiespējamību, šīs lietas apstākļos uzskatīt grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulu par valsts atbalstu un pārbaudīt, vai ir ievērota LESD 108. pantā paredzētā procedūra [un] vai tā bija jāievēro, šādām grūtībām rodoties no tā, ka citās dalībvalstīs ir līdzīgas normas, kuras nav tikušas paziņotas vai apstrīdētas LESD 107. panta 1. punkta sakarā.

186 Saskaņā ar Padomes 1999. gada 22. marta Regulas (EK) Nr. 659/1999, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus [EKL] 93. panta piemērošanai (OV L 83, 1. lpp.), 14. panta 1. punktu Komisija nepieprasa atbalsta atgūšanu, ja, to darot, tā nonāktu pretrunā ar Eiropas Savienības tiesību vispārējo principu.

187 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesības atsaukties uz tiesiskās paļāvības aizsardzības principu ir ikvienai personai, kurai kāda Savienības iestāde, sniedzot tai precīzus solījumus, ir radījusi pamatotas cerības. Par šādiem solījumiem tiek uzskatīta jebkādā veidā paziņota precīza, beznosacījumu un saskaņota informācija (skat. spriedumu, 2010. gada 16. decembris, *Kahla Thüringen Porzellan* /Komisija, C-537/08 P, Krājums, EU:C:2010:769, 63. punkts un tajā minētā judikatūra).

188 Tāpat ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru uzņēmumi, kas saņem atbalstu, principā var iegūt tiesisko paļāvību par atbalsta tiesiskumu tikai tad, ja tas tiek piešķirts, ievērojot LESD paredzēto procedūru. Faktiski rūpīgam uzņēmējam parasti ir jāspēj pārliecināties, ka šī procedūra ir tikusi ievērota (skat. spriedumu, 1997. gada 20. marts, *Alcan Deutschland*, C-24/95, Krājums, EU:C:1997:163, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

189 Šajā lietā vispirms ir jākonstatē, ka tiktāl, ciktāl pasākums nav ticis paziņots Komisijai LESD 108. panta 3. punkta izpratnē, tikai šaubas vai grūtības vien, interpretējot, vai apstrīdētais pasākums ir valsts atbalsts, nevar attaisnot prasītājas tiesisko paļāvību.

190 Tālāk, tiktāl, ciktāl prasītāja atsaucas uz savu tiesisko paļāvību par saistošo pieprasījumu, ir jāatgādina, ka, protams, nevar tikt izslēgta prettiesiska atbalsta saņēmēja iespēja atsaukties uz izņēmuma apstākļiem, kuri likumīgi varēja pamatot viņa tiesisko paļāvību par šī atbalsta tiesiskumu, un līdz ar to iebilst pret tā atmaksu. Tomēr šim saņēmējam ir jānorāda šie apstākļi valsts iestādēs vai valsts tiesā, apstrīdot valsts lēmumu par atbalsta atgūšanu, ar kuru šīs iestādes transponē Komisijas lēmumu. Šādā gadījumā valsts tiesai – pēc tam, kad tā vajadzības gadījumā ir uzdevusi Tiesai prejudiciālus interpretācijas jautājumus, – ir jānovērtē lietas apstākļi (šajā ziņā skat. spriedumus, 2002. gada 7. marts, Itālija/Komisija, C-310/99, Krājums, EU:C:2002:143, 103. punkts; 1998. gada 27. janvāris, *Ladbroke Racing* u.c./Komisija, T-67/94, Krājums, EU:T:1998:7, 182. un 183. punkts, un *Fleuren Compost*/Komisija, minēts 110. punktā, EU:T:2004:4, 136. un 137. punkts). Piemērojot šo judikatūru, prasītāja tātad nevar atsaukties uz saistošā informācijas pieprasījuma esamību, norādot, ka apstrīdētais lēmums ir pretrunā tiesiskās paļāvības aizsardzības principam (šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 16. jūlijs, *Zweckverband Tierkörperbeseitigung*/Komisija, T-309/12, EU:T:2014:676, 237. punkts).

191 Tāpat ir jāatgādina, ka valsts iestādes, kurai ir uzticēts piemērot Savienības tiesības, rīcība, kas ir pretrunā šīm tiesībām, nevar būt uzņēmēja tiesiskās paļāvības pamatā, ka tam tiks piemērota Savienības tiesībām pretrunā esoša attieksme (šajā ziņā skat. spriedumu, 2007. gada 4. oktobris, Komisija/Itālija, C-217/06, EU:C:2007:580, 23. punkts un tajā minētā judikatūra), un ka saņēmēja pienākums pārliecināties, ka LESD 108. panta 3. punktā paredzētā procedūra ir tikusi ievērota, nevar faktiski būt atkarīgs no valsts iestādes rīcības, pat ja šī pēdējā minētā tajā brīdī bija atbildīga par lēmuma prettiesiskumu un tā atsaukšana šķiet esam pretrunā labticībai (šajā ziņā skat. spriedumu *Alcan Deutschland*, minēts 118. punktā, EU:C:1997:163, 41. punkts).

192 Visbeidzot, prasītāja nevar izmantot argumentu par to, ka citās dalībvalstīs, iespējams, pastāv līdzīgi pasākumi. Vispirms ir jākonstatē, ka runa ir par pasākumiem, kas ietilpst dažādos tiesību normu ietvaros, tālāk, ka neviens elements lietas materiālos neļauj apgalvot, ka Komisija būtu sniegusi apgalvojumus par šo pasākumu tiesiskumu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, un, visbeidzot, ka prasītāja varētu likumīgi atsaukties uz šādu apstākli, ja vienlīdzīgas attieksmes principa ievērošana katrā ziņā ir jāsaskaņo ar tiesiskuma principa ievērošanu, saskaņā ar kuru neviens nevar sev par labu atsaukties uz attiecībā uz trešo personu pieļautu nelikumību (spriedumi, 1998. gada 14. maijs, *SCA Holding*/Komisija, T-327/94, Krājums, EU:T:1998:96, 160. punkts; *Mayr-Melnhof*/Komisija, T-347/94, Krājums, EU:T:1998:101, 334. punkts, un 2002. gada 20. marts, *LR AF 1998*/Komisija, T-23/99, Krājums, EU:T:2002:75, 367. punkts).

193 Tas pats attiecas uz atsaukšanos uz iepriekšējo zaudējumu atsavināšanas noteikumu, kurš ietilpa citā sistēmā un kuru Komisija vispār nav pārbaudījusi saistībā ar to, kā ar to tiek ievēroti Līguma noteikumi par valsts atbalstu.

194 Tādējādi ceturtais pamats un līdz ar to prasība ir pilnībā noraidāmi.

Par tiesāšanās izdevumiem

195 Atbilstoši Vispārējās tiesas Reglamenta 134. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram nolēmums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram nolēmums ir labvēlīgs. Tomēr saskaņā ar šī paša reglamenta 134. panta 3. punktu Tiesa, ja lietas dalībniekiem nolēmums ir daļēji labvēlīgs un daļēji nelabvēlīgs un ja to pamato lietas apstākļi, var nolemt, ka lietas dalībnieks papildus saviem tiesāšanās izdevumiem atlīdzina daļu no pretējās puses tiesāšanās izdevumiem.

196 Šajā lietā ir jākonstatē, ka, pirmkārt, atbilstoši 1991. gada 2. maija Reglamenta 114. pantam ir jānoraida Komisijas izvirzītā iebilde par nepieņemamību un, otrkārt, ir jānoraida prasība kopumā kā nepamatota.

197 Ņemot vērā šos apstākļus, prasītājai ir jāpiespriež papildus saviem tiesāšanās izdevumiem atlīdzināt divas trešdaļas no Komisijas tiesāšanās izdevumiem un šai pēdējai minētajai ir jāpiespriež segt vienu trešdaļu no saviem tiesāšanās izdevumiem.

198 Saskaņā ar Reglamenta 138. panta 1. punktu dalībvalstis, kas iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas. No tā izriet, ka Vācijas Federatīvā Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

Ar šādu pamatojumu

VISPĀRĒJĀ TIESA (devītā palāta)

nospriež:

1) iebildi par nepieņemamību noraidīt;

2) noraidīt prasību kā nepamatotu;

***3) GFKL Financial Services AG* sedz savus, kā arī atlīdzina divas trešdaļas no Eiropas Komisijas tiesāšanās izdevumiem; vienu trešdaļu no saviem tiesāšanās izdevumiem Komisija sedz pati;**

4) Vācijas Federatīvā Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

Berardis Czúcz Popescu

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2016. gada 4. februārī.

[Paraksti]

Satura rādītājs

Atbilstošās valsts tiesību normas 2

Zaudējumu pārnešanas noteikums 2

Zaudējumu atsavināšanas noteikums 2

Grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzula 3

Klauzulas par slēptām rezervēm un uzņēmumu grupu 4

Tiesvedības rašanās fakti 4

Administratīvais process 4

Apstrīdētais lēmums 5

Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi 7

Juridiskais pamatojums 8

Par prasības pieņemamību 8

Par tiesībām celt prasību LESD 263. panta ceturtās daļas izpratnē 8

Par interesi celt prasību 11

Par lietas būtību 12

Par trešo pamatu par pamatojuma neesamību 12

Par pirmo pamatu, kas balstīts uz apstrīdētā pasākuma selektivitātes neesamību 14

– Par pirmo daļu saistībā ar kļūdu, kas pieļauta atsauces sistēmas definēšanā 14

– Par otro pamatu, kurš balstās uz kļūdu uzņēmumu, kuriem nepieciešama sanācija, juridiskās un faktiskās situācijas novērtējumā un grūtībās nonākušu uzņēmumu pārstrukturēšanas klauzulas klasificēšanā par vispārēju pasākumu 17

– Par trešo pamatu saistībā ar apstrīdētā pasākuma attaisnošanu ar Vācijas nodokļu sistēmas raksturu un uzbūvi 19

Par otro pamatu, kas ir balstīts uz valsts līdzekļu izmantošanas neesamību 22

Par ceturto pamatu, kas ir saistīts ar tiesiskās paļāvības aizsardzības principa pārkāpumu 24

Par tiesāšanās izdevumiem 25