Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK VŠEOBECNÉHO SÚDU (deviata komora)

zo 4. februára 2016*

„Štátna pomoc — Nemecká právna úprava týkajúca sa prevodu strát do budúcich daňových rokov (Sanierungsklausel) — Rozhodnutie vyhlasujúce pomoc za nezlučiteľnú so spoločným trhom — Žaloba o neplatnosť — Osobná dotknutosť — Prípustnosť — Pojem štátna pomoc — Selektívna povaha — Povaha a štruktúra daňového systému — Verejné zdroje — Povinnosť odôvodnenia — Legitímna dôvera“

Vo veci T-620/11,

GFKL Financial Services AG, so sídlom v Essene (Nemecko), v zastúpení: pôvodne M. Schweda, S. Schultes-Schnitzlein, J. Eggers a M. Knebelsberger, neskôr M. Schweda, J. Eggers, M. Knebelsberger a F. Loose, advokáti,

žalobkyňa,

ktorú v konaní podporuje:

Spolková republika Nemecko, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastník konania,

proti

Európskej komisii, v zastúpení: pôvodne T. Maxian Rusche, M. Adam a R. Lyal, neskôr T. Maxian Rusche, R. Lyal a M. Noll-Ehlers, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

ktorej predmetom je návrh na zrušenie rozhodnutia Komisie 2011/527/EÚ z 26. januára 2011 o štátnej pomoci Nemecka C 7/10 (ex CP 250/09 a NN 5/10) Zákon o dani z príjmu právnických osôb (KStG), schéma o prevode daňových strát (Sanierungsklausel) (Ú. v. EÚ L 235, s. 26),

VŠEOBECNÝ SÚD (deviata komora),

v zložení: predseda komory G. Berardis, sudcovia O. Czúcz a A. Popescu (spravodajca),

tajomník: K. Andová, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 9. júla 2015,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: nemčina.

Rozsudok

Vnútroštátny právny rámec

Pravidlo prevodu strát

1 Na základe článku 10d ods. 2 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmov) možno v Nemecku straty zaznamenané v jednom zdaňovacom období previesť do nasledujúcich zdaňovacích období, čo znamená, že tieto straty možno odpočítať od zdaniteľných príjmov v budúcich rokoch (ďalej len „pravidlo prevodu strát“).

2 Podľa § 8 ods. 1 Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z príjmu právnických osôb, ďalej len „KStG“) sa táto možnosť prevodu strát uplatňuje aj na podniky podliehajúce dani z príjmu právnických osôb.

Pravidlo zániku strát

3 Možnosť prevodu strát viedla výlučne z dôvodu zníženia dane k nadobudnutiu „prázdnych spoločností“, teda podnikov, ktoré už pred určitým časom ukončili všetku obchodnú činnosť, ale naďalej sa na ne ešte uplatňoval prevod strát (transakcie nazvané „Mantelkauf“).

4 V roku 1997 s cieľom zabrániť nadobúdaniu „prázdnych spoločností“ nemecký zákonodarca prijal § 8 ods. 4 KStG (ďalej len „pôvodné pravidlo zániku strát“). Toto pravidlo obmedzovalo prevod strát na tie podniky, ktoré boli právne a ekonomicky identické so subjektom, ktorý vytvoril stratu. Podľa tohto ustanovenia sa spoločnosti nepovažovali za identické, ak sa viac ako polovica podielov kapitálovej spoločnosti previedla a ak táto kapitálová spoločnosť pokračovala vo svojej ekonomickej činnosti, alebo ju opätovne začala s prevažne novým prevádzkovým kapitálom.

5 Pôvodné pravidlo zániku strát však upravovalo výnimku stanovenú v § 8 ods. 4 tretej vete KStG, podľa ktorej hospodárska identita existovala, takže zánik strát sa neuplatnil v prípade „ozdravenia“ spoločnosti, ktorá bola predmetom nadobudnutia. To platilo v dvoch situáciách: jednak v prípade, že investovaný nový prevádzkový kapitál slúži výlučne na ozdravenie podniku, ktorý vytvoril zostávajúci odpočet straty, a ak tento subjekt pokračuje vo vykonávaní hospodárskej činnosti nasledujúcich 5 rokov v objeme porovnateľnom s celkovým obrazom hospodárskej situácie; a jednak v prípade, ak namiesto vkladu nového prevádzkového kapitálu nadobúdateľ pokryje straty, ktoré sa naakumulovali v subjekte, ktorý straty zaznamenal.

6 V roku 2008 Unternehmensteuerreformgesetz (zákon o reforme zdaňovania podnikov) zrušil pôvodné pravidlo zániku strát a doplnil nový § 8c ods. 1 do KStG (ďalej len „pravidlo zániku strát“). Toto ustanovenie obmedzuje možnosť prevodu strát v prípade nadobudnutia podielov spoločnosti v rozsahu 25 % alebo viac (ďalej len „poškodzujúce nadobudnutie podielov“). Presnejšie nové ustanovenie po prvé stanovuje, že ak sa prevedie viac ako 25 %, nie však viac ako 50 % základného imania, práv spoločníkov, spolurozhodovacích práv alebo hlasovacích práv v spoločnosti v období piatich rokov po prevode, nevyužité straty zaniknú úmerne k výške zmeny vo vlastníctve podielov vyjadrenej percentuálnym podielom, a po druhé, že nevyužité straty nebude už možné odrátať v prípade prevodu na nadobúdateľa viac než 50 % základného imania, práv spoločníkov, spolurozhodovacích práv alebo hlasovacích práv v spoločnosti.

7 Nové pravidlo zániku strát spočiatku nestanovovalo nijakú výnimku. Daňové orgány však mohli v situácii poškodzujúceho nadobudnutia podielov s cieľom ozdravenia podnikov v ťažkostiach priznať spravodlivé oslobodenie od dane na základe dekrétu o ozdravení nemeckého ministerstva financií z 27. marca 2003 (ďalej len „dekrét o ozdravení“).

Schéma o prevode daňových strát

8 V septembri 2007 nemecká vláda predložila na Bundestag (dolná komora spolkového snemu) návrh zákona nazvaný „zákon MoRaKG“ týkajúci sa modernizácie všeobecných podmienok upravujúcich kapitálové vklady, ktorý upravoval najmä výnimku z pravidla zániku strát.

9 V nadväznosti na oznámenie dotknutého návrhu zákona podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ Európska komisia zakázala zamýšľanú výnimku tým, že ju kvalifikovala ako štátnu pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom rozhodnutím 2010/13/ES z 30. septembra 2009 o schéme štátnej pomoci C 2/09 (ex N 221/08 a N 413/08), ktorú poskytne Nemecko na modernizáciu všeobecných podmienok pre kapitálové investície (Ú. v. EÚ L 6, 2010, s. 32, ďalej len „rozhodnutie týkajúce sa zákona MoRaKG“).

10 V júni 2009 bol do Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (zákon o zdravotnom poistení týkajúci sa zníženia daňového zaťaženia občanov) doplnený § 8c ods. 1a KStG (ďalej len „schéma o prevode daňových strát“ alebo „sporné opatrenie“), podľa ktorého prevod strát je naďalej možný v prípade, že k nadobudnutiu podniku v ťažkostiach došlo s cieľom jeho ozdravenia. Podľa tohto ustanovenia právnická osoba môže previesť straty aj v prípade poškodzujúceho nadobudnutia podielu, ak sú splnené tieto požiadavky:

a) účelom nákupu podielov je reštrukturalizácia subjektu;

b) spoločnosť je v čase nákupu podielov v platobnej neschopnosti alebo nadmerne zadlžená alebo jej hrozí platobná neschopnosť alebo nadmerné zadlženie;

c) základné štruktúry spoločnosti zostanú zachovalé, čo predpokladá, že:

— subjekt dodržiava podnikovú dohodu obsahujúcu ustanovenia o zachovaní pracovných miest alebo

— počas prvých piatich rokoch po nákupe podielov zostane zachovaných 80 % pracovných miest (podľa ročného priemerného objemu miezd), alebo

— v prvých dvanástich mesiacoch dôjde buď k značnému vkladu do prevádzkového kapitálu alebo k odpusteniu záväzkov, ktoré ešte majú hodnotu; vklad je značný, ak nový prevádzkový kapitál zodpovedá najmenej 25 % aktív predchádzajúceho hospodárskeho roku; spätné prevody kapitálovej spoločnosti realizované počas troch rokov po vklade nového prevádzkového kapitálu znižujú hodnotu nového prevádzkového kapitálu;

d) podnik nezmení odvetvie svojho pôsobenia počas piatich rokov nasledujúcich po nákupe podielov;

e) podnik nemal v čase nákupu podielov ukončenú svoju činnosť.

11 Schéma o prevode daňových strát nadobudla platnosť 10. júla 2009 so spätným účinnom od 1. januára 2008, teda v rovnaký deň ako nadobudlo platnosť pravidlo zániku strát.

Ustanovenia o skrytých rezervách a skupinách podnikov

12 V decembri 2009 Wachstumsbeschleunigungsgesetz (zákon o zrýchlení hospodárskeho rastu) zaviedol s účinnosťou od 1. januára 2010 dve nové výnimky z pravidla zániku strát, konkrétne jednak § 8c ods. 1 piatu vetu KStG (ďalej len „ustanovenie o skupinách podnikov“) a jednak § 8c ods. 1 šiestu vetu KStG (ďalej len „ustanovenie o skrytých stratách“).

13 Ustanovenie o skupinách podnikov stanovuje, že prevody strát ostávajú zachované pre všetky reštrukturalizácie uskutočnené výlučne vnútri skupiny podnikov, na čele ktorej stojí jediná osoba alebo spoločnosť, ktorá vlastní 100 % akcií.

14 Ustanovenie o skrytých stratách stanovuje, že prevody strát ostávajú zachované v rozsahu, v akom pri poškodzujúcom nadobudnutí podielov tieto straty zodpovedajú skrytým stratám prevádzkového kapitálu spoločnosti, pričom „skrytými stratami“ sa rozumie suma rozdielu medzi vlastným kapitálom, ktorý ako celok vyplýva z daňového výpočtu ziskov, na jednej strane a hodnotou akcií spoločnosti zodpovedajúcou tomuto vlastnému kapitálu na strane druhej.

Skutkové okolnosti

15 Žalobkyňa, GFKL Financial Services AG, je spoločnosťou poskytujúcou finančné služby, ktorá sa v roku 2009 ocitla v nebezpečenstve platobnej neschopnosti a potrebovala ozdravenie.

16 Dňa 14. decembra 2009 investor nadobudol približne 80 % akcií žalobkyne a 4. decembra 2010 nový väčšinový akcionár vložil do spoločnosti viac než 50 miliónov eur prostredníctvom zvýšenia základného imania, čo umožnilo vyhnúť sa stavu platobnej neschopnosti.

17 Ku dňu prevodu akcií žalobkyňa spĺňala podmienky umožňujúce uplatnenie schémy o prevode daňových strát, ako to vyplýva zo záväznej informácie Finanzamt Essen-NordOst (Daňový úrad Essen-NordOst) z 3. septembra 2009 (ďalej len „záväzná informácia“).

18 V nadväznosti na rozhodnutie Komisie o začatí konania vo veci formálneho zisťovania (pozri bod 21 nižšie) nemecké ministerstvo financií listom z 30. apríla 2010 nariadilo daňovému úradu neuplatňovať schému o prevode daňových strát.

19 Daňový úrad preto zrušil záväznú informáciu a zaslal žalobkyni daňový výmer týkajúci sa dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2009, v rámci ktorého sa neuplatnila schéma o prevode daňových strát.

20 Dňa 22. júla 2011 Spolková republika Nemecko oznámila Komisii v súlade s ustanoveniami napadnutého rozhodnutia (pozri bod 31 nižšie) zoznam podnikov, na ktoré sa uplatnilo sporné opatrenie. Meno žalobkyne sa nachádza medzi podnikmi, vo vzťahu ku ktorým boli zrušené záväzné informácie týkajúce sa uplatnenia schémy o prevode daňových strát.

Správne konanie

21 Listami z 5. augusta a 30. septembra 2009 Komisia požiadala Spolkovú republiku Nemecko o informácie o § 8c KStG. Nemecké orgány odpovedali na tieto požiadavky listami z 20. augusta 2009 a 5. novembra 2009. Rozhodnutím z 24. februára 2010 (Ú. v. EÚ C 90, s. 8; ďalej len „rozhodnutie o začatí konania“) Komisia začala konanie vo veci formálneho zisťovania podľa článku 108 ods. 2 ZFEÚ týkajúce sa štátnej pomoci C 7/10 (ex NN 5/10).

22 V nadväznosti na zverejnenie rozhodnutia o začatí konania v *Úradnom vestníku Európskej únie* 8. apríla 2010 boli zúčastnené strany vyzvané predložiť svoje pripomienky. Nemecké orgány predložili svoju odpoveď listom z 9. apríla 2010.

23 V dňoch 9. apríla a 3. júna 2010 sa uskutočnili dve stretnutia medzi službami Komisie a zástupcami Spolkovej republiky Nemecko. Spolková republika Nemecko predložila dodatočné informácie 2. júla 2010. Komisia nedostala žiadne pripomienky od dotknutých tretích osôb.

Napadnuté rozhodnutie

24 Dňa 26. januára 2011 Komisia prijala rozhodnutie 2011/527/EÚ o štátnej pomoci Nemecka C 7/10 (ex CP 250/09 a NN 5/10) Zákon o dani z príjmu právnických osôb (KStG), schéma o prevode daňových strát (Sanierungsklausel) (Ú. v. EÚ L 235, s. 26, ďalej len „napadnuté rozhodnutie“).

25 V prvom rade Komisia kvalifikovala schému o prevode daňových strát ako štátnu pomoc.

26 Po prvé Komisia zdôraznila, že možnosť poskytnutá spolkovou vládou niektorým podnikom, aby znížili svoje daňové zaťaženie prevodom strát, viedla k strate verejných príjmov, a teda bola poskytnutá zo štátnych zdrojov. Ďalej uviedla, že pomoc sa poskytla na základe zákona, a preto je pripísateľná štátu.

27 Po druhé sa Komisia domnievala, že schéma o prevode daňových strát zavádzala výnimku zo všeobecného pravidla, ktoré upravovalo zánik strát nevyužitých spoločnosťami, ktorých štruktúra akcionárov sa zmenila. Uvedené ustanovenie mohlo v dôsledku toho poskytovať selektívnu výhodu podnikom, ktoré spĺňali podmienky na jeho uplatnenie, teda výhodu, ktorá nebola odôvodnená ani povahou, ani všeobecnou štruktúrou systému. Podľa Komisie bolo totiž cieľom schémy o prevode daňových strát čeliť problémom spôsobeným hospodárskou a finančnou krízou, čo predstavuje vonkajší cieľ vo vzťahu k daňovému systému.

28 Po tretie Komisia konštatovala, že schéma o prevode daňových strát sa uplatňovala na všetky sektory nemeckého hospodárstva a že tieto sektory skoro všetky pôsobili na trhu, na ktorom existovala hospodárska súťaž a dochádzalo k obchodu medzi členskými štátmi. V dôsledku toho toto opatrenie mohlo byť schopné ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi a narušiť hospodársku súťaž alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže. Navyše, hoci všetky podniky potenciálnych príjemcov pomoci boli podniky v ťažkostiach v zmysle usmernení Spoločenstva o štátnej pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu firiem v ťažkostiach (Ú. v. EÚ C 244, 2004, s. 2), na nijaký z nich sa neuplatňovalo nariadenie Komisie (ES) č. 1998/2006 z 15. decembra 2006 o uplatňovaní článkov 87 a 88 [ES] na pomoc *de minimis* (Ú. v. EÚ L 379, s. 5).

29 V druhom rade Komisia preskúmala, či by sa dotknuté opatrenie mohlo považovať za zlučiteľné s vnútorným trhom a dospela k záveru, že pomoc v prospech určitých príjemcov by mohla byť povolená vo forme obmedzenej sumy pomoci zlučiteľnej s vnútorným trhom, pokiaľ by spĺňala všetky podmienky nemeckej schémy pomoci, ktorú schválila v zmysle dočasného rámca Spoločenstva pre opatrenia štátnej pomoci na podporu prístupu k financovaniu v období súčasnej finančnej a hospodárskej krízy (Ú. v. EÚ C 83, 2009, s. 1). Komisia naopak vylúčila, že by schéma o prevode daňových strát bola zlučiteľná s vnútorným trhom na základe usmernení týkajúcich sa štátnej pomoci na záchranu a reštrukturalizáciu firiem v ťažkostiach, usmernení pre národnú regionálnu pomoc na roky 2007 – 2013 (Ú. v. EÚ C 54, 2006, s. 13), o štátnej pomoci na ochranu životného prostredí (Ú. v. EÚ C 82, 2008, s. 1), ako aj s prihliadnutím na článok 107 ods. 3 ZFEÚ.

30 V treťom rade Komisia uložila Spolkovej republiky Nemecko povinnosť prijať všetky opatrenia potrebné na vymáhania protiprávne poskytnutej pomoci od príjemcov. Okrem toho má Spolková republika Nemecko zostaviť zoznam podnikov, ktorým bola poskytnutá pomoc od 1. januára 2008. Komisia tiež spresnila, že každoročný dátum splatnosti dane z príjmov právnických osôb predstavuje relevantný dátum, ku ktorému bola dotknutá pomoc poskytnutá príjemcom, a že suma pomoci, ktorá sa má vymôcť, sa musí vypočítať na základe daňových priznaní dotknutých podnikov. Výška pomoci podľa Komisie zodpovedá rozdielu medzi výškou dane, ktorá by bola zaplatená v prípade neuplatnenia schémy o prevode daňových strát, a výškou dane, ktorá sa skutočne zaplatila po jej uplatnení.

31 Napadnuté rozhodnutie znie:

„Článok 1

Štátna pomoc poskytnutá na základe § 8c ods. 1a KStG, ktorú Nemecko neoprávnene poskytlo v rozpore s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ, nie je zlučiteľná s vnútorným trhom.

Článok 2

Individuálna pomoc poskytnutá v rámci schémy uvedenej v článku 1 je zlučiteľná s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 3 písm. b) podľa výkladu dočasného rámca, ak výška pomoci neprekračuje 500 000 EUR, príjemca nebol 1. júla 2008 podnikom v ťažkostiach a sú splnené všetky ostatné podmienky uvedené v oddiele 4.2.2 dočasného rámca a v rozhodnutí o schválení nemeckej schémy pomoci.

Článok 3

Individuálna pomoc poskytnutá v rámci schémy uvedenej v článku 1, ktorá v čase poskytnutia spĺňala podmienky stanovené v ktorejkoľvek schéme schválenej Komisiou na inom právnom základe, ako je [nariadenie Komisie (ES) č. 800/2008 zo 6. augusta 2008 o vyhlásení určitých kategórií pomoci za zlučiteľné so spoločným trhom podľa článkov 87 a 88 zmluvy (všeobecné nariadenie o skupinových výnimkách) (Ú. v. EÚ L 214, s. 3)], usmernenia o regionálnej pomoci, rámec o štátnej pomoci na výskum, vývoj a inovácie [(Ú. v. EÚ C 323, 2006, s. 1], ktorá nevylučuje podniky v ťažkostiach ako potenciálnych príjemcov, je zlučiteľná s vnútorným trhom až do maximálnej intenzity pomoci uplatniteľnej na tento typ pomoci.

Článok 4

1. Nemecko zruší schému uvedenú v článku 1.

2. Nemecko vymôže späť od príjemcov pomoc nezlučiteľnú s vnútorným trhom poskytnutú podľa schémy uvedenej v článku 1.

…

Článok 6

1. Nemecko do dvoch mesiacov odo dňa oznámenia tohto rozhodnutia poskytne Komisii tieto informácie:

a) zoznam príjemcov, ktorí dostali pomoc podľa schémy uvedenej v článku 1, a celkovú výšku pomoci, ktorú každý z nich na základe uvedenej schémy dostal;

…“

Konanie a návrhy účastníkov konania

32 Žalobkyňa návrhom podaným do kancelárie Všeobecného súdu 2. decembra 2011 podala žalobu, na základe ktorej sa začalo toto konanie.

33 Samostatným podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 16. marca 2012 Komisia vzniesla námietku neprípustnosti na základe článku 114 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu z 2. mája 1991. Žalobkyňa podala svoje vyjadrenia k tejto námietke 2. mája 2012.

34 Podaním doručeným do kancelárie Všeobecného súdu 29. februára 2012 podala Spolková republika Nemecko návrh na vstup vedľajšieho účastníka do konania na podporu žalobkyne. Uznesením z 2. mája 2012 predseda ôsmej komory Všeobecného súdu vyhovel tomuto návrhu. Spolková republika Nemecko ďalej podala svoje vyjadrenie obmedzené na otázku prípustnosti a ostatní účastníci konania predložili svoje pripomienky k tomuto vyjadreniu v stanovených lehotách.

35 Po zmene zloženia komôr Všeobecného súdu bol sudca spravodajca pridelený do deviatej komory, v dôsledku čoho jej bola táto vec pridelená.

36 Uznesením Všeobecného súdu (deviata komora) zo 17. júla 2014 sa rozhodlo, že o námietke neprípustnosti sa rozhodne v rámci rozhodnutia vo veci samej v súlade s článkom 114 ods. 4 rokovacieho poriadku z 2. mája 1991.

37 Dňa 2. septembra 2014 predložila Komisia vyjadrenie k žalobe. Žalobkyňa predložila repliku 27. októbra 2014 a Komisia dupliku 16. januára 2015.

38 Spolková republika Nemecko podala svoje vyjadrenie vedľajšieho účastníka 27. októbra 2014 a ostatní účastníci konania predložili svoje pripomienky k tomuto vyjadreniu v stanovených lehotách.

39 V rámci opatrení na zabezpečenie priebehu konania podľa článku 64 rokovacieho poriadku z 2. mája 1991 Všeobecný súd (deviata komora) položil 19. mája 2015 účastníkom konania písomné otázky, na ktoré títo účastníci konania odpovedali v stanovenej lehote.

40 Prednesy účastníkov konania a ich odpovede na otázky, ktoré im Všeobecný súd položil, boli vypočuté na pojednávaní 9. júla 2015.

41 Žalobca, podporovaný v konaní Spolkovou republikou Nemecko, navrhuje, aby Všeobecný súd:

— zamietol námietku neprípustnosti, ktorú vzniesla Komisia,

— zrušil napadnuté rozhodnutie,

— zaviazal Komisiu na náhradu trov konania,

42 Komisia navrhuje, aby Všeobecný súd:

— vyhlásil žalobu za neprípustnú a subsidiárne za nedôvodnú,

— zaviazal žalobkyňu na náhradu trov konania.

Právny stav

O prípustnosti žaloby

43 Na podporu svojej námietky neprípustnosti Komisia tvrdí, že táto žaloba je neprípustná z dôvodu, že žalobkyňa nepreukázala ani splnenie podmienok článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ, ani svoj záujem na konaní.

O záujme na konaní v zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ

44 V prvom rade Komisia spochybňuje aktívnu legitimáciu žalobkyne z dôvodu, že nie je osobne dotknutá napadnutým rozhodnutím.

45 Komisia tvrdí, že žalobkyňa nie je skutočným príjemcom individuálnej pomoci poskytnutej na základe schémy o prevode daňových strát, ktorej vymáhanie nariadila. Daňový dlh totiž vzniká právne záväzným spôsobom len prostredníctvom daňovému výmeru v súlade s § 155 ods. 1 nemeckého daňového zákonníka.

46 V prejednávanej veci samotné uskutočnenie zmeny akcionárskej štruktúry, konkrétne transakcia, ktorá by mala viesť k uplatneniu schémy o prevode daňových strát, nezahŕňalo právne záväzné poskytnutie pomoci, takže v okamihu nadobudnutia podielu ešte nebolo isté, či a kedy dosiahne žalobkyňa opätovne zisk, aby prevod strát skutočne viedol k zníženiu daňového zaťaženia. Žalobkyňa nemôže svoju osobnú dotknutosť zakladať ani na záväznej informácii. Táto informácia totiž sama osebe nezakladá právo na daňové zvýhodnenie, pričom svoju záväznosť stratila pred vystavením daňového výmeru, ktorý by zohľadňoval schému o prevode daňových strát.

47 Za daných okolností napadnuté rozhodnutie neukladá vymáhanie pomoci už poskytnutej žalobkyni, ale ponecháva na vnútroštátny orgán, aby vyvodil dôsledky z nezlučiteľnosti schémy pomoci s vnútorným trhom prostredníctvom daňových výmerov.

48 V druhom rade Komisia zdôrazňuje, že žaloba nie je prípustná ani v zmysle tretieho predpokladu uvedeného v článku 263 štvrtom odseku ZFEÚ, aby napadnuté rozhodnutie zahŕňalo vykonávacie opatrenia, konkrétne vydanie daňovému výmeru.

49 Žalobkyňa podporovaná Spolkovou republikou Nemecko tvrdí, žaloba je prípustná.

50 V zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ môže „akákoľvek fyzická alebo právnická osoba… podať žalobu proti aktom, ktoré sú jej určené alebo ktoré sa jej priamo a osobne týkajú, ako aj voči regulačným aktom, ktoré sa jej priamo týkajú a nevyžadujú vykonávacie opatrenia“.

51 Na úvod treba pripomenúť, že napadnuté rozhodnutie nie je určené žalobkyni, ale jeho jediným adresátom je Spolková republika Nemecko.

52 Tiež treba uviesť, že v rozsahu, v akom článok 4 napadnutého rozhodnutia ukladá Spolkovej republike Nemecko, aby zrušila a vymohla od príjemcov pomoc uvedenú v článku 1 uvedeného rozhodnutia, sa žalobkyňa musí považovať za priamo dotknutú týmto rozhodnutím. Dve kritériá priamej dotknutosti vyplývajúce z judikatúry, konkrétne po prvé skutočnosť, že dotknutý akt musí priamo spôsobovať účinky na právnu situáciu žalobkyne a po druhé skutočnosť, že uvedený akt nemôže ponechať jeho adresátom povereným jeho vykonaním nijakú voľnú úvahu, sú v prejednávanej veci splnené (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. septembra 2009, Komisia/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, Zb., EU:C:2009:556, bod 48 a citovanú judikatúru). Komisia navyše v tomto ohľade nemá nijaké námietky.

53 Keďže priama dotknutosť žalobkyne bola preukázaná, je namieste overiť, či je žalobkyňa tiež individuálne dotknutá napadnutým rozhodnutím, a to toho, aby v prípade kladnej odpovede na predchádzajúcu otázku bolo potrebné overiť, či napadnuté rozhodnutie je právny akt, ktorý neobsahuje vykonávacie opatrenia.

54 Podľa ustálenej judikatúry iné subjekty než osoby, ktorým je rozhodnutie určené, môžu tvrdiť, že sa ich rozhodnutie osobne týka iba vtedy, keď sa ich dotýka na základe ich určitých osobitných vlastností alebo na základe okolnosti, ktorá ich charakterizuje vo vzťahu k akejkoľvek inej osobe, a tým ich individualizuje obdobným spôsobom ako osobu, ktorej je rozhodnutie určené (rozsudky z 15. júla 1963, Plaumann/Komisia, 25/62, Zb., EU:C:1963:17, s. 223; z 9. júna 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, Zb., EU:C:2011:368, bod 52, a z 19. decembra 2013, Telefónica/Komisia, C-274/12 P, Zb., EU:C:2013:852, bod 46).

55 Podnik preto v zásade nie je oprávnený podať žalobu o neplatnosť rozhodnutia Komisie, ktorým sa zakazuje schéma odvetvovej pomoci, ak je týmto rozhodnutím dotknutý len z dôvodu svojej príslušnosti k predmetnému odvetviu a z dôvodu svojho postavenia potenciálneho príjemcu tejto schémy pomoci. Takéto rozhodnutie sa totiž vo vzťahu k tomuto podniku javí ako všeobecne záväzné opatrenie, ktoré sa uplatňuje na objektívne určené situácie a zahŕňa právne účinky voči určitej skupine osôb vymedzených všeobecným a abstraktným spôsobom (pozri rozsudky z 29. apríla 2004 Taliansko/Komisia, C-298/00 P, Zb., EU:C:2004:240, bod 37 a citovanú judikatúru, a z 11. júna 2009, Acegas/Komisia, T-309/02, Zb. EU:T:2009:192, bod 47 a citovanú judikatúru). V tomto ohľade možnosť s väčšou alebo menšou presnosťou určiť počet, prípadne aj totožnosť subjektov, na ktoré sa opatrenie uplatní, vôbec neznamená, že tieto subjekty sa musia považovať za osobne dotknuté týmto opatrením, ak sa toto uplatnenie uskutočňuje na základe objektívnej právnej alebo faktickej situácie definovanej dotknutým aktom (rozsudok Telefónica/Komisia, už citovaný v bode 54 vyššie, EU:C:2013:852, bod 47).

56 Naopak, pokiaľ sa rozhodnutie dotýka skupiny osôb, ktoré boli určené alebo ich bolo možné určiť v čase prijatia tohto aktu a v závislosti od kritérií vlastných členom tejto skupiny, môžu tieto osoby byť osobne dotknuté týmto aktom, pokiaľ tvoria súčasť úzkeho okruhu hospodárskych subjektov (rozsudky zo 17. januára 1985, Piraiki-Patraiki a i./Komisia, 11/82, Zb., EU:C:1985:18, s. 31; z 22. júna 2006, Belgicko a Forum 187/Komisia, C-182/03 a C-217/03, Zb., EU:C:2006:416, bod 60, a Komisia/Koninklijke FrieslandCampina, už citovaný v bode 52 vyššie, EU:C:2009:556, body 54 až 57).

57 S prihliadnutím na túto judikatúru je namieste overiť, či sa žalobkyňa vzhľadom na svoju vecnú a právnu situáciu musí považovať za osobne dotknutú napadnutým rozhodnutím.

58 Na úvod na rozdiel od tvrdení žalobkyne je namieste vylúčiť, že by postavenie „príslušnej strany“ v zmysle článku 108 ods. 2 ZFEÚ mohlo priznávať žalobkyni osobitné postavenie, ktoré by charakterizovalo jej osobnú dotknutosť, a to tým skôr, že neuplatnila procesné práva, ktoré z toho vyplývajú, najmä právo predložiť svoje pripomienky v rámci konania vo veci formálneho zisťovania (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. decembra 2005, Komisia/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, Zb., EU:C:2005:761, bod 37).

59 Pokiaľ ide o osobnú dotknutosť v zmysle rozsudku Plaumann/Komisia, už citovaného v bode 54 vyššie (EU:C:1963:17), je potrebné uviesť, že pre vecnú a právnu situáciu, v akej sa nachádza žalobkyňa, sú charakteristické tieto skutočnosti.

60 Po prvé v okamihu uzavretia zdaňovacieho obdobia roku 2009, a teda pred začatím konania Komisiou žalobkyňa mala právo previesť svoje straty na základe nemeckej právnej úpravy, keďže podmienky stanovené schémou o prevode daňových strát boli splnené. Žalobkyňa navyše zapísala prevod existujúcich strát k 31. decembru 2009 do svojho účtovníctva ako odložené daňové pohľadávky.

61 Po druhé počas roku 2009 žalobkyňa dosiahla zdaniteľné zisky, z ktorých odpočítala straty prevedené na základe schémy o prevode daňových strát.

62 Tieto okolnosti boli osvedčené nemeckým daňovým úradom prostredníctvom záväznej informácie, ktorá zohľadňovala straty prevedené na základe schémy o prevode daňových strát (pozri bod 17 vyššie). Okrem toho dôsledkom dostania uvedenej záväznej informácie bol zápis mena žalobkyne na zoznam poskytnutý nemeckými orgánmi Komisii na základe článku 6 ods. 1 písm. b) napadnutého rozhodnutia.

63 V dôsledku toho bolo na základe nemeckej právnej úpravy isté, že v okamihu skončenia zdaňovacieho obdobia roku 2009 žalobkyňa dosiahla daňovú úsporu, ktorú bola navyše schopná presne kvantifikovať. Nemecké orgány totiž nedisponujú nijakou mierou voľnej úvahy vo vzťahu k uplatneniu sporného opatrenia, keďže na základe spôsobov uplatňovania daňového systému bolo dosiahnutie daňovej

úspory prostredníctvom zaplatenia menšej dane len otázkou času. Žalobkyňa teda mala nadobudnuté právo, osvedčené nemeckými orgánmi pred prijatím rozhodnutia o začatí konania a následne napadnutého rozhodnutia, na uplatnenie tejto daňovej úspory, ktorá by sa v prípade neprijatia uvedených rozhodnutí konkretizovala vydaním daňového výmeru povoľujúceho prevod strát a následný zápis do jej účtovnej závierky. Preto bola táto daňová úspora ľahko identifikovateľná nemeckými daňovými orgánmi, ako aj Komisiou.

64 V dôsledku toho nemožno žalobkyňu považovať len za podnik dotknutý napadnutým rozhodnutím z dôvodu, že patrí do predmetného sektoru, a z dôvodu jej postavenia potenciálneho príjemcu, ale práve naopak sa musí považovať za súčasť uzavretého okruhu hospodárskych subjektov, ktoré boli identifikované alebo minimálne ľahko identifikovateľné v okamihu prijatia napadnutého rozhodnutia, a to v zmysle rozsudku Plaumann/Komisia, už citovaného v bode 54 vyššie (EU:C:1963:17) (pozri tiež analogicky rozsudky Belgicko a Forum 187/Komisia, už citovaný v bode 56 vyššie, EU:C:2006:416, bod 63; Komisia/Koninklijke FrieslandCampina, už citovaný v bode 52 vyššie, EU:C:2009:556, bod 57; Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, už citovaný v bode 54 vyššie, EU:C:2011:368, bod 56; z 27. februára 2014, Stichting Woonpunt a i./Komisia, C-132/12 P, Zb., EU:C:2014:100, body 59 až 61 a Stichting Woonlinie a i./Komisia, C-133/12 P, Zb., EU:C:2014:105, body 46 až 48).

65 Tento záver nie je spochybnený skutočnosťou, že v nadväznosti na rozhodnutie o začatí konania a následne napadnuté rozhodnutie nemecké orgány prijali opatrenia smerujúce k neuplatňovaniu schémy o prevode daňových strát, vrátane najmä zrušenia záväznej informácie a prijatia daňového výmeru týkajúceho sa dane z príjmov právnických osôb za rok 2009, ktorý už nezohľadňoval straty prevedené na základe schémy o prevode daňových strát (pozri bod 19 vyššie).

66 Nemecké orgány totiž rozhodli o pozastavení uplatňovania schémy o prevode daňových strát, avšak bez jej zrušenia, a o vydaní daňovému výmeru bez uplatnenia tejto schémy práve na účely dosiahnutia súladu s rozhodnutím o začatí konania a napadnutým rozhodnutím. Preto v rámci preskúmania prípustnosti žaloby proti napadnutému rozhodnutiu, v ktorom Komisia rozhodla, že sporné opatrenie predstavuje štátnu pomoc a konštatovala jeho nezlučiteľnosť s vnútorným trhom, Komisia nemôže mať výhodu z toho, že nemecké orgány okamžite prijali všetky opatrenia nevyhnutné na dosiahnutie súladu s týmto rozhodnutím s tým, že počkajú na výsledok prípadnej žaloby proti nemu.

67 Tento záver nemožno spochybniť ani judikatúrou, ktorú uvádza Komisia vo svojich písomných podaniach a na pojednávaní, a najmä rozsudkami Telefónica/Komisia, už citovaným v bode 54 vyššie (EU:C:2013:852); z 11. júna 2009, AMGA/Komisia (T-300/02, Zb., EU:T:2009:190); Acegas/Komisia, už citovaným v bode 55 vyššie (EU:T:2009:192), a z 8. marca 2012, Iberdrola/Komisia (T-221/10, Zb., EU:T:2012:112).

68 Vecné okolnosti v týchto veciach totiž nie sú porovnateľné s vecnými okolnosťami dotknutými v prejednávanej veci, v ktorej sa konštatovalo, že z dôvodu osobitostí nemeckej daňovej právnej úpravy žalobkyňa mala nadobudnuté právo na daňovú úsporu osvedčené nemeckými daňovými orgánmi (pozri bod 63 vyššie), pričom táto okolnosť ju odlišuje od iných hospodárskych subjektov, ktoré sú dotknuté len ako potenciálni príjemcovia sporného opatrenia (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Koninklijke FrieslandCampina, už citovaný v bode 52 vyššie, EU:C:2009:556, bod 55).

69 Záver uvedený v bode 64 vyššie nespochybňuje ani tvrdenie Komisie, podľa ktorého len výhoda poskytnutá zo štátnych zdrojov by mohla preukázať osobnú dotknutosť žalobkyne a finančné bremeno štátu vzniklo až v okamihu, keď bolo zníženie dane konštatované v rámci daňovému výmeru.

70 Treba totiž pripomenúť, že prvky, na ktorých judikatúra zakladá osobnú dotknutosť v zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ (pozri body 54 až 56 vyššie), sa nevyhnutne nezhodujú s prvkami tvoriacimi štátnu pomoc v zmysle článku107 ods. 1 ZFEÚ (pozri analogicky rozsudok Comitato „Venezia vuole vivere“ a i./Komisia, už citovaný v bode 54 vyššie, EU:C:2011:368, body 56, 63 a 64). V zmysle rozsudku Plaumann/Komisia, už citovaného v bode 54 vyššie (EU:C:1963:17, s. 223), iný

subjekt než osoba, ktorej je rozhodnutie určené, je dotknutý určitým rozhodnutím vtedy, keď sa ho týka na základe jeho určitých osobitných vlastností alebo na základe okolnosti, ktorá ho charakterizuje vo vzťahu k akejkoľvek inej osobe a v dôsledku toho patrí do úzkeho okruhu hospodárskych subjektov.

71 V prejednávanej veci je potrebné pripomenúť, že na základe vnútroštátnej právnej úpravy žalobkyňa mala pred prijatím rozhodnutí o začatí konania a následne napadnutého rozhodnutia nadobudnuté právo osvedčené nemeckými daňovými orgánmi na daňovú úsporu v zdaňovacom období roku 2009. Navyše samotná Komisia v odôvodnení 50 napadnutého rozhodnutia spresnila, že samotná možnosť priznaná spolkovou vládou určitým podnikom, aby znížili svoje zaťaženie daňou z príjmu právnických osôb prevodom strát, vedie k strate verejných príjmov a predstavuje štátnu pomoc.

72 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné dospieť k záveru, že za okolností prejednávanej veci je žalobkyňa priamo a osobne dotknutá napadnutým rozhodnutím.

73 Žalobkyňa má preto aktívnu legitimáciu v zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ.

O záujme na konaní

74 Komisia tvrdí, že žalobkyňa nie je príjemcom pomoci a preto nemôže mať prospech z prípadného zrušenia napadnutého rozhodnutia Všeobecným súdom. Spolková republika Nemecko nie je povinná v nadväznosti na prijatie napadnutého rozhodnutia vymáhať pomoc od žalobkyne, pričom nezávisle od prípadného zrušenia napadnutého rozhodnutia môžu nemecké orgány kedykoľvek rozhodnúť o úplnom zrušení sporného rozhodnutia.

75 Žalobkyňa podporovaná Spolkovou republikou Nemecko spochybňuje tieto tvrdenia.

76 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že žaloba o neplatnosť podaná fyzickou alebo právnickou osobou je prípustná len vtedy, ak žalobca má právny záujem na zrušení napadnutého aktu. Predpokladom takéhoto záujmu je, že samotné zrušenie aktu musí byť spôsobilé vyvolať právne následky, a teda žaloba musí byť spôsobilá svojím výsledkom priniesť prospech pre toho účastníka konania, ktorý ju podal (rozsudky Komisia/Koninklijke FrieslandCampina, už citovaný v bode 52 vyššie, EU:C:2009:556, bod 63; Stichting Woonpunt a i./Komisia, už citovaný v bode 64 vyššie, EU:C:2014:100, body 50 až 54, a Stichting Woonlinie a i./Komisia, už citovaný v bode 64 vyššie, EU:C:2014:105, bod 54).

77 Podmienky prípustnosti žaloby sa okrem odlišnej otázky týkajúcej sa straty aktívnej legitimácie posudzujú k okamihu podania žaloby (pozri rozsudok z 21. marca 2002, Shaw a Falla/Komisia, T-131/99, Zb., EU:T:2002:83, bod 29 a citovanú judikatúru).

78 V prejednávanej veci žalobkyňa spĺňala podmienky na uplatnenie schémy o prevode daňových strát a získala prospech z tejto schémy, ako to vyplýva z bodov 59 až 61 vyššie.

79 Hoci uplatňovanie schémy o prevode daňových strát bolo pozastavené v nadväznosti na prijatie napadnutého rozhodnutia, na základe § 34 ods. 6 KStG by sa v prípade zrušenia tohto rozhodnutia schéma o prevode daňových strát znova uplatňovala so spätným účinkom na všetky podniky, ktorých daňový výmer ešte nenadobudol právoplatnosť, vrátane žalobkyne, v dôsledku čoho zrušenie napadnutého rozhodnutia predstavuje pre žalobkyňu výhodu, keďže by mala právo požadovať uplatnenie schémy o prevode daňových práv, minimálne pokiaľ ide o zdanenie príjmov za rok 2009.

80 V dôsledku toho žalobkyňa má aktívnu legitimáciu vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu.

81 Žaloba je teda prípustná.

O veci samej

82 Na podporu svojej žaloby žalobkyňa uvádza štyri žalobné dôvody, z ktorých prvý sa zakladá na selektívnej povahe sporného opatrenia, druhý na neexistencii použitia štátnych zdrojov, tretí na nedostatku odôvodnenia a štvrtý na porušení zásady ochrany legitímnej dôvery.

83 Všeobecný súd sa domnieva, že je vhodné posúdiť najskôr tretí žalobný dôvod založený na nedostatku odôvodnenia a potom ďalšie žalobné dôvody v poradí, v akom boli uvedené.

O treťom žalobnom dôvode založenom na nedostatku odôvodnenia

84 Svojím tretím žalobným dôvodom žalobkyňa v podstate tvrdí, že Komisia z právneho hľadiska dostatočne neodôvodnila svoje posúdenie, podľa ktorého pravidlo zániku strát predstavuje referenčný rámec a schéma o prevode daňových strát výnimku z tohto rámca. Konkrétne v odôvodnení 67 napadnutého rozhodnutia Komisia len odkázala na dôvody už uvedené v rozhodnutí týkajúcom sa zákona MoRaKG.

85 Navyše sa Komisia nesprávne domnievala, že odpočítanie prevodu strát bolo obmedzené hornou hranicou maximálne jeden milión eur a tiež opomenula viacero skutočností. Ide konkrétne o tieto skutočnosti: pôvodné pravidlo zániku strát sa uplatňovalo súbežne s pravidlom zániku strát až do konca roka 2012; nevyužité straty boli vynulované len v prípade uskutočnenia nadobudnutia prepojenou osobou alebo vzájomne prepojenou skupinou osôb v období piatich rokov; schéma o prevode daňových strát by sa uplatnila aj na prevod úrokov a predpokladala tri rôzne situácie; spätné zavedenie schémy o prevode daňových strát bolo určené na nápravu chyby zákonodarcu, ktorý sa mylne domnieval, že dekrét o uzdravení mohol vhodne kompenzovať pravidlo zániku strát.

86 Je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry rozsah povinnosti odôvodnenia závisí od povahy dotknutého aktu a od kontextu jeho prijatia. Odôvodnenie musí vysvetliť jasne a jednoznačne dôvody inštitúcie, autora aktu, takým spôsobom, aby jednak súd Únie mohol vykonať preskúmanie zákonnosti a jednak dotknuté osoby mohli zistiť dôvody prijatého opatrenia, aby mohli brániť svoje práva a overiť, či je rozhodnutie dôvodné. Nevyžaduje sa, aby odôvodnenie špecifikovalo všetky relevantné skutkové a právne okolnosti, pretože otázka, či odôvodnenie aktu spĺňa požiadavky článku 296 ZFEÚ, má byť posudzovaná nielen vzhľadom na jeho znenie, ale tiež vzhľadom na jeho kontext, ako aj súhrn právnych pravidiel upravujúcich predmetnú oblasť (pozri rozsudky z 2. apríla 1998, Komisia/Sytraval a Brink's France, C-367/95 P, Zb., EU:C:1998:154, bod 63 a citovanú judikatúru, a zo 6. marca 2003, Westdeutsche Landesbank Girozentrale a Land Nordrhein-Westfalen/Komisia, T-228/99 a T-233/99, Zb., EU:T:2003:57, body 278 a 279 a citovanú judikatúru). Konkrétne Komisia nie je povinná zaujať stanovisko ku všetkým tvrdeniam, ktoré jej predkladajú dotknuté osoby. Stačí jej vyjadriť skutkové okolnosti a právne úvahy, ktoré mali v štruktúre napadnutého rozhodnutia zásadnú dôležitosť (pozri rozsudok Westdeutsche Landesbank Girozentrale a Land Nordrhein-Westfalen/Komisia, už citovaný, EU:T:2003:57, bod 280 a citovanú judikatúru).

87 Pokiaľ ide konkrétnejšie o kvalifikáciu opatrenia ako štátnej pomoci, povinnosť odôvodnenia vyžaduje, aby sa uviedli dôvody, pre ktoré Komisia usúdila, že dotknuté opatrenie patrí do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ (rozsudok z 13. júna 2000, EPAC/Komisia? T-204/97 a T-270/97, Zb., EU:C:2000:148, bod 36).

88 Okrem toho je tiež potrebné pripomenúť, že povinnosť odôvodnenia stanovená v článku 296 ZFEÚ je podstatnou formálnou náležitosťou, ktorú treba odlišovať od otázky dôvodnosti odôvodnenia súvisiacej so zákonnosťou sporného aktu z vecného hľadiska (pozri rozsudok z 18. júna 2015 Ipatau/Komisia? C-535/14 P, Zb., EU:C:2015:407, bod 37 a citovanú judikatúru).

89 V napadnutom rozhodnutí Komisia pripomína najskôr relevantný legislatívny kontext. Konkrétne odôvodnenie 5 spomína zásadu prevodu strát a odôvodnenia 10 a 14 reprodukujú obsah pravidla zániku strát a schémy o prevode daňových strát.

90 Komisia ďalej venuje odôvodnenia 64 až 102 sporného rozhodnutia posúdeniu selektívnej povahy sporného opatrenia. Konkrétnejšie v odôvodneniach 66 a 67 napadnutého rozhodnutia uvádza definíciu referenčného rámca.

91 V odôvodnení 66 napadnutého rozhodnutia Komisia vysvetľuje, že „pokladá nemecký systém dane z príjmu právnických osôb v súčasnej podobe, najmä § 8c ods. 1 KStG o prevode strát pri právnických osobách, v prípade ktorých došlo k nákupu podielov, za referenčný systém [rámec]“. Pokračuje pripomenutím obsahu tohto ustanovenia a dospieva k záveru, že „zánik strát je pravidlom, čiže v prípade zmeny vlastníctva podielov je referenčným rámcom“.

92 V odôvodnení 67 napadnutého rozhodnutia Komisia ďalej uvádza, že vo veci, ktorá bola predmetom rozhodnutia týkajúceho sa zákona MoRaKG, sa Komisia domnievala, že § 8c ods. 1 KStG predstavoval uplatniteľný referenčný rámec, keďže rozhodla, že výnimka z vyššie uvedeného paragrafu, na základe ktorej bol napriek zmene akcionárskej štruktúry povolený prevod strát pre podniky prebraté spoločnosťami investujúcimi do rizikového kapitálu, bola nezlučiteľná s vnútorným trhom. Spresňuje, že „zdôvodnenie vypracované v tom rozhodnutí sa vzťahuje aj na tento prípad“.

93 Je potrebné konštatovať, že vo vyššie uvedených odôvodneniach napadnutého rozhodnutia Komisia jasne definovala referenčný rámec, ktorý považovala za uplatniteľný na účely posúdenia existencie selektívnej výhody v súlade s jej povinnosťou odôvodnenia.

94 Konkrétne zohľadnila všeobecnú zásadu prevodu strát a relevantný legislatívny rámec, pričom vysvetlila, že sa domnievala, že referenčný legislatívny rámec v prejednávanej veci predstavuje zánik strát.

95 V tomto kontexte je nutné konštatovať, že odkaz na rozhodnutie týkajúce sa MoRaKG v odôvodnení 67 napadnutého rozhodnutia je doplňujúcim vysvetlením, ktoré nebolo nevyhnutné, pokiaľ ide o definíciu referenčného rámca.

96 Navyše údajné nesprávne posúdenia, ktorých sa Komisia mala dopustiť pri preskúmaní relevantného režimu (pozri bod 85 vyššie) nemajú vplyv na dostatočnosť odôvodnenia. Tieto tvrdenia môžu prípadne spadať pod posúdenie dôvodnosti napadnutého rozhodnutia a budú preskúmané v rámci tohto žalobného dôvodu (pozri bod 125 nižšie).

97 Tretí žalobný dôvod je teda potrebné zamietnuť.

O prvom žalobnom dôvode založenom na neexistencii selektívnej povahy *prima facie* sporného opatrenia

98 Prvý žalobný dôvod sa týka v podstate úvah Komisie v súvislosti so selektívnou povahou sporného opatrenia.

99 V tomto kontexte treba na úvod pripomenúť, že článok 107 ods. 1 ZFEÚ zakazuje pomoc, „ktorá zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“, teda selektívnu pomoc.

100 Podľa ustálenej judikatúry v prvom rade kvalifikácia vnútroštátneho daňového opatrenia ako „selektívneho“ predpokladá identifikáciu a predbežné preskúmanie spoločného alebo „obvyklého“ daňového systému uplatniteľného v dotknutom členskom štáte. V druhom rade treba práve v porovnaní s týmto spoločným alebo „obvyklým“ daňovým systémom posúdiť a stanoviť prípadnú

selektívnu povahu zvýhodnenia poskytnutého dotknutým daňovým opatrením tak, že sa preukáže, že toto opatrenie sa odchyľuje od uvedeného spoločného systému, pretože zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný uvedeným systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, Zb., EU:C:2011:550, body 50 a 54, a z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, Zb., EU:C:2011:732, bod 75). V nadväznosti na tieto prvé dve štádiá preskúmania možno dotknuté opatrenie *prima facie* kvalifikovať ako selektívne.

101 Túto podmienku selektívnosti však nespĺňa opatrenie, ktoré síce poskytuje príjemcovi výhodu, ale je opodstatnené povahou alebo vnútornou štruktúrou systému, ktorého je súčasťou (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Zb., EU:C:2001:598, bod 42, a Paint Graphos a i., už citovaný v bode 100 vyššie, EU:C:2011:550, bod 64). Po tomto prípadnom treťom štádiu preskúmania možno opatrenie kvalifikovať ako selektívne.

102 Treba pripomenúť, že s cieľom preukázať, že dotknuté opatrenie sa uplatňuje selektívne na určitých podnikateľov alebo na výrobu určitých druhov tovaru, je tak povinnosťou Komisie dokázať, že z hľadiska cieľa dotknutého opatrenia zavádza rozlišovanie medzi podnikmi nachádzajúcimi sa v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, kým úlohou členského štátu, ktorý zavádza takéto rozlišovanie medzi podnikmi v oblasti nákladov, je preukázať, že je skutočne odôvodnené povahou a štruktúrou dotknutého systému (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. septembra 2011, Komisia/Holandsko, C-279/08 P, Zb., EU:C:2011:551, bod 62 a citovanú judikatúru).

103 Práve s prihliadnutím na túto analýzu v troch štádiách vyplývajúcu z judikatúry treba preskúmať prvý žalobný dôvod žalobkyne.

– O prvej časti založenej na nesprávnej definícii referenčného rámca

104 V napadnutom rozhodnutí na účely posúdenia selektívnej povahy sporného opatrenia Komisia zohľadnila po prvé existenciu všeobecne záväzného pravidla prevodu strát, po druhé pravidlo zániku strát, ktoré predstavuje výnimku z prvého pravidla v prípade poškodzujúceho nadobudnutia podielu, a po tretie schému o prevode daňových strát, ktorá umožňuje v niektorých špecifických situáciách odchýliť sa od druhého pravidla a uplatniť prvé pravidlo.

105 Na základe týchto skutočností Komisia v odôvodnení 66 napadnutého rozhodnutia dospela k záveru, že v kontexte nemeckého daňového systému týkajúceho sa dane z príjmov právnických osôb zánik strát predstavuje referenčný rámec, teda všeobecné pravidlo uplatňujúce sa vo všetkých prípadoch zmeny akcionárskej štruktúry a že schéma o prevode daňových strát predstavuje výnimku z tohto pravidla.

106 Žalobkyňa podporovaná Spolkovou republikou Nemecko tvrdí, že Komisia sa dopustila nesprávneho právneho posúdenia pri určovaní referenčného systému na účely posúdenia selektívnej povahy sporného opatrenia. Komisia sa nesprávne domnievala, že pravidlo zániku strát predstavuje všeobecné pravidlo a že schéma o prevode daňových strát predstavovala výnimku z tohto pravidla.

107 Podľa žalobkyne referenčný systém tvorí pravidlo zániku strát ako prejav ústavnej zásady zdaňovania v závislosti od platobnej schopnosti. Pravidlo zániku strát predstavuje výnimku z uvedenej zásady a nemožno ho považovať za referenčný systém, kým schéma o prevode daňových strát, ktorá zavádza výnimku z tejto výnimky, sa obmedzuje na opätovné zavedenie všeobecného pravidla, konkrétne pravidla prevodu strát, podobne ako ďalšie výnimky, akými sú ustanovenie o skupinách podnikov a o skrytých stratách.

108 Komisia sa na úvod odvoláva na neprípustnosť prvej časti prvého žalobného dôvodu v rozsahu, v akom sa zakladá na nových skutočnostiach, ktoré neboli uvádzané v rámci správneho konania. Pripomína, že definovala pravidlo zániku strát ako referenčné ustanovenie v rozhodnutí o začatí konania a rozhodnutí týkajúcom sa zákona MoRaKG, pričom ani Spolková republika Nemecko, ani dotknuté tretie osoby v rámci správneho konania nespochybnili túto definíciu. Tiež spresňuje, že vnútroštátne daňové právo predstavuje z hľadiska práva Únie vecnú skutočnosť, o ktorej nemala v okamihu prijatia napadnutého rozhodnutia plnú znalosť a ktorú nebola povinná skúmať z úradnej moci.

109 Z vecného hľadiska Komisia namieta proti tvrdeniam žalobkyne.

110 Na úvod je potrebné zamietnuť námietku neprípustnosti vznesenú Komisiou. Dokonca aj z judikatúry, ktorú samotná Komisia uviedla na podporu svojho tvrdenia, totiž vyplýva, že posúdenie zákonnosti rozhodnutia v závislosti od informácií, ktoré mala Komisia k dispozícii v okamihu prijatia dotknutého rozhodnutia, sa v skutočnosti netýka prípustnosti dotknutého žalobného dôvodu, ale jeho dôvodnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. septembra 1996, Francúzsko/Komisia, C-241/94, Zb., EU:C:1996:353, bod 33; z 24. septembra 2002, Falck a Acciaierie di Bolzano/Komisia, C-74/00 P a C-75/00 P, Zb., EU:C:2002:524, bod 168, zo 14. januára 2004, Fleuren Compost/Komisia, T-109/01, Zb., EU:T:2004:4, bod 49; zo 6. apríla 2006, Schmitz-Gotha Fahrzeugwerke/Komisia, T-17/03, Zb., EU:T:2006:109, bod 54, a zo 7. decembra 2010, Frucona Košice/Komisia, T-11/07, Zb., EU:T:2010:498, bod 49).

111 Pokiaľ ide o dôvodnosť tvrdení predložených žalobkyňou, treba pripomenúť, že Komisia v napadnutom rozhodnutí v podstate definovala pravidlo zániku strát ako všeobecné pravidlo, s prihliadnutím na ktoré je potrebné preskúmať, či podniky nachádzajúce sa v porovnateľnej vecnej a právnej situácii boli rozlišované, kým žalobkyňa odkazuje na všeobecnejšie pravidlo prevodu strát, ktoré sa uplatňuje na každé zdanenie.

112 V tomto ohľade treba na jednej strane pripomenúť, že pravidlo prevodu strát predstavuje možnosť, ktorú môžu využiť všetky spoločnosti pri uplatnení dane z príjmov právnických osôb, a tiež že pravidlo zániku strát obmedzuje túto možnosť pri nadobudnutí podielu na základnom imaní rovnajúceho sa alebo vyššieho než 25 % a vylučuje ju pri nadobudnutí podielu na základnom imaní vyššieho než 50 %. Toto posledné pravidlo sa uplatňuje systematicky na všetky prípadné zmeny akcionárskej štruktúry na úrovni rovnajúcej sa alebo väčšej než 25 % základného imania, bez ohľadu na povahu alebo vlastnosti dotknutých podnikov.

113 Okrem toho schéma o prevode daňových strát je koncipovaná ako výnimka z pravidla zániku strát a uplatňuje sa len na vymedzené situácie, ktoré tomuto pravidlu podliehajú.

114 V dôsledku toho je nutné konštatovať, že pravidlo zániku strát je podobne ako pravidlo prevodu strát súčasťou legislatívneho rámca, do ktorého patrí sporné opatrenie. Inými slovami, právny rámec relevantný v prejednávanej veci sa skladá zo všeobecného pravidla o prevode strát, s obmedzeniami stanovenými pravidlom zániku strát, a práve v tomto rámci treba overiť, či sporné opatrenie zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi nachádzajúcimi sa v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii v zmysle judikatúry citovanej v bode 100 vyššie, pričom táto otázka je rozobratá v rámci druhej časti prvého žalobného dôvodu.

115 Preto treba dospieť k záveru, že Komisia sa nedopustila nesprávneho posúdenia, keďže hoci konštatovala existenciu všeobecnejšieho pravidla, konkrétne pravidla o prevode strát, rozhodla, že referenčný právny rámec na účely posúdenia selektívnej povahy sporného opatrenia tvorilo pravidlo zániku strát.

116 Tento záver nespochybňujú ani špecifické tvrdenia žalobcu.

117 Po prvé v rozsahu, v akom žalobkyňa zamýšľa poukázať na nedostatok odôvodnenia založený na tom, že Komisia sa na podporu svojho stanoviska obmedzila na odkaz na rozhodnutie týkajúce sa zákona MoRaKG, je nutné konštatovať, že táto výhrada bola zamietnutá v rámci tretieho žalobného dôvodu založeného na nedostatku odôvodnenia (pozri body 84 až 97 vyššie). Navyše skutočnosť, či nemecké orgány v rámci správneho konania, ktoré viedlo k rozhodnutiu týkajúcemu sa zákona MoRaKG, pripustili alebo nepripustili, že sporné opatrenie je vzhľadom na svoju selektívnu povahu v prejednávanej veci neúčinné, keďže nemá nijaký vplyv na posúdenie referenčného legislatívneho rámca, ako bol definovaný Komisiou, uskutočnené v predchádzajúcich bodoch.

118 Po druhé skutočnosť, že zásada prevodu strát patrí medzi základné zásady nemeckého daňového práva, je tiež neúčinná. Aj za predpokladu, že by pravidlo prevodu strát bolo súčasťou týchto základných zásad a že by zánik strát predstavoval výnimku z tohto pravidla, naďalej platí, že toto pravidlo je súčasťou referenčného rámca, do ktorého patrí sporné opatrenie a vo vzťahu ku ktorému je potrebné posúdiť selektívnu povahu tohto opatrenia.

119 Po tretie, pokiaľ ide o tvrdenie, podľa ktorého na jednej strane právo na prevod strát ako uplatnenie základných zásad môže byť obmedzené zákonodarcom len v prípade, že na to existujú závažné dôvody, a na druhej strane, že zmena akcionárskej štruktúry nebude mať nijaký vplyv na zdanenie spoločnosti, keďže sféra akcionárov a sféra spoločnosti sú podstatne odlišné, takéto tvrdenie nemá nijaký vplyv na definíciu referenčného rámca na účely posúdenia selektívnej povahy sporného opatrenia. Dôležité je, že existuje odchylné ustanovenie zo zásady prevodu strát, ktoré je podobne ako táto zásada súčasťou referenčného rámca, do ktorého patrí sporné opatrenie.

120 Po štvrté tvrdenie, podľa ktorého pravidlo zániku strát nespôsobilo zmenu systému a smeruje ako predchádzajúce pravidlo k zabráneniu zneužívania prevodu strát, je tiež neúčinné. Cieľ boja proti zneužívaniu spadá pod otázku, či sporné opatrenie zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi nachádzajúcimi sa v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii, čo je predmetom druhej časti tohto žalobného dôvodu. Navyše skutočnosť, či Komisia spochybnila alebo nespochybnila zákonnosť pôvodnej schémy o prevode daňových strát, je irelevantná vo vzťahu k posúdeniu novej schémy.

121 Po piate je nutné konštatovať, že existencia ďalších odchýlok z pravidla zániku strát sama osebe nestačí na preukázanie, že toto pravidlo nie je súčasťou relevantného referenčného rámca na účely posúdenia selektívnej povahy sporného opatrenia.

122 Po šieste to isté platí aj pre tvrdenie založené na pochybnostiach vnútroštátnych súdov o ústavnosti pravidla zániku strát. To však nebráni záveru, že kým toto pravidlo nie je zrušené, ostáva súčasťou referenčného rámca.

123 Po siedme záver uvedený v bode 115 vyššie nespochybňujú ani tvrdenia uvedené žalobkyňou v replike, ktorých cieľom je preukázať odchýlnu povahu pravidla zániku strát, konkrétne skutočnosť, že pre toto pravidlo je charakteristický veľký počet prvkov, ktoré ho tvoria a ktoré obmedzujú jeho pôsobnosť, ako aj právne následky s rôznymi odtieňmi, ktoré si vyžadujú výklad, a že takáto odchýlna povaha je navyše potvrdená legislatívnym kontextom a technikou.

124 Tieto tvrdenia sú neúčinné, keďže kvalifikácia uvedeného pravidla za výnimku z vyššej právnej normy nebráni tomu, aby bolo súčasťou referenčného rámca, do ktorého patrí sporné opatrenie.

125 Nakoniec nesprávne tvrdenie uvedené v odôvodnení 5 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého sa prevod strát obmedzoval na celkovú sumu jeden milión eur, nemá dosah na posúdenie selektívnej povahy sporného opatrenia. To isté platí aj vo vzťahu k nesprávnemu posúdeniu, ktorého sa Komisia dopustila tým, že sa domnievala, že pôvodné pravidlo zániku strát bolo zrušené s účinnosťou od 1. januára 2008, hoci sa uplatňovalo prinajmenšom až do roku 2012.

126 Na záver je namieste konštatovať, že Komisia sa nedopustila nesprávneho právneho posúdenia pri vymedzení referenčného rámca.

127 Preto treba zamietnuť prvú časť prvého žalobného dôvodu.

– O druhej časti založenej na nesprávnom posúdení právnej a skutkovej situácie podnikov, ktoré si vyžadujú ozdravenie, a na kvalifikácii schémy o prevode daňových strát ako všeobecného opatrenia

128 V napadnutom rozhodnutí Komisia rozhodla, že pravidlo zániku strát má širšiu pôsobnosť než pôvodné pravidlo (odôvodnenie 10), že toto pravidlo spočiatku nepredpokladalo nijakú výnimku (odôvodnenie 11) a že z dôvodovej správy k zákonu o reforme zdaňovania podnikov z roku 2008 (pozri bod 6 vyššie) vyplýva, že pravidlo malo dvojaký cieľ: jednak zjednodušenia právnej úpravy a jednak lepšie postihovanie zneužívania (odôvodnenie 12). Tiež zdôraznila, že výslovná výnimka, ktorej cieľom je umožniť prevod strát v prípade ozdravenia bola kompenzovaná možnosťou daňových orgánov vzdať sa z dôvodu spravodlivosti daňových pohľadávok na základe dekrétu o uzdravení (odôvodnenie 12; pozri bod 7 vyššie).

129 Na základe týchto skutočností Komisia v odôvodneniach 68 až 79 napadnutého rozhodnutia najskôr dospela k záveru, že cieľom systému zdaňovania právnických osôb bolo vytvárať zisk určený pre rozpočet a že cieľom pravidla zániku strát bolo zabrániť podnikom, ktorých akcionárska štruktúra sa zmenila, aby previedli svoje straty. Ďalej sa domnievala, že vzhľadom na tento cieľ sa v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii nachádzali všetky podniky, v ktorých došlo k zmene akcionárskej štruktúry základného imania v rozsahu 25 % a viac. Nakoniec konštatovala, že schéma o prevode daňových strát rozlišovala vnútri tejto kategórie medzi jednak podnikmi, ktoré napriek tomu, že utrpeli straty, ostali zdravé, a jednak podnikmi, ktoré podľa podmienok stanovených schémou o prevode daňových strát boli platobne neschopné a predĺžené alebo sa dostávali do tohto štádia.

130 V prvom rade žalobkyňa uvádza, že schéma o prevode daňových strát nerozlišuje medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii, ale predstavuje všeobecné opatrenie daňovej politiky, ktoré patrí do daňovej zvrchovanosti členských štátov, ktorá sa uplatňuje za rovnakých podmienok na všetky podniky, pri ktorých existuje bezprostredné nebezpečenstvo platobnej neschopnosti alebo predĺženia, a že uvedená schéma nespadá ani do diskrečnej právomoci správnych orgánov.

131 Spresňuje, že podniky, ktoré si vyžadujú ozdravenie, a zdravé podniky sa nenachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Pravidlo zániku strát vylučuje prevod strát v prípade, že nový akcionár môže vykonávať rozhodujúci vplyv na vývin spoločnosti, a teda v zásade plnú kontrolu nad použitím strát, kým schéma o prevode daňových strát sa vzhľadom na svoje striktné podmienky uplatní v situácii, keď nový akcionár nemá možnosť kontrolovať straty.

132 V druhom rade žalobkyňa poukazuje na nedostatok odôvodnenia z dôvodu, že Komisia neoverila, či schéma o prevode daňových strát predstavovala všeobecné opatrenie.

133 Keďže referenčný rámec bol identifikovaný ako skladajúci sa z pravidla zániku strát, treba v prvom rade overiť, či sa vzhľadom na cieľ sledovaný relevantným daňovým systémom podniky, na ktoré sa uplatňovala schéma o prevode daňových strát, nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii ako iné podniky, na ktoré sa uplatňuje pravidlo zániku strát, pričom preukázanie tejto skutočnosti v zmysle judikatúry citovanej v bode 102 vyššie prináleží Komisii.

134 Keďže podľa Komisie relevantným cieľom daňového systému v prejednávanej veci je zabrániť podnikom, ktorých akcionárska štruktúra bola zmenená, aby prevádzali svoje straty, všetky podniky, ktorých akcionárska štruktúra sa zmenila, sa nachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii

bez ohľadu na to, či sa na ne uplatnila schéma o prevode daňových strát alebo nie. Sporné opatrenie je teda selektívne *prima facie*, pretože z neho majú prospech len podniky, ktoré spĺňajú podmienky uvedenej schémy.

135 Naopak, keďže podľa žalobkyne je cieľom dotknutého systému zabrániť zneužitiam prevodu strát, v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii sa nachádzajú výlučne podniky, ktoré spĺňajú podmienky schémy o prevode daňových strát, keďže nie sú spôsobilé zneužiť prevod strát.

136 Ako sa uviedlo v bode 114 vyššie, právny rámec relevantný v prejednávanej veci sa skladá zo všeobecného pravidla o prevode strát, s obmedzeniami stanovenými pravidlom zániku strát. Preto sa treba domnievať, ako vyplýva z odôvodnenia 71 napadnutého rozhodnutia, že relevantným cieľom referenčného daňového systému je zabrániť, aby podniky, ktorých akcionárska štruktúra sa zmenila, previedli svoje straty. Inak povedané, možnosť previesť straty sa obmedzuje alebo vylučuje v prípadoch, keď sa v nadväznosti na nadobudnutie základného imania v rozsahu 25 % alebo viac podstatným spôsobom zmení akcionárska štruktúra podniku, ktorý utrpel straty.

137 Z toho vyplýva, že všetky podniky, ktorých akcionárska štruktúra bola takto zmenená, sa nachádzajú v porovnateľnej právnej a skutkovej situácii bez ohľadu na otázku, či sa nachádzajú alebo nenachádzajú v ťažkostiach v zmysle schémy o prevode daňových strát.

138 Sporné opatrenie sa naopak netýka všetkých podnikov, ktorých akcionárska štruktúra sa podstatne zmenila, ale sa uplatňuje na jednu vymedzenú kategóriu podnikov, konkrétne na podniky, ktoré podľa znenia schémy o prevode daňových strát sú v okamihu nadobudnutia „v platobnej neschopnosti alebo nadmerne zadlžen[é] alebo [im] hrozí platobná neschopnosť alebo nadmerné zadlženie“ (ďalej len „podniky v ťažkostiach“).

139 Je potrebné konštatovať, že táto kategória nepokrýva všetky podniky, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na cieľ daňového systému.

140 Aj za predpokladu, ako tvrdí žalobkyňa, že by relevantným cieľom daňového systému bolo zabrániť zneužívaniu prevodu strát zamedzením nákupu „spoločností prázdnych schránok“, platí, že sporné opatrenie sa uplatňuje len na podniky, ktoré spĺňajú určité podmienky, najmä na podniky v ťažkostiach.

141 Aj za predpokladu, že by v situáciách, ktoré sú predmetom sporného opatrenia, neexistovalo nebezpečenstvo zneužitia, v súlade s dotknutým cieľom je nutné konštatovať, že uvedené opatrenie neumožňuje prevod strát v prípade významnej zmeny akcionárskej štruktúry dotknutej spoločnosti, pokiaľ sa táto zmena netýka podnikov v ťažkostiach, ani v prípade, že cieľom uvedenej zmeny akcionárskej štruktúry nie je nadobudnutie „spoločností prázdnych schránok“, a teda nespôsobuje vznik nebezpečenstva zneužitia. Prevod strát je zakázaný aj v prípade splnenia ostatných podmienok schémy o prevode daňových strát týkajúcich sa najmä zachovania základných štruktúr spoločnosti, konkrétne podmienok uvedených v písmenách c) až e) schémy o prevode daňových strát. Inak povedané, podmienky uvedené v písmenách a) a b) schémy o prevode daňových strát nie sú viazané na cieľ zabránenia zneužívaniu. Ich účinkom je teda zvýhodnenie podnikov v ťažkostiach.

142 Preto treba dospieť k záveru, že Komisia sa nedopustila nesprávneho právneho posúdenia tým, že sa domnievala, že sporné opatrenie zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi nachádzajúcimi sa vzhľadom na cieľ stanovený daňovým systémom v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii v zmysle judikatúry citovanej v bode 100 vyššie.

143 V druhom rade tvrdenie žalobkyne a vedľajšieho účastníka konania, podľa ktorého je sporné opatrenie všeobecným opatrením, keďže sa uplatňuje na všetky podniky v ťažkostiach, nemožno prijať.

144 Na jednej strane totiž otázka, či opatrenie má alebo nemá všeobecnú povahu v kontexte preskúmania selektívnej povahy daňového opatrenia, spočíva na otázke, či vzhľadom na spoločný alebo obvyklý daňový systém dotknuté opatrenie zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný uvedeným systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Ako sa uvádza v predchádzajúcich bodoch, v napadnutom rozhodnutí sa Komisia správne domnievala, že sporné opatrenie zavádza rozlišovanie medzi podnikmi, konkrétne podnikmi, ktoré spĺňajú podmienky stanovené dotknutým opatrením, a inými podnikmi, ktoré sa z hľadiska cieľa dotknutého opatrenia nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Aj za predpokladu, že tento cieľ, ako uvádza žalobkyňa, spočíva v zabránení zneužitiu prevodu strát, je nutné konštatovať, že sporné opatrenie samo osebe alebo spolu s dvoma ďalšími vyššie uvedenými výnimkami sa nevzťahuje na všetky podniky, v ktorých došlo k poškodzujúcemu nadobudnutiu podielov, ktoré nespôsobilo takéto nebezpečenstvo zneužitia.

145 Na druhej strane je potrebné konštatovať, že v rozpore s tvrdeniami žalobkyne sporné opatrenie nie je všeobecné opatrenie v tom zmysle, že by bolo potenciálne prístupné všetkým podnikom v zmysle rozsudku zo 7. novembra 2014, Autogrill España/Komisia (T-219/10, Zb., v odvolacom konaní, EU:T:2014:939, body 44 a 45). Sporné opatrenie totiž vymedzuje svoju pôsobnosť *ratione personae*. Týka sa len jednej kategórie podnikov, ktoré sa nachádzajú v špecifickej situácii, konkrétne podnikov v ťažkostiach. Z tohto dôvodu je teda selektívne *prima facie*.

146 Navyše rozdiely medzi podnikmi vyžadujúcimi ozdravenie a zdravými podnikmi v súvislosti s prístupom ku kapitálu a s disponibilitou skrytých strát, na ktoré poukazuje žalobkyňa, nie sú relevantné vo vzťahu k cieľu sledovanému daňovým systémom, a to ani pokiaľ by sa zohľadnil cieľ zabránenia zneužívaniu prevodov strát. Takéto rozdiely sú relevantné len vo vzťahu k cieľu podpory ozdravenia podnikov, na ktoré sa uplatňuje sporné opatrenie. V každom prípade tento cieľ nie je v prejednávanej veci relevantný, čo netvrdí dokonca ani žalobkyňa.

147 Nakoniec, pokiaľ ide o tvrdenie, podľa ktorého schéma o prevode daňových strát predstavuje mechanizmus s automatickým uplatnením, a o tvrdenie, podľa ktorého ciele sledované v oblasti dani z príjmov právnických osôb nie sú výlučne daňovej povahy, ale aj politické, stačí zdôrazniť, že takéto tvrdenia sú neúčinné, pretože aj za predpokladu, že by boli dôvodné, nemali by vplyv na selektívnu povahu sporného opatrenia.

148 Je teda potrebné zamietnuť druhú časť prvého žalobného dôvodu.

– O tretej časti založenej na odôvodnení sporného opatrenia povahou a štruktúrou nemeckého daňového systému

149 V prvom rade žalobkyňa uvádza, že schéma o prevode daňových strát v kombinácii s ustanovením o skupinách podnikov a ustanovením o skrytých stratách prispieva k uplatneniu základných zásad vlastných nemeckému systému v oblasti dane z príjmov právnických osôb, najmä zásady priebežného započítania strát, ktorá vyplýva z hlavných zásad čistej objektívnej situácie a zdanenia v závislosti od platobnej schopnosti, ako aj zo zásady oddelenia, podľa ktorého v rámci referenčného systému uplatňujúceho sa v nemeckom práve v oblasti dane z príjmov právnických osôb zdanenie spoločnosti nezávisí od jej akcionárov.

150 V druhom rade žalobkyňa poukazuje na to, že obmedzenie uplatnenia schémy o prevode daňových strát na podniky, ktoré si vyžadujú ozdravenie, je tiež odôvodnená vzhľadom na daňový záujem, teda vzhľadom na cieľ výberu príjmov určených na financovanie výdavkov štátu, ktorý je vlastný daňovému právu. Nemecký zákonodarca totiž tým, že nekládol nijaké daňové prekážky ozdraveniam, umožnil podnikom vyžadujúcim si ozdravenie, aby si zlepšili svoju hospodársku situáciu, čo by malo viesť k zvýšeniu budúcich daňových príjmov.

151 V treťom rade žalobkyňa tvrdí, že obmedzenie na podniky, ktoré si vyžadujú ozdravenie, spočíva aj na objektívnych rozdieloch medzi jednak zdravými podnikmi, ktorým vznikajú straty dočasne a sú schopné získať kapitál na trhu bez toho, aby boli závislé na zmene akcionárskej štruktúry, a jednak podnikmi, ktoré si vyžadujú ozdravenie a ktoré už často nemajú takúto možnosť. Spolková republika Nemecko dodáva, že jednak v prípade nadobudnutia podielov na účely ozdravenia nadobúdateľ nerozhoduje o stratách, a že jednak na podniky, ktoré vyžadujú ozdravenie, keďže nemajú skryté straty, sa nemôže uplatniť ustanovenie o týchto skrytých stratách.

152 Treba pripomenúť, že podľa judikatúry citovanej v bode 101 vyššie podmienku selektívnosti nespĺňa opatrenie, ktoré napriek tomu, že zavádza rozlišovanie medzi hospodárskymi subjektmi nachádzajúcimi sa v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii vzhľadom na cieľ sledovaný relevantným daňovým systémom, je odôvodnené povahou alebo všeobecnou štruktúrou systému, v ktorom sa nachádza.

153 V tomto ohľade je potrebné rozlišovať medzi na jednej strane cieľmi, ktoré sú stanovené pre osobitný daňový systém a nie sú vlastné tomuto systému, a na druhej strane vlastnými mechanizmami samotného daňového systému, ktoré sú nevyhnutné na uskutočňovanie týchto cieľov, pričom tieto ciele a mechanizmy ako základné alebo hlavné zásady predmetného daňového systému môžu podoprieť takéto odôvodnenie, preukázanie čoho však prináleží členskému štátu (pozri rozsudky Paint Graphos a i., už citovaný v bode 100 vyššie, EU:C:2011:550, bod 65 a citovanú judikatúru, a zo 7. marca 2012, British Aggregates/Komisia, T-210/02 RENV, Zb., EU:T:2012:110, bod 84 a citovanú judikatúru). V dôsledku toho daňové oslobodenia vyplývajúce z cieľa, ktorý nie je vlastný systému zdanenia, ktorého súčasťou sú tieto daňové oslobodenia, nemôžu byť vyňaté z uplatnenia požiadaviek vyplývajúcich z článku 107 ods. 1 ZFEÚ (rozsudok Paint Graphos a i., už citovaný v bode 100 vyššie, EU:C:2011:550, bod 70).

154 Treba tiež pripomenúť, že vnútroštátne opatrenie možno odôvodniť povahou alebo všeobecnou štruktúrou dotknutého daňového systému len v prípade, že je jednak koherentné nielen s vnútornými vlastnosťami dotknutého daňového systému, ale aj s uplatňovaním tohto systému, a jednak je v súlade so zásadou proporcionality a nepresahuje hranice toho, čo je nevyhnutné v tom zmysle, že sledovaný legitímny cieľ nemožno dosiahnuť opatreniami menšieho rozsahu (pozri v tomto zmysle rozsudok Paint Graphos a i., už citovaný v bode 100 vyššie, EU:C:2011:550, body 73 až 75).

155 V napadnutom rozhodnutí Komisia rozlišovala jednak medzi cieľom pravidla zániku strát a jednak cieľom schémy o prevode daňových strát.

156 Pokiaľ ide o cieľ pravidla zániku strát, hoci v priebehu správneho konania sa nemecké orgány odvolávali na cieľ „zamedziť zneužívaniu prevodu strát… prostredníctvom prázdnych schránok“ (odôvodnenie 85 napadnutého rozhodnutia), Komisia sa domnievala, ako to vyplýva zo zmien vykonaných na pôvodnom pravidle zániku strát, že ich účelom bolo „financovanie zníženia sadzby dane z príjmu právnických osôb z 25 % na 15 %“ (odôvodnenie 86 napadnutého rozhodnutia).

157 Cieľom schémy o prevode daňových strát podľa Komisie bolo čeliť problémom spôsobeným hospodárskou a finančnou krízou a pomôcť podnikom v ťažkostiach v kontexte tejto krízy (odôvodnenia 87 a 88 napadnutého rozhodnutia). Dospela k záveru, že cieľ tejto schémy je vonkajší vo vzťahu k daňovému systému (odôvodnenie 89 napadnutého rozhodnutia).

158 Musí sa konštatovať, že zo znenia sporného opatrenia jasne vyplýva, že jeho cieľom je pomôcť uzdraveniu podnikov v ťažkostiach. Pokiaľ by to nebol takýto prípad, nebolo by možné vysvetliť prečo medzi podmienkami ich uplatnenia § 8c ods. 1a písm. a) KStG a § 8c ods. 1 písm. a) KStG (pozri bod 10 vyššie) jednotlivo vyžadujú, aby nadobudnutie podielov viedlo k uzdraveniu spoločnosti a aby v okamihu nadobudnutia bol podnik buď v platobnej neschopnosti, alebo nadmerne zadlžený, alebo

mu hrozila platobná neschopnosť alebo nadmerné zadlženie. Ďalej samotná žalobkyňa uznáva, že prostredníctvom sporného opatrenia normotvorca sleduje tiež cieľ umožniť spoločnostiam postihnutým krízou a v situácii platobnej neschopnosti, aby sa ozdravili.

159 Je preto zjavné, že cieľom, alebo aspoň hlavným cieľom sporného opatrenia je zjednodušiť ozdravenie podnikov v ťažkostiach.

160 V tomto ohľade je potrebné konštatovať, že uvedený cieľ nie je súčasťou základných alebo hlavných zásad daňového systému, a teda mu nie je vlastný, ale je vo vzťahu k nemu vonkajší (pozri v tomto zmysle a analogicky rozsudky zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, Zb., EU:C:2006:511, bod 82, z 18. júla 2013, P, C-6/12, Zb., EU:C:2013:525, bod 30), a to bez toho, aby bolo nutné overiť, či je sporné opatrenie primerané sledovanému cieľu.

161 V každom prípade sporné opatrenie nemožno odôvodniť ani s prihliadnutím na tvrdenia uvedené žalobkyňou a vedľajším účastníkom konania.

162 Najskôr opatrenie nemožno odôvodniť na základe zásady zdanenia v závislosti od platobnej schopnosti.

163 Nezávisle od skutočnosti, že toto odôvodnenie nevyplýva z odôvodnenia predmetného zákona, zdá sa, že sa viaže k vlastnému cieľu pravidla zániku strát, ktorým je čeliť zneužitiam v oblasti prevodu strát. Podľa tejto argumentácie v podstate vzhľadom na to, že jednak cieľom pravidla zániku strát je zabrániť zneužitiam, a jednak, že v prípade ozdravenia k zneužitiam nedochádza, by z toho vyplývalo, že uplatnenie schémy o prevode daňových strát odôvodňuje rovnaká logika, ktorá podopiera uplatnenie pravidla zániku strát a obmedzuje sa na opätovné zavedenie uplatnenia všeobecnej zásady prevodu strát ako prejavu zásady zdanenia podľa platobnej schopnosti.

164 V každom prípade, aj za predpokladu, že tento výklad by bol správny, je nutné konštatovať, že sporné opatrenie sa nezdá byť koherentné so sledovaným cieľom. Ako je totiž vysvetlené v rámci prvého žalobného dôvodu, sporné opatrenie sa uplatňuje len na podniky v ťažkostiach. Za týchto okolností nie je jasné, prečo by mala zásada zdanenia podľa platobnej schopnosti vyžadovať, aby sa na podnik v ťažkostiach uplatnil prevod strát, hoci tento prevod je odmietaný zdravému podniku, ktorý utrpel straty a ktorí spĺňa ostatné podmienky stanovené schémou o prevode daňových strát.

165 Ďalej sporné opatrenie nemožno odôvodniť ani rozdielmi medzi poškodzujúcimi nadobudnutiami účasti a nadobudnutiami na účely ozdravenia na jednej strane, a objektívnymi rozdielmi medzi daňovníkmi na strane druhej. Podľa žalobkyne podporovanej Spolkovou republikou Nemecko v prípade nadobudnutia podielu na účely ozdravenia nový akcionár nemá úplnú kontrolu nad použitím strát. Navyše podniky vyžadujúce ozdravenie na rozdiel od zdravých podnikov nemajú možnosť financovať sa na kapitálovom trhu, ani hľadať nadobúdateľa. Nemajú ani možnosť zachovať si straty na základe ustanovenia o skrytých stratách.

166 V tomto ohľade je na jednej strane nutné konštatovať, že tvrdenie založené na neexistencii kontroly nad použitím strát nie je koherentné. Iné podniky, ktoré spĺňajú podmienky schémy o prevode daňových strát, totiž môžu mať tiež hospodárske ťažkosti a nemusia byť schopné kontrolovať použitie strát, pričom sú zároveň vylúčené z uplatnenia schémy o prevode daňových strát. Na druhej strane rozdiel medzi situáciou podnikov vyžadujúcich ozdravenie a situáciou zdravých podnikov, pokiaľ ide o prístup ku kapitálu a disponibilitu skrytých strát, nie je v prejednávanej veci relevantný. Ako správne uviedla Komisia v odôvodnení 91 napadnutého rozhodnutia, prípadný cieľ podpory prístupu spoločností v ťažkostiach ku kapitálu nie je vlastný daňového systému.

167 To isté platí aj v súvislosti s tvrdením uvedeným žalobkyňou, podľa ktorého je v záujme nemeckej daňovej správy umožniť podnikom, ktoré možno ozdraviť, aby si zlepšili svoju hospodársku situáciu, s cieľom obmedziť riziko, že sa stanú platobne neschopnými, a tým zvýšiť šance daňových orgánov získať, respektíve zvýšiť daňové príjmy.

168 Toto tvrdenie preberá tvrdenie Spolkovej republiky Nemecko uvedené v rámci správneho konania a vyvrátené Komisiou v odôvodneniach 57 až 63 napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého je schéma o prevode daňových strát zlučiteľná so zásadou „súkromného veriteľa v trhovom hospodárstve“, keďže zodpovedá správaniu obozretného veriteľa, s ktorým má dlžník dlhodobý zmluvný vzťah.

169 V každom prípade je nutné konštatovať, že dotknutá výhoda sa poskytuje automaticky, bez akéhokoľvek preskúmania s cieľom konkrétne určiť, ako by to urobil súkromný veriteľ, a to jednak aké je riziko, že príjemca už nebude schopný pokračovať vo svojich hospodárskych činnostiach, a teda sa stane platobne neschopným vo vzťahu k svojim veriteľom, a jednak v akom rozsahu bude uvedený príjemca schopný po znížení daňového dlhu vykonávať svoje činnosti so ziskom, aby mohol čeliť svojim budúcim záväzkom. Ako správne zdôrazňuje Komisia v odôvodnení 60 napadnutého rozhodnutia, vzdanie sa daňovej pohľadávky bez posúdenia budúcich finančných vyhliadok dlžníka a jeho strategického významu nie je v súlade s obozretným správaním.

170 Preto je namieste dospieť k záveru, že ani žalobkyňa, ani Spolková republika Nemecko neuviedli skutočnosti, ktoré by odôvodňovali sporné opatrenie v súlade s judikatúrou uvedenou v bodoch 152 až 154 vyššie.

171 Na záver je teda potrebné zamietnuť tretiu časť, a preto aj prvý žalobný dôvod ako celok.

O druhom žalobnom dôvode založenom na absencii použitia štátnych zdrojov

172 Svojím druhým žalobným dôvodom žalobkyňa tvrdí, že schéma o prevode daňových strát nespočíva v poskytnutí daňového zvýhodnenia podniku, ale len v nepripravení tohto podniku o už existujúce finančné postavenie. Keďže zachovanie prevodov strát by zodpovedalo zásade neobmedzeného prevodu strát, ktorý je zakotvený v nemeckom ústavnom práve, tieto prevody strát by v zásade tvorili aktíva patriace podnikom podliehajúcim dani.

173 V dôsledku toho sa Spolková republika Nemecko nikdy nevzdala daňových príjmov pochádzajúcich z kladných príjmov, ktoré zodpovedajú ekvivalentným stratám z toho istého zdaňovacieho obdobia alebo z predchádzajúcich zdaňovacích období.

174 Treba pripomenúť, že v odôvodnení 50 napadnutého rozhodnutia Komisia dospela k záveru, že možnosť priznaná spolkovou vládou určitým podnikom, aby znížili svoje zaťaženie daňou z príjmu právnických osôb prevodom strát, vedie k strate verejných príjmov a predstavuje štátnu pomoc.

175 Podľa ustálenej judikatúry pojem pomoci je širší než pojem subvencia, keďže zahŕňa nielen aktívne plnenia, ako je subvencia, ale aj zásahy štátu, ktoré rôznymi spôsobmi zmierňujú zaťaženie, ktoré obvykle zaťažuje rozpočet podniku a ktoré takto bez toho, aby boli subvenciami v prísnom zmysle slova, sú rovnakej povahy a majú rovnaké účinky (rozsudok Zementwerke, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer už citovaný v bode 101 vyššie, EU:C:2001:598, bod 38; pozri tiež rozsudok Paint Graphos a i., už citovaný v bode 100 vyššie, EU:C:2011:550, bod 45 a citovanú judikatúru).

176 Z toho vyplýva, že opatrenie, ktorým orgány verejnej moci priznajú určitým podnikom daňové zvýhodnenie, ktoré síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, ale stavia príjemcov do finančnej situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, tak predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Naopak výhody, ktoré vyplývajú zo všeobecného opatrenia, ktoré sa uplatňuje na všetky hospodárske subjekty bez rozdielu, nepredstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 107 ZFEÚ (pozri rozsudok Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, už citovaný v bode 100 vyššie, EU:C:2011:732, body 72 a 73 a citovanú judikatúru).

177 V prejednávanej veci je potrebné konštatovať, že výhoda poskytnutá podnikom dotknutým schémou o prevode daňových strát má svoj pôvod vo vzdaní sa členským štátom daňových príjmov, ktoré by normálne vyberal, keďže práve toto vzdanie sa príjmov poskytlo príjemcom možnosť nadobudnutia poškodzujúcich podielov za výhodnejších daňových podmienok (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. septembra 2000 Nemecko/Komisia, C-156/98, Zb., EU:C:2000:467, bod 26).

178 Tiež je potrebné zamietnuť tvrdenie žalobkyne založené v podstate na tom, že vzhľadom na to, že zachovanie prevodov strát zodpovedá ústavnej zásade neobmedzeného prevodu strát, príjmy, ktoré sa nevyberú v dôsledku uplatnenia pravidla prevodu strát, predstavujú aktíva, ktoré nikdy nepatrili štátu.

179 V tomto ohľade treba pripomenúť ustálenú judikatúru, podľa ktorej článok 107 ods. 1 ZFEÚ nerozlišuje štátne intervencie podľa príčin alebo cieľov, ale definuje ich v závislosti od ich účinkov (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, už citovaný v bode 100 vyššie, EU:C:2011:732, bod 87 a citovanú judikatúru).

180 Ako to už bolo zdôraznené pri posúdení selektívnej povahy sporného opatrenia, Komisia správne preukázala, že pravidlo zániku strát bolo súčasťou referenčného rámca. Je neoddeliteľnou súčasťou právnej úpravy Spolkovej republiky Nemecko, a teda v súvislosti s ním platí prezumpcia zákonnosti. Na základe tohto pravidla sú daňové príjmy vyberané z dôvodu neuplatnenia pravidla prevodu strát určené v zásade do štátneho rozpočtu.

181 Navyše pravidlo zániku strát v čase svojho zavedenia nestanovovalo nijakú výnimku. Schéma o prevode daňových strát, ako aj ďalšie výnimky z pravidla zániku strát boli zavedené neskôr, hoci sa schéma o prevode daňových strát uplatňuje so spätnou účinnosťou k rovnakému dátumu nadobudnutia účinnosti ako pravidlo zániku strát. To preukazuje, že ústavnosť zavedenia pravidla zániku strát podľa nemeckého zákonodarcu nepodliehala existencii nijakej výnimky.

182 V každom prípade, hoci by aj zákonnosť pravidla zániku strát bola spochybnená, samotná skutočnosť, že toto pravidlo sa uplatňovalo počas určitého obdobia, stačí na preukázanie použitia štátnych zdrojov z dôvodu uplatnenia schémy o prevode daňových strát v tom istom období. Pojem štátna pomoc je totiž objektívnym pojmom, ktorý sa musí preskúmať vzhľadom na protisúťažné účinky spôsobené dotknutým opatrením pomoci a nie vzhľadom na iné skutočnosti, ako je zákonnosť opatrenia, ktorým bola pomoc poskytnutá (pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia, C-487/06 P, Zb., EU:C:2008:757, bod 85 a citovanú judikatúru, a zo 7. októbra 2010, DHL Aviation a DHL Hub Leipzig/Komisia, T-452/08, EU:T:2010:427, bod 40).

183 Preto je namieste dospieť k záveru, že Komisia sa tým, že v napadnutom rozhodnutí konštatovala, že sporné opatrenie bolo poskytnuté zo štátnych zdrojov, pretože mohlo spôsobiť zníženie daňových príjmov, nedopustila nijakého nesprávneho právneho posúdenia.

184 Druhý žalobný dôvod sa preto musí zamietnuť.

O štvrtom žalobnom dôvode založenom na porušení zásady ochrany legitímnej dôvery

185 Svojím štvrtým žalobným dôvodom sa žalobkyňa v podstate odvoláva na legitímnu dôveru jednak vo vzťahu k záväznej informácii, ktorú dostala od vnútroštátneho daňového úradu, a jednak k ťažkosti respektíve nemožnosti, za okolností prejednávanej veci, považovať schému o prevode daňových strát za štátnu pomoc a overiť, či postup stanovený v článku 108 ZFEÚ bol dodržaný alebo mal byť uplatnený, pričom túto ťažkosť umocňuje existencia podobných ustanovení v iných členských štátoch, ktoré neboli ani oznámené, ani spochybnené z hľadiska článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

186 Podľa článku 14 ods. 1 druhej vety nariadenia Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999 ustanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku 93 [ES] (Ú. v. ES L 83, s. 1; Mim. vyd. 08/001, s. 339) Komisia nebude vyžadovať vrátenie pomoci, ak by to bolo v rozpore so všeobecnou zásadou práva Únie.

187 Podľa ustálenej judikatúry právo odvolávať sa na zásadu ochrany legitímnej dôvery má každý jednotlivec, vo vzťahu ku ktorému nejaká inštitúcia Európskej únie vzbudila dôvodné očakávania tým, že mu poskytla konkrétne záruky. Bez ohľadu na formu oznámenia sú takýmito zárukami presné, bezpodmienečné a zhodujúce sa informácie (pozri rozsudok zo 16. decembra 2010 Kahla Thüringen Porzellan/Komisia, C-537/08 P, Zb., EU:C:2010:769, bod 63 a citovanú judikatúru).

188 Treba tiež pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry podniky príjemcov pomoci v zásade môžu mať legitímnu dôveru v zákonnosť pomoci len v prípade, že pri jej poskytnutí boli dodržané procesné pravidlá stanovené Zmluvou o FEÚ. Obozretný hospodársky subjekt je totiž za normálnych okolností schopný ubezpečiť sa, že uvedený postup bol dodržaný (pozri rozsudok z 20. marca 1997, Alcan Deutschland, C-24/95, Zb., EU:C:1997:163, bod 25 a citovanú judikatúru).

189 V prejednávanej veci je najskôr potrebné konštatovať, že keďže opatrenie nebolo oznámené Komisii v zmysle článku 108 ods. 3 ZFEÚ, samotné pochybnosti alebo výkladové ťažkosti týkajúce sa otázky, či sporné opatrenie má povahu štátnej pomoci, bránia odôvodneniu legitímnej dôvery žalobkyne.

190 Ďalej v rozsahu, v akom žalobkyňa opiera svoju legitímnu dôveru o záväznú informáciu, treba pripomenúť, že nepochybne nemožno vylúčiť možnosť príjemcu protiprávnej pomoci dovolávať sa výnimočných okolností, ktoré by mohli legitímne odôvodniť jeho dôveru v zákonnosť tejto pomoci, a v dôsledku toho brániť jej vráteniu. Takémuto príjemcovi však neprináleží, aby tieto okolnosti uplatnil pred vnútroštátnymi orgánmi alebo vnútroštátnym súdom tak, že napadne vnútroštátne rozhodnutie o vymáhaní pomoci, ktorým tieto orgány vykonávajú rozhodnutie Komisie. V takomto rámci je úlohou vnútroštátneho súdu, na ktorom prebieha konanie, aby posúdil, prípadne po tom, ako položí Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu, mimoriadne okolnosti dotknutého prípadu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 7. marca 2002, Taliansko/Komisia, C-310/99, Zb., EU:C:2002:143, bod 103; z 27. januára 1998, Ladbroke Racing/Komisia, T-67/94, Zb., EU:T:1998:7, body 182 a 183, a Fleuren Compost/Komisia, už citovaný v bode 110 vyššie, EU:T:2004:4, body 136 a 137). Na základe tejto judikatúry sa teda žalobkyňa nemôže odvolávať na existenciu záväznej informácie s tvrdením, že napadnuté rozhodnutie je v rozpore so zásadou ochrany legitímnej dôvery (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júla 2014, Zweckverband Tierkörperbeseitigung/Komisia, T-309/12, EU:T:2014:676, bod 237).

191 Treba tiež pripomenúť, že jednak správanie vnútroštátneho orgánu povereného uplatnením práva Únie, ktoré je v rozpore s týmto právom, nemôže v hospodárskom subjekte zakladať legitímnu dôveru v to, že sa s ním bude zaobchádzať v rozpore s právom Únie (pozri rozsudok zo 4. októbra 2007, Komisia/Taliansko, C-217/06, EU:C:2007:580, bod 23 a citovanú judikatúru), a jednak že povinnosť príjemcu ubezpečiť sa, že postup stanovený v článku 108 ods. 3 ZFEÚ bol dodržaný, totiž nemôže závisieť od správania štátneho orgánu napriek tomu, že tento orgán bol do tej miery zodpovedný za protiprávnosť rozhodnutia, že jeho späťvzatie sa zdá byť v rozpore s dobrou vieru (pozri v tomto zmysle rozsudok Alcan Deutschland/Komisia, už citovaný v bode 188 vyššie, EU:C:1997:163, bod 41).

192 Nakoniec žalobkyňa nemôže vyvodzovať nijaký argument z existencie údajne podobných opatrení v iných členských štátoch. Najskôr je nutné konštatovať, že ide o opatrenia, ktoré patria do odlišných legislatívnych rámcov, ďalej, že nijaká skutočnosť v spise neumožňuje tvrdiť, že Komisia poskytla akékoľvek záruky, pokiaľ ide o zákonnosť týchto opatrení v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a nakoniec, že žalobkyňa sa nemôže platne odvolávať na takúto okolnosť, keďže zásada rovnosti zaobchádzania sa musí zosúladiť so zásadou zákonnosti, podľa ktorej sa nikto nemôže vo svoj prospech dovolávať nezákonnosti, ku ktorej došlo v prospech inej osoby (rozsudky zo 14. mája 1998,

SCA Holding/Komisia, T-327/94, Zb., EU:T:1998:96, bod 160; Mayr-Melnhof/Komisia, T-347/94, Zb., EU:T:1998:101, bod 334, a z 20. marca 2002, LR AF 1998/Komisia, T-23/99, Zb., EU:T:2002:75, bod 367).

193 Platí to aj vo vzťahu k odkazu na pôvodné pravidlo zániku strát, ktoré sa uplatňovalo v inom systéme a ktoré nikdy nepodliehalo kontrole Komisie z hľadiska dodržiavania pravidiel Zmluvy týkajúcich sa štátnej pomoci.

194 Štvrtý žalobný dôvod a v dôsledku toho aj žalobu ako celok treba teda zamietnuť.

O trovách

195 Podľa článku 134 ods. 1 Rokovacieho poriadku Všeobecného súdu účastník konania, ktorý nemal vo veci úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Podľa článku 134 ods. 3 rovnakého rokovacieho poriadku, ak však účastníci mali úspech len v časti predmetu konania a ak sa to zdá oprávnené vzhľadom na okolnosti prípadu, Všeobecný súd môže rozhodnúť, že účastník konania znáša svoje vlastné trovy konania a je povinný nahradiť časť trov konania druhého účastníka.

196 V prejednávanej veci je potrebné konštatovať, že je namieste zamietnuť na jednej strane námietku neprípustnosti predloženú Komisiou na základe článku 114 rokovacieho poriadku z 2. mája 1991 a na druhej strane žalobu ako celok ako nedôvodnú.

197 Vzhľadom na okolnosti je potrebné zaviazať žalobkyňu, aby znášala svoje vlastné trovy konania a nahradila dve tretiny trov konania Komisie, a Komisiu zaviazať, aby znášala jednu tretinu svojich vlastných trov konania.

198 Podľa článku 138 ods. 1 rokovacieho poriadku členské štáty, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci konania, znášajú svoje vlastné trovy konania. Z toho vyplýva, že Spolková republika Nemecko znáša svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov

VŠEOBECNÝ SÚD (deviata komora)

rozhodol a vyhlásil:

1. **Námietka neprípustnosti sa zamieta.**

2. **Žaloba sa zamieta ako nedôvodná.**

3. **GFKL Financial Services AG znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť dve tretiny trov konania, ktoré vznikli Európskej komisii. Komisia znáša jednu tretinu svojich vlastných trov konania.**

4. **Spolková republika Nemecko znáša svoje vlastné trovy konania.**

Berardis Czúcz Popescu

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 4. februára 2016.

Podpisy

Obsah

Vnútroštátny právny rámec 2

Pravidlo prevodu strát 2

Pravidlo zániku strát 2

Schéma o prevode daňových strát 3

Ustanovenia o skrytých rezervách a skupinách podnikov 3

Skutkové okolnosti 4

Správne konanie 4

Napadnuté rozhodnutie 5

Konanie a návrhy účastníkov konania 6

Právny stav 7

O prípustnosti žaloby 7

O záujme na konaní v zmysle článku 263 štvrtého odseku ZFEÚ 7

O záujme na konaní 11

O veci samej 12

O treťom žalobnom dôvode založenom na nedostatku odôvodnenia 12

O prvom žalobnom dôvode založenom na neexistencii selektívnej povahy prima facie sporného opatrenia 13

– O prvej časti založenej na nesprávnej definícii referenčného rámca 14

– O druhej časti založenej na nesprávnom posúdení právnej a skutkovej situácie podnikov, ktoré si vyžadujú ozdravenie, a na kvalifikácii schémy o prevode daňových strát ako všeobecného opatrenia 17

– O tretej časti založenej na odôvodnení sporného opatrenia povahou a štruktúrou nemeckého daňového systému 19

O druhom žalobnom dôvode založenom na absencii použitia štátnych zdrojov 22

O štvrtom žalobnom dôvode založenom na porušení zásady ochrany legitímnej dôvery 23

O trovách 25