Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА ОБЩИЯ СЪД (девети състав)

4 февруари 2016 година*

„Държавни помощи — Германско данъчно законодателство относно пренасянето на загубите за следващите данъчни години (Sanierungsklausel) — Решение, с което помощта се обявява за несъвместима с вътрешния пазар — Жалба за отмяна — Лично засягане — Допустимост — Понятие за държавна помощ — Селективен характер — Естество и структура на данъчната система“

По дело T-287/11

Heitkamp BauHolding GmbH, установено в Herne (Германия), за което се явяват първоначално W. Niemann, M. Kiera-Nöllen и S. Geringhoff, впоследствие W. Niemann, S. Geringhoff и P. Dodos, адвокати,

жалбоподател,

подпомагано от

Федерална република Германия, за която се явяват T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,

встъпила страна,

срещу

Европейска комисия, за която се явяват първоначално R. Lyal, T. Maxian Rusche и M. Adam, впоследствие R. Lyal, T. Maxian Rusche и C. Egerer, в качеството на представители,

ответник,

с предмет искане за отмяна на Решение 2011/527/ЕС на Комисията от 26 януари 2011 година относно държавна помощ C 7/10 (ex CP 250/09 и NN 5/10), приведена в действие от Германия Схема за пренасяне на данъчни загуби в случай на преструктуриране на предприятия в затруднение („Sanierungsklausel“) (ОВ L 235, стр. 26),

ОБЩИЯТ СЪД (девети състав),

състоящ се от: G. Berardis, председател, O. Czúcz и A. Popescu (докладчик), съдии,

секретар: K. Andová, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 8 юли 2015 г.,

* Език на производството: немски.

постанови настоящото

Решение

Национална правна уредба

Правилото за пренасяне на загубите

1 В Германия съгласно член 10d, параграф 2 от Einkommensteuergesetz (Закон за подоходното облагане) загубите, натрупани през една данъчна година, могат да бъдат пренасяни за следващи данъчни години, което означава, че съответните загуби могат да се приспадат от облагаемите доходи за следващите години (по-нататък „правилото за пренасяне на загубите“).

2 Съгласно член 8, параграф 1 от Körperschaftsteuergesetz (Закон за корпоративния данък, наричан по-нататък „KStG“) правилото за пренасяне на загубите се прилага и по отношение на задълженията за корпоративен данък предприятия.

Правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите

3 Възможността за пренасяне на загубите е водела до придобиването единствено за целите на данъчни икономии на „кухи дружества“, т.е. на предприятия, прекратили търговската си дейност от известно време, но които все още имат правото на пренасяне на загуби (така наречените операции „Mantelkauf“).

4 През 1997 г. с цел да се предотврати придобиването на „кухи дружества“ германският законодател въвежда член 8, параграф 4 в KStG (по-нататък „старото правило за погасяване на правото на пренасяне на загубите“). Тази разпоредба ограничава възможността за пренасяне на загуби само до корпоративни образувания, които са юридически и икономически идентични с предприятията, натрупали загубите. Съгласно тази разпоредба дружествата не се приемат за идентични, ако са прехвърлени повече от половината от дяловете от предприятието и ако след това корпоративното образувание продължи своята стопанска дейност или я започне отново с преимуществено нови активи.

5 Старото правило за погасяване на правото на пренасяне на загубите е предвиждало обаче едно изключение, посочено в член 8, параграф 4, трето изречение, от KStG, съгласно което се е приемало, че е налице икономическа идентичност, в резултат на която правото на пренасяне на загубите не се погасява, в случай на „преструктуриране“ на дружеството, предмет на придобиването. Такъв е бил случаят в две хипотези: от една страна, когато инвестираните нови активи са били предназначени единствено за оздравяване на натрупалото загуби предприятие и когато корпоративното образувание продължава дейността на предприятието в продължение на пет години в мащаби, сравними с мащабите, определящи общата картина на неговото икономическо положение; от друга страна, когато, вместо да инвестира в нови активи, корпоративното образувание приобретател покрие натрупаните от предприятието загуби.

6 През 2008 г. Unternehmensteuerreformgesetz (Закон за реформата в данъчното облагане на предприятията) отменя старото правило за погасяване на правото на пренасяне на загубите и въвежда нов член 8c, параграф 1 в KStG (по-нататък наричан „правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите“). Тази разпоредба ограничава възможността за пренасяне на загубите при придобиване на 25 % или повече от дяловете на дружества (по-нататък „вредоносно придобиване на дялови участия“). По-точно новата разпоредба предвижда, първо, че в случай на прехвърляне на 25 % до 50 % от дяловия капитал, от правата на членство, от

правата на собственост или от правата на глас, притежавани в едно дружество през петте години, следващи прехвърлянето, правото на пренасяне на неизползваните загуби се погасява съразмерно на извършената промяна, изразена в проценти, и второ, че неизползваните загуби вече не могат да бъдат приспадани, ако на приобретателя бъде прехвърлен повече от 50 % от дяловия капитал, от правата на членство, от правата на собственост или от правата на глас, притежавани в дадено дружество.

7 Новото правило за погасяване на правото на пренасяне на загубите първоначално не е предвиждало никакво изключение. Същевременно обаче данъчните органи са можели в случай на вредоносно придобиване на дялови участия за целите на преструктурирането на предприятия в затруднено положение да разрешат освобождаване от данъчно облагане по справедливост, в изпълнение на Наредбата за преструктуриране, издадена от германското Министерство на финансите на 27 март 2003 г. (наричана по-нататък „Наредбата за преструктуриране“).

Клаузата за преструктуриране

8 През септември 2007 г. германското правителство представя в Бундестага (долната камара на германския парламент) проект на закон, наречен „Законът MoRaKG“, за актуализиране на общите условия, уреждащи капиталовите инвестиции, който предвижда дерогация от правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите.

9 След нотифицирането на проекта на разглеждания закон на основание член 108, параграф 3 ДФЕС Европейската комисия с Решение 2010/13/ЕО от 30 септември 2009 година относно схема за помощ № C2/09 (ex N 221/08 и N 413/08), която Германия възнамерява да приведе в действие за подобряване на рамковите условия за капиталови инвестиции (ОВ L 6, 2010 г., стр. 32), не разрешава предвижданата дерогация, окачествявайки я като несъвместима с вътрешния пазар държавна помощ.

10 През юни 2009 г. Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (Закон за здравното осигуряване относно данъчните облекчения в полза на гражданите) въвежда член 8c, параграф 1a в KStG (по-нататък „клаузата за преструктуриране“ или „спорната мярка“), съгласно който пренасяне на загубите продължава да бъде възможно, когато придобиването на дадено предприятие в затруднено положение е извършено с цел преструктуриране. По силата на тази клауза корпоративните образувания могат да извършат пренасяне на загубите и в случай на вредоносно придобиване на дялови участия при следните условия:

а) придобиването е с цел преструктуриране на корпоративното образувание;

б) предприятието е изпаднало или съществува вероятност да изпадне в несъстоятелност или свръхзадлъжнялост към момента на придобиването;

в) основните стопански структури на предприятието са запазени, което предполага:

— изпълнението от корпоративното образувание на споразумение между управителния и работническия съвет (Betriebsvereinbarung) относно запазването на работни места, или,

— запазването на 80 % от работните места (спрямо годишната стойност на заплатите) през първите пет години след придобиването, или

— вливането на значителни стопански активи или погасяване на правото на пренасянето на задължения, които все още имат икономическа стойност в рамките на дванадесет месеца; стопанските активи са значителни, ако представляват най-малко 25 % от активите от предходната финансова година; всички трансфери обратно към придобиващото предприятие през първите три години се приспадат;

г) през първите пет години след придобиването предприятието не променя сектора или дейността си;

д) към момента на придобиването предприятието не е преустановило дейност.

11 Клаузата за преструктуриране влиза в сила на 10 юли 2009 г. и се прилага с обратна сила от 1 януари 2008 г., т.е. от датата, на която влиза в сила правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите.

Клаузите за скритите резерви и за групите предприятия

12 През декември 2009 г. Wachstumsbeschleunigungsgesetz (Закон за ускоряване на икономическия растеж) въвежда, с действие от 1 януари 2010 г., две нови изключения от правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, а именно, от една страна, член 8c, параграф 1, пето изречение от KStG (по-нататък „клаузата за групите от предприятия“) и от друга страна, член 8c, параграф 1, шесто изречение от KStG (по-нататък „клаузата за скритите резерви“).

13 Клаузата за групите предприятия предвижда, че пренасянето на загубите се запазва при всяко преструктуриране, реализирано единствено в рамките на група от предприятия, начело на която е лице или дружество, притежаващо 100 % от акциите.

14 Клаузата за скритите резерви предвижда, че възможността за пренасяне на загуби се запазва, ако при вредоносното придобиване на дялови участия тези загуби съответстват на скрити резерви от оборотния капитал на дружеството, като под „скрити резерви“ се разбира сумата, съставена от разликата между, от една страна, собствения капитал, така както той произтича в неговата цялост от данъчната оценка на печалбите, и от друга страна, стойността на акциите на дружеството, съответстващи на този собствен капитал.

Фактите в основата на спора

15 Жалбоподателят Heitkamp BauHolding GmbH е дружество, което от 2008 г. е в риск от неплатежоспособност и изисква преструктуриране.

16 На 20 февруари 2009 г. дружеството майка на жалбоподателя Heitkamp KG изкупува акциите на жалбоподателя с цел сливане на двете дружества.

17 Към момента на съответната сделка, видно от задължителните указания на Finanzamt Herne (данъчната администрация на Herne) от 11 ноември 2009 г. (наричани по-нататък „задължителните указания“), жалбоподателят отговаря на условията за прилагане на клаузата за преструктуриране.

18 Освен това на 29 април 2010 г. жалбоподателят получава от данъчната администрация известие за авансовите вноски за корпоративен данък за финансовата 2009 година, в което са отчетени пренесените по силата на клаузата за преструктуриране загуби.

19 След решението на Комисията да започне официална процедура по разследване (вж. точка 25 по-долу) германското министерство на финансите с писмо от 30 април 2010 г. нарежда на данъчната администрация да не прилага занапред клаузата за преструктуриране.

20 Вследствие на това на 27 декември 2010 г. известието за авансовите вноски за корпоративен данък от 29 април 2010 г. е заместено от ново известие за авансовите вноски за корпоративен данък за финансовата 2009 година, в което клаузата за преструктуриране не е отчетена. През януари 2011 г. жалбоподателят получава известия за авансови вноски за корпоративен данък за следващи данъчни периоди или за други данъци и такси, в които също така не е отчетена клаузата за преструктуриране.

21 На 1 април 2011 г. жалбоподателят получава известията за авансови вноски за корпоративен данък и за основен патентен данък за данъчната 2009 година В резултат от неприлагането на клаузата за преструктуриране жалбоподателят не е имал възможност да пренесе наличните към 31 декември 2008 г. загуби.

22 На 19 април 2011 г. данъчната администрация отменя задължителните указания.

23 На 22 юли 2011 г. Федерална република Германия представя на Комисията, в съответствие с предписанията на обжалваното решение (вж. точка 31 по-долу), списъка на предприятията, които са се ползвали от спорната мярка. В него наименованието на жалбоподателя фигурира сред предприятията, по отношение на които са били отменени задължителните указания относно прилагането на клаузата за преструктуриране.

24 Жалбоподателят подава жалба срещу горепосочените известия за данъчно облагане до данъчната администрация и пред компетентните юрисдикции по данъчни дела. С определение от 1 август 2011 г. Finanzgericht Münster (съд по финансови дела в Мюнстер) спира изпълнението на посочените известия.

Административното производство

25 С писма от 5 август и от 30 септември 2009 г. Комисията иска от Федерална република Германия информация относно член 8c от KStG. Германските власти отговарят на това искане с писма от 20 август и от 5 ноември 2009 г. С решение от 24 февруари 2010 г. (ОВ C 90, стр. 8, по-нататък „решението за откриване на процедурата“), Комисията открива официалната процедура по разследване, предвидена в член 108, параграф 2 ДФЕС, относно държавна помощ C 7/10 (ex NN 5/10).

26 С публикуването на решението за откриване на процедурата в Официален вестник на Европейския съюз от 8 април 2010 г. от заинтересованите страни се иска да изложат становище. Германските власти представят своя отговор с писмо от 9 април 2010 г.

27 На 9 април 2010 г. и на 3 юни 2010 г. се провеждат две срещи между службите на Комисията и представителите на Федерална република Германия. На 2 юли 2010 г. последната изпраща допълнителна информация. Комисията не получава коментари от трети заинтересовани страни.

Обжалваното решение

28 На 26 януари 2011 г. Комисията приема Решение 2011/527/ЕС относно държавна помощ C 7/10 (ex CP 250/09 и NN 5/10), приведена в действие от Германия Схема за пренасяне на данъчни загуби в случай на преструктуриране на предприятия в затруднение („KStG, Sanierungsklausel“) (ОВ L 235, стр. 26, наричано по-нататък „обжалваното решение“).

29 На първо място, Комисията квалифицира клаузата за преструктуриране като държавна помощ.

30 Първо, Комисията изтъква, че възможността, която германското правителство предоставя на някои предприятия да намалят своята данъчна тежест с пренасяне на загубите, води до загуба на публични приходи и следователно е предоставена с ресурси на държавата. Тя допълва, че помощта е предоставена въз основа на закон и следователно отговорност за нея носи държавата.

31 Второ, Комисията преценява, че клаузата за преструктуриране въвежда изключение от общото правило, съгласно което правото на пренасяне на неизползваните загуби се е погасявало за дружествата, в акционерната структура на които са правени промени. Вследствие на това посочената клауза можела да предостави селективно предимство на предприятията, които отговарят на предвидените в нея условия, предимство, което не било оправдавано от естеството или от общата структура на системата. Всъщност според Комисията клаузата за преструктуриране имала за цел преодоляване на проблемите, породени от икономическата и финансовата криза, което съставлявало цел, външна за данъчната система.

32 Трето, Комисията установява, че клаузата за преструктуриране се прилага за всички отрасли на германската икономика и че почти всички те са представени на пазарите, на които съществува конкуренция и на които се осъществява търговия между държавите членки. Поради това мярката била в състояние да засегне търговията между държавите членки и да наруши или да заплаши да наруши конкуренцията. Нещо повече, тъй като всички предприятия потенциални бенефициери са предприятия в затруднение по смисъла на Насоките на Общността за държавните помощи за оздравяване и преструктуриране на предприятия в затруднение (ОВ C 244, 2004 г., стр. 2; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 4, стр. 187), никое от тях не било сред визираните от Регламент (ЕО) № 1998/2006 на Комисията от 15 декември 2006 година за прилагане на членове 87 и 88 [ЕО] към минималната помощ (ОВ L 379, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 5, стр. 96).

33 На второ място, Комисията разглежда дали мярката може да се приеме за съвместима с вътрешния пазар и прави извода, че помощите в полза на някои бенефициери могат да бъдат разрешени под формата на ограничена помощ в размер, съвместим с вътрешния пазар, доколкото те отговарят на всички условия на германска схема за помощ, която тя е одобрила по смисъла на Временната общностна рамка за мерките за държавна помощ за подпомагане на достъпа до финансиране при настоящата финансова и икономическа криза (ОВ C 83, 2009 г., стр. 1). Комисията обаче изключва съвместимост с вътрешния пазар на клаузата за преструктуриране въз основа на Насоките за държавните помощи за оздравяване и преструктуриране на предприятия в затруднение, на Насоките за национална регионална помощ за 2007—2013 г. (ОВ C 54, 2006 г., стр. 13; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 4, стр. 231) и на Насоките на Общността относно държавната помощ за защита на околната среда (ОВ C 82, 2008 г., стр. 1), както и от гледна точка на член 107, параграф 3 ДФЕС.

34 На трето място, Комисията разпорежда на Федерална република Германия да вземе всички необходими мерки за възстановяване от бенефициерите на незаконно предоставената помощ. Освен това Федерална република Германия следвало да изготви списък на предприятията, които са ползвали помощта от 1 януари 2008 г. Комисията също така уточнява, че крайният годишен срок за плащане на корпоративния данък е релевантната дата, на която съответната помощ е предоставена на получателите, и че размерът на подлежащата на връщане помощ следва да се изчисли въз основа на данъчните декларации на съответните предприятия. Размерът на помощта според Комисията съответства на разликата между данъка, който следвало да се плати, ако не е била приложена клаузата за преструктуриране, и реално платения данък в резултат на нейното прилагане.

35 Текстът на разпоредителната част на обжалваното решение има следната редакция:

„*Член първи*

Държавната помощ, предоставена по силата на член 8c, параграф 1a [от KStG], неправомерно приведена в действие от Германия в нарушение на член 108, параграф 3 [ДФЕС], е несъвместима с вътрешния пазар.

Член 2

Индивидуална помощ, предоставена по схемата, посочена в член 1, е съвместима с вътрешния пазар съгласно член 107, параграф 3, буква б), както се тълкува във Временната рамка, при условие че размерът на помощта не надвишава 500 000 EUR, бенефициерът не е бил предприятие в затруднение към 1 юли 2008 г. и че всички други условия, определени в раздел 4.2.2 от Временната рамка, са спазени.

Член 3

Индивидуална помощ, предоставена по схемата, посочена в член 1, която към момента на нейното предоставяне отговаря на условията, определени във всяка схема, одобрена от Комисията на правно основание, различно от [състоящото се от: Регламент (ЕО) № 800/2008 на Комисията от 6 август 2008 година относно деклариране на някои категории помощи за съвместими с общия пазар в приложение на членове 87 [ЕО] и 88 [ЕО] (Общ регламент за групово освобождаване) (ОВ L 214, стр. 3)], Насоките за регионалните помощи или [Рамката на Общността за държавна помощ за научни] изследвания, развитие и иновации [(ОВ C 323, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 5, стр. 9)] и която не изключва предприятия в затруднение като потенциални бенефициери, е съвместима с вътрешния пазар до максималния интензитет на помощта, приложим за този вид помощ.

Член 4

1. Германия отменя схемата, посочена в член 1.

2. Германия възстановява от бенефициерите несъвместимата помощ, предоставена по схемата, посочена в член 1.

[…]

Член 6

1. Два месеца след получаване на уведомлението за настоящото решение Германия предава на Комисията следните сведения:

а) списък на бенефициерите на помощта по схемата, посочена в член 1, и общият размер на помощта, получена от всеки един от тях по схемата;

[…]“.

Производство и искания на страните

36 На 6 юни 2011 г. жалбоподателят подава настоящата жалба в секретариата на Общия съд.

37 С подадена в секретариата на Общия съд на 16 септември 2011 г. отделна молба Комисията повдига възражение за недопустимост на основание на член 114 от Процедурния правилник на Общия съд от 2 май 1991 г. Жалбоподателят представя своето становище по това възражение на 20 октомври 2011 г.

38 С подадена до секретариата на Общия съд молба от 29 август 2011 г. Федерална република Германия иска да встъпи в настоящото производство в подкрепа на исканията на жалбоподателя. С определение от 5 октомври 2011 г. председателят на втори състав на Общия съд допуска това встъпване. Федерална република Германия представя писменото си становище при встъпване, ограничаващо се до допустимостта, и другите страни представят своите писмени становища по него в определения срок.

39 След промяна в съставите на Общия съд съдията докладчик е включен в осми състав, на който впоследствие е разпределено настоящото дело.

40 С определение от 30 януари 2012 г. председателят на осми състав, по искане на жалбоподателя, разпорежда спиране на производството до 4 септември 2012 г.

41 Поради промяна в съставите на Общия съд съдията докладчик е включен в девети състав, на който впоследствие е разпределено настоящото дело.

42 С определение от 21 май 2014 г. Общият съд (девети състав) решава на основание член 114, параграф 4 от Процедурния правилник от 2 май 1991 г. да се произнесе по възражението за недопустимост с решението по същество.

43 На 3 юли 2014 г. Комисията представя писмената си защита. Репликата и дупликата са представени съответно на 15 август 2014 г. от жалбоподателя и на 13 декември 2014 г. от Комисията.

44 На 21 август 2014 г. Федерална република Германия представя писменото си становище при встъпване, а другите страни представят своите писмени становища по него в определения срок.

45 В рамките на процесуално-организационните мерки, предвидени в член 64 от Процедурния правилник от 2 май 1991 г., Общият съд (девети състав) поставя на 19 май 2015 г. писмени въпроси на страните, които отговарят в определения срок.

46 Устните състезания и отговорите на страните на поставените от Общия съд въпроси са изслушани в съдебното заседание, проведено на 8 юли 2015 г.

47 Жалбоподателят, подкрепян от Федерална република Германия, моли Общия съд:

— да отхвърли възражението за недопустимост, направено от Комисията,

— да отмени обжалваното решение,

— да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

48 Комисията моли Общия съд:

— да отхвърли жалбата като недопустима или, при условията на евентуалност, като неоснователна

— да осъди жалбоподателя да заплати съдебните разноски.

От правна страна

По допустимостта на жалбата

49 В подкрепа на възражението си за недопустимост Комисията изтъква, че настоящата жалба е недопустима, което обосновава с мотива, че жалбоподателят не е доказал нито че условията по член 263, четвърта алинея ДФЕС са изпълнени, нито че той има правен интерес.

Относно процесуалната легитимация за подаване на жалба по смисъла на член 263, четвърта алинея ДФЕС

50 На първо място, Комисията оспорва процесуалната легитимация на жалбоподателя, доколкото той не бил лично засегнат от обжалваното решение.

51 Комисията изтъква, че жалбоподателят не е реален бенефициер на индивидуални помощи, предоставени по силата на клаузата за преструктуриране, чието възстановяване тя е разпоредила. Всъщност данъчното задължение можело да бъде установено по правнообвързващ начин единствено с данъчнооблагателен акт по реда на член 155, параграф 1 от германския данъчен кодекс.

52 В отсъствието на данъчнооблагателен акт, който установява неговото данъчно задължение с прилагане на спорната мярка, жалбоподателят не можел да обоснове личното си засягане нито с известието за авансовите вноски, нито със задължителните указания. Той не можел освен това да се позовава на качеството на заинтересована страна по смисъла на член 108, параграф 2 ДФЕС. Комисията прави разлика в това отношение между възникването на данъка и неговия краен срок за плащане и изтъква, че единствено установяването по правно обвързващ начин с данъчнооблагателен акт, че данъчните задължения са намалени, би било в подкрепа на доказването на личното засягане на жалбоподателя.

53 При тези обстоятелства обжалваното решение не би разпореждало възстановяването на вече предоставена на жалбоподателя помощ, а щяло да остави на националната администрация задачата да изведе чрез данъчнооблагателни актове последиците от несъвместимостта на схемата за помощи с вътрешния пазар. Последните можело да бъдат атакувани пред националния съд, както това е станало в конкретния случай, като Finanzgericht е спрял изпълнението на съответните данъчнооблагателни актове.

54 На второ място, Комисията подчертава, че жалбата освен това не е допустима на основание третата хипотеза в член 263, четвърта алинея ДФЕС, тъй като обжалваното решение предвижда мерки за изпълнение, а именно издаването на данъчнооблагателен акт.

55 Жалбоподателят, подкрепян от Федерална република Германия, изтъква, че жалбата е допустима.

56 Съгласно член 263, четвърта алинея ДФЕС, „[в]сяко физическо или юридическо лице може да заведе иск, […] срещу решенията, които са адресирани до него или които го засягат пряко и лично, както и срещу подзаконови актове, които го засягат пряко и които не включват мерки за изпълнение“.

57 Следва да се припомни в самото начало, че жалбоподателят не е адресат на обжалваното решение, единствен адресат на което е Федерална република Германия.

58 Следва също така да се изтъкне, че доколкото член 4 от обжалваното решение задължава Федерална република Германия да отмени и да си възстанови помощта, визирана в член 1 от посоченото решение, от нейните бенефициери, жалбоподателят трябва да се разглежда като пряко засегнат от това решение. Действително в настоящия случай са изпълнени двата критерия за пряко засягане, изведени в съдебната практика, а именно, на първо място, обстоятелството, че разглежданият акт трябва да има преки последици върху правното положение на жалбоподателя, и на второ място, обстоятелството, че посоченият акт не трябва да оставя на адресатите си, на които е възложено прилагането му, никаква възможност за преценка (вж. в този смисъл решение от 17 септември 2009 г., Комисия/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, Сб., EU:C:2009:556, т. 48 и цитираната съдебна практика). Впрочем Комисията не прави никакво възражение в това отношение.

59 След като е установено, че жалбоподателят е пряко засегнат, следва да се провери дали жалбоподателят е и лично засегнат от обжалваното решение, без да е необходимо в случай на утвърдителен отговор да се проверява дали обжалваното решение съставлява подзаконов акт, който не включва мерки за изпълнение.

60 Съгласно постоянната съдебна практика субектите, които не са адресати на дадено решение, биха могли да твърдят, че са лично засегнати само ако решението се отнася до тях поради някои присъщи за тях качества или поради фактическо положение, което ги разграничава от всички останали лица и така ги индивидуализира по същия начин както адресата на решението (решения от 15 юли 1963 г., Plaumann/Комисия, 25/62, Rec, EU:C:1963:17, стр. 223; от 9 юни 2011 г., Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия, C-71/09 P, C-73/09 P и C-76/09 P, Сб., EU:C:2011:368, т. 52 и от 19 декември 2013 г., Telefónica/Комисия, C-274/12 P, Сб., EU:C:2013:852, т. 46).

61 Затова по принцип е допустимо предприятието да подава жалба за отмяна на решение на Комисията, с което се забранява схема за предоставяне на помощи в даден сектор, само ако то е засегнато от решението поради принадлежността си към съответния сектор и поради качеството си на потенциален бенефициер по посочената схема. Всъщност по отношение на това предприятие такова решение съставлява мярка с общо приложение, която се прилага в обективно определени случаи и съдържа правни последици спрямо категория лица, предвидени общо и абстрактно (вж. решения от 29 април 2004 г., Италия/Комисия, C-298/00 P, Rec, EU:C:2004:240, т. 37 и цитираната съдебна практика и от 11 юни 2009 г., Acegas/Комисия, T-309/02, Сб., EU:T:2009:192, т. 47 и цитираната съдебна практика). В това отношение възможността да се определи с по-голяма или по-малка точност колко или дори кои са правните субекти, по отношение на които се прилага дадена мярка, не предполага по никакъв начин, че същите трябва да бъдат разглеждани като лично засегнати от тази мярка, когато е безспорно, че прилагането се осъществява по силата на обективно правно или фактическо положение, определено във въпросния акт (решение Telefónica/Комисия, т. 54 по-горе, EU:C:2013:852, т. 47).

62 Когато обаче дадено решение засяга група лица, които са определени или е могло да бъдат определени към момента на приемане на този акт по присъщи за членовете на тази група критерии, тези лица могат да бъдат лично засегнати от посочения акт в качеството си на част от ограничен кръг икономически оператори (решения от 17 януари 1985 г., Piraiki-Patraiki и др./Комисия, 11/82, Rec, EU:C:1985:18, т. 31; от 22 юни 2006 г., Белгия и Forum 187/Комисия, C-182/03 и C-217/03, Rec, EU:C:2006:416, т. 60, и Комисия/Koninklijke FrieslandCampina, т. 52 по-горе, EU:C:2009:556, т. 54).

63 Именно в светлината на тази съдебна практика следва да се провери дали от гледна точка на неговото фактическо и правно положение жалбоподателят трябва да се приеме за лично засегнат от обжалваното решение.

64 В самото начало, противно на доводите на жалбоподателя, следва да се изключи възможността качеството на „заинтересовано“ лице по смисъла на член 108, параграф 2 ДФЕС да доведе до това жалбоподателят да се ползва със специален статут, който е от естество да обоснове личното му засягане, още повече че той не се е възползвал от произтичащите от него процесуални права, по-конкретно от правото си да представи мнение в официалната процедура по разследване (вж. в този смисъл решение от 13 декември 2005 г., Комисия/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, Rec, EU:C:2005:761, т. 37).

65 Що се отнася до личното засягане по смисъла на решение Plaumann/Комисия, точка 60 по-горе (EU:C:1963:17), следва да се посочи, че фактическото и правното положение, в което се намира жалбоподателят, се характеризира с изброените по-долу елементи.

66 Първо, към момента на приключване на данъчната 2009 година и следователно преди откриването на процедурата от Комисията, по силата на германската правна уредба жалбоподателят е разполагал с правото да пренася своите загуби, поради това че предвидените в клаузата за преструктуриране условия са били налице.

67 Второ, през 2009 г. жалбоподателят е реализирал облагаеми печалби, от които той е приспаднал пренесените по силата на клаузата за преструктуриране загуби.

68 Тези обстоятелства са удостоверени от германската данъчна администрация в задължителните указания и в известието относно авансовите вноски за корпоративен данък за финансовата 2009 година, в които са отчетени пренесените по силата на клаузата за преструктуриране загуби (вж. точки 17 и 18 по-горе). Освен това обстоятелството, че е получил задължителните указания, впоследствие е довело до включването на името на жалбоподателя в списъка, представен от германските власти на Комисията по силата на член 6, параграф 1, буква б) от обжалваното решение.

69 Затова, прилагайки германската правна уредба, е било ясно, че при приключването на данъчната 2009 година жалбоподателят е реализирал данъчни икономии, които е бил в състояние да определи с точност. Всъщност, след като германските власти не са разполагали с никаква оперативна самостоятелност по отношение на прилагането на спорната мярка, реализирането на посочената данъчна икономия чрез плащането на по-нисък данък е било само въпрос на време съгласно реда и условията за прилагане на данъчната уредба. Следователно жалбоподателят е разполагал с придобито право, удостоверено от германските власти преди приемането на решението за откриване на процедурата, а след това и на обжалваното решение, да приложи тази данъчна икономия, която, в случай че тези решения не биха били приети, би се конкретизирала в издаването на данъчнооблагателен акт, разрешаващ пренасянето на загубите, и последващото вписване на пренасянето в неговия баланс. Поради това обстоятелство е било възможно тя да бъде лесно установена от германските данъчни органи и от Комисията.

70 Вследствие на това жалбоподателят не може да бъде разглеждан единствено като предприятие, засегнато от обжалваното решение поради принадлежността си към съответния сектор и поради качеството си на потенциален бенефициер, а напротив, той трябва да бъде разглеждан като принадлежащ към затворен кръг от икономически оператори, които са били определени или поне е могло лесно да бъдат определени към момента на приемане на обжалваното решение, по смисъла на решение Plaumann/Комисия, точка 54 по-горе (EU:C:1963:17) (вж. също така по аналогия решения Белгия и Forum 187/Комисия, т. 56 по-горе, EU:C:2006:416, т. 63; Комисия/Koninklijke FrieslandCampina, т. 52 по-горе, EU:C:2009:556, т. 57; Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия, т. 54 по-горе, EU:C:2011:368, т. 56; от 27 февруари 2014 г., Stichting Woonpunt и др./Комисия, C-132/12 P, Сб., EU:C:2014:100, т. 59—61 и Stichting Woonlinie и др./Комисия, C-133/12 P, Сб., EU:C:2014:105, т. 46—48).

71 Този извод не се поставя под съмнение от обстоятелството, че след решението за откриване на процедурата, а впоследствие и на обжалваното решение, германските власти приемат мерки, целящи да не бъде прилагана клаузата за преструктуриране, сред които е отмяната на задължителните указания и приемането на данъчнооблагателен акт относно корпоративния данък за финансовата 2009 година, който вече не отчита загубите, пренесени на основание клаузата за преструктуриране (вж. точка 21 по-горе).

72 Всъщност германските власти именно с цел да се съобразят с решението за откриване на процедурата и с обжалваното решение решават да спрат прилагането на клаузата за преструктуриране, като същевременно обаче не я отменят, и да издават данъчнооблагателен акт без прилагането на тази клауза. Вследствие на това, в рамките на проверката на допустимостта на жалбата срещу обжалваното решение, в което Комисията прави извода, че спорната мярка съставлява държавна помощ и установява нейната несъвместимост с вътрешния пазар, Комисията не може да изведе предимство от обстоятелството, че германските власти веднага са взели всички необходими мерки с цел да се уверят, че са се съобразили с това решение, в очакване на изхода от евентуална жалба срещу последното.

73 Същият този извод не може да се постави под съмнение и от съдебната практика, на която се позовава Комисията в писменото си становище и в съдебното заседание, по-конкретно на решения Telefónica/Комисия, точка 60 по-горе (EU:C:2013:852) от 11 юни 2009 г., AMGA/Комисия (T-300/02, Rec, EU:T:2009:190), Acegas/Комисия, точка 61 по-горе (EU:T:2009:192), и от 8 март 2012, Iberdrola/Комисия (T-221/10, Сб., EU:T:2012:112).

74 Фактическите обстоятелства по тези дела всъщност не са сравними с разглежданите по настоящото дело, в което се установява, че поради спецификата на германското данъчно законодателство жалбоподателят се е ползвал с придобито право на данъчна икономия, удостоверено от германските данъчни власти (вж. точка 63 по-горе), като това обстоятелство го е отличавало от останалите оператори, които са засегнати само като потенциални бенефициери по спорната мярка (вж. в този смисъл решение Комисия/Koninklijke FrieslandCampina, т. 58 по-горе, EU:C:2009:556, т. 55).

75 Изводът в точка 69 по-горе не се поставя под съмнение и от довода на Комисията, съгласно който само предимство, предоставено с ресурси на държавата, би могло да подкрепи обстоятелството, че жалбоподателят е лично засегнат, и съгласно който за държавата би съществувала финансова тежест единствено в момента, в който намаляването на данъка би било констатирано от данъчнооблагателния акт.

76 Всъщност следва да се припомни, че елементите, на които съдебната практика основава личното засягане по смисъла на член 263, четвърта алинея ДФЕС (вж. точки 60—62 по-горе), не съвпадат непременно със състава на държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (вж. по аналогия решение Comitato „Venezia vuole vivere“ и др./Комисия , т. 60 по-горе, EU:C:2011:368, т. 56, 63 и 64). По смисъла на решение Plaumann/Комисия, точка 60 по-горе (EU:C:1963:17, стр. 223), субект, който не е адресат на дадено решение, е засегнат лично от решението, ако то се отнася до него поради някои присъщи за него качества или поради фактическо положение, което го разграничава от всички останали лица, и ако вследствие на това той се явява част от тесен кръг икономически оператори.

77 В конкретния случай обаче следва да се припомни, че съгласно националната правна уредба преди приемането на решението за откриване на процедурата, а след това и на обжалваното решение, жалбоподателят е разполагал с придобито право, удостоверено от германските данъчни власти, да реализира данъчна икономия за данъчната 2009 година. Освен това самата Комисия изтъква в съображение 50 от обжалваното решение, че единствената възможност,

която германското правителство предоставя на някои предприятия да намалят своята данъчна тежест с пренасяне на загубите, води до загуба на публични приходи и съставлява държавна помощ.

78 С оглед на гореизложеното следва да се направи изводът, че при обстоятелствата по делото жалбоподателят е пряко и лично засегнат от обжалваното решение.

79 Следователно жалбоподателят е процесуално легитимиран по смисъла на член 263, четвърта алинея ДФЕС.

Относно правния интерес

80 Комисията изтъква, че жалбоподателят не е бенефициер на помощ и следователно той не може да извлече никакво предимство от евентуална отмяна на обжалваното решение от Общия съд. Вследствие на приемането на обжалваното решение Федерална република Германия нямала задължение за възстановяване на помощта от жалбоподателя и независимо от евентуалната отмяна на обжалваното решение германските власти можели да приемат решение във всеки момент да отменят спорната мярка в нейната цялост.

81 Жалбоподателят, подкрепян от Федерална република Германия, оспорва тези доводи.

82 Видно от установената съдебна практика, жалба за отмяна, подадена от физическо или юридическо лице, е допустима само ако жалбоподателят има правен интерес от отмяната на обжалвания акт. Такъв интерес съществува, когато отмяната на този акт сама по себе си може да породи правни последици и когато жалбата може по този начин чрез резултата си да донесе полза на страната, която я е подала (вж. в този смисъл решения Комисия/Koninklijke FrieslandCampina, т. 58 по-горе, EU:C:2009:556, т. 63; Stichting Woonpunt и др./Комисия, т. 70 по-горе, EU:C:2014:100, т. 50—54 и Stichting Woonlinie и др./Комисия, т. 70 по-горе, EU:C:2014:105, т. 54).

83 Условията за допустимост на жалбата се преценяват, извън случаите, в които се поставя различният въпрос за загуба на правния интерес, към момента на подаване на жалбата (вж. решение от 21 март 2002 г., Shaw и Falla/Комисия, T-131/99, Rec, EU:T:2002:83, т. 29 и цитираната съдебна практика).

84 В конкретния случай жалбоподателят е отговарял на условията да се ползва от прилагането на клаузата за преструктуриране и е получил предимство, произтичащо от тази клауза, както това е видно от точки 66—69 по-горе.

85 Макар и прилагането на клаузата за преструктуриране да е било спряно в резултат на приемането на обжалваното решение, по силата на член 34, параграф 6 от KStG, в случай на неговата отмяна клаузата за преструктуриране би била отново приложима, с обратно действие, по отношение на всички предприятия, данъчнооблагателният акт на които все още не е придобил окончателно сила, сред които е и жалбоподателят, така че отмяната на обжалваното решение би била от полза за него, защото той е щял да има правото да иска прилагането на клаузата за преструктуриране, най-малкото по отношение на данъчното облагане на приходите за 2009 година.

86 Освен това, дори и да се предположи, както изтъква това Комисията, че жалбоподателят вече не може да реализира бъдещи печалби, тъй като е в ликвидация, след като той е реализирал печалби преди приемането на обжалваното решение, в случай на неговата отмяна той ще има правото да иска прилагането на клаузата за преструктуриране, най-малкото по отношение на облагане на приходите за 2009 година.

87 Вследствие на това жалбоподателят има правен интерес от обжалваното решение.

88 Следователно жалбата е допустима.

По съществото на спора

89 В подкрепа на своята жалба жалбоподателят излага две основания относно липсата на селективен характер на спорната мярка.

90 В този контекст в самото начало следва да се припомни, че член 107, параграф 1 ДФЕС забранява помощите, които „поставя[т] в по-благоприятно положение определени предприятия или производството на някои стоки“, т.е. селективните помощи.

91 Съгласно постоянната съдебна практика, за да се квалифицира национална данъчна мярка като „селективна“, най-напред трябва предварително да се установи и да се разгледа общият или „обичайният“ данъчен режим, приложим в съответната държава членка. След това именно от гледна точка на този общ или „обичаен“ данъчен режим следва да се прецени евентуално селективният характер на предимството, предоставено от разглежданата данъчна мярка, като се докаже, че тя дерогира посочената обща система, доколкото въвежда диференциация между оператори, намиращи се в сходно фактическо и правно положение от гледна точка на целта, преследвана от посочения режим (вж. в този смисъл решения от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, Rec, EU:C:2011:550, т. 50 и 54 и от 15 ноември 2011 г., Комисия и Испания/Government of Gibraltar и Обединено кралство, C-106/09 P и C-107/09 P, Сб., EU:C:2011:732, т. 75). След тези първи два етапа на проверката дадена мярка може да бъде квалифицирана като селективна prima facie.

92 Същевременно обаче мярка, която, макар и да предоставя предимство на получателя, е обоснована от гледна точка на естеството или общата структура на системата, в която се вписва, не отговаря на това условие за селективност (вж. в този смисъл решения от 8 ноември 2001 г. Adria-Wien Pipeline и Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec, EU:C:2001:598, т. 42 и Paint Graphos и др., т. 91 по-горе, EU:C:2011:550, т. 64). След този евентуален трети етап на проверката дадена мярка се квалифицира като селективна.

93 Следва да се припомни, че с цел да се установи, че разглежданата мярка се прилага селективно по отношение на някои предприятия или някои производства, задача на Комисията е да докаже, че тази мярка въвежда разграничение между предприятия, които се намират от гледна точка на преследваната от разглежданата схема цел в сравнимо фактическо и правно положение, докато държавата членка, която въвежда подобно разграничение между предприятия от гледна точка на финансовите тежести, трябва да докаже, че то е действително обосновано от естеството и от структурата на разглежданата система (вж. в този смисъл решение от 8 септември 2011 г., Комисия/Нидерландия, C-279/08 P, Rec, EU:C:2011:551, т. 62 и цитираната съдебна практика).

94 Именно в светлината на този анализ от три етапа, така както той произтича от съдебната практика, следва да се разгледат двете основания, изтъкнати от жалбоподателя, първото от което е изведено по същество от липсата на селективен характер prima facie на спорната мярка, а второто от това, че тя е оправдана от естеството и структурата на данъчната система.

По първото основание, изведено от липсата на селективен характер prima facie на спорната мярка

95 Първото правно основание се състои от три части. Първата част е изведена от грешка при определянето на референтната рамка. Втората част е изведена от грешка в преценката на правното и фактическото положение на предприятията, които се нуждаят от преструктуриране и от отказа на Комисията клаузата за преструктуриране да бъде квалифицирана като мярка от общ характер, докато третата част е изведена от нарушение на принципа на защита на оправданите правни очаквания.

– По първата част, изведена от грешка при определянето на референтната рамка

96 В обжалваното решение, при преценката на селективния характер на спорната мярка, Комисията взема предвид, първо, съществуването на общоприложимото правило за пренасяне на загубите, второ, правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, което дерогира от първото в случаите на вредоносно придобиване на дялови участия, и трето, клаузата за преструктуриране, която допуска дерогация от второто правило и прилагане на първото правило в някои конкретни случаи.

97 Въз основа на тези елементи в съображение 66 от обжалваното решение Комисията прави извода, че в контекста на германската данъчна система относно корпоративния данък погасяването на правото на пренасяне на загубите е референтната рамка, т.е. общото правило, приложимо във всички случаи на промяна в акционерната структура, и че клаузата за преструктуриране съставлява изключение от това правило.

98 Жалбоподателят, подкрепян от Федерална република Германия, изтъква, че Комисията допуска грешка при определянето на референтната рамка за преценката на селективния характер на спорната мярка. Комисията неоснователно приемала, че погасяването на правото на пренасяне на загубите е общото правило и че клаузата за преструктуриране е изключение от това правило.

99 Според жалбоподателя референтната рамка се състои от правилото за пренасяне на загубите, произтичащо от конституционния принцип за облагане съобразно данъчния капацитет. Правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите съставлявало изключение от посочения принцип и не можело да бъде прието за референтна рамка, докато клаузата за преструктуриране, въвеждаща изключение от това изключение, се ограничавала до това да възстанови общото правило, а именно правилото за пренасяне на загубите, подобно на други изключения като клаузата за групите предприятия и клаузата за скритите резерви.

100 Комисията възразява предварително срещу допустимостта на първата част от първото основание, с мотива че то се гради на нови факти, които не са посочени в административното производство. Тя припомня, че в решението за откриване на процедурата и в Решение 2010/13 относно закона MoRaKG тя е определила за референтна разпоредба правилото за погасяване на правото на пренасяне, като в хода на административното производство нито жалбоподателят, нито Федерална република Германия или трети заинтересовани лица не са оспорили определянето на тази разпоредба за референтна. Тя уточнява, че националното данъчно право съставлява от гледна точка на правото на Европейския съюз фактически елемент, с който тя не била напълно запозната към момента на приемане на обжалваното решение и който тя не била длъжна да проучва служебно.

101 Комисията оспорва по същество доводите на жалбоподателя.

102 Най-напред, следва да се отхвърли направеното от Комисията възражение за недопустимост. Всъщност от самата съдебна практика, на която се позовава Комисията в подкрепа на своя довод, е видно, че преценката за законосъобразност на дадено решение с оглед на информацията, с която Комисията разполага към момента, в който тя приема решението, е свързана с основателността, а не с допустимостта на съответното основание (вж. в този смисъл решения от 26 септември 1996 г., Франция/Комисия, C-241/94, Rec, EU:C:1996:353, т. 33; от 24 септември 2002 г., Falck и Acciaierie di Bolzano/Комисия, C-74/00 P и C-75/00 P, Rec, EU:C:2002:524, т. 168 и от 7 декември 2010 г., Frucona Košice/Комисия, T-11/07, Rec, EU:T:2010:498, т. 49).

103 Що се отнася до основателността на изтъкнатите от жалбоподателя доводи, следва да се припомни, че в обжалваното решение Комисията определя по същество правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите за общо правило, от гледна точка на което следва да се проверява дали се прави разграничение между предприятията, намиращи се в сравнимо фактическо и правно положение, докато жалбоподателят се позовава на по-общото правило за пренасяне на загубите, което се прилага към всяко данъчно облагане.

104 В това отношение следва да се припомни, от една страна, че правилото за пренасяне на загубите представлява възможност, с която се ползват всички дружества при прилагането на корпоративния данък, и от друга страна, че правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите ограничава посочената възможност в случаите на придобиване на дялово участие, равно или по-голямо от 25 % от капитала, и я премахва при придобиването на дялово участие, по-голямо от 50 % от капитала. Следователно последното правило се прилага систематично във всички хипотези на промяна на акционерната структура, равна или по-голяма от 25 % от капитала, без да се прави разлика в естеството или характеристиките на засегнатите предприятия.

105 Освен това клаузата за преструктуриране е предвидена във формата на изключение от правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите и се прилага само към ясно определени положения, които са подчинени на това последно правило.

106 Затова се налага изводът, че правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, подобно на правилото за пренасяне на загубите, е част от законодателната рамка, в която се вписва спорната мярка. С други думи, релевантната законодателна рамка в конкретния случай е съставена от общото правило за пренасяне на загубите, ограничено от правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, и именно в тази рамка следва да се провери дали спорната мярка въвежда диференциация между оператори, които се намират в сравнимо фактическо и правно положение по смисъла на цитираната съдебна практика в точка 91 по-горе, като този въпрос е изложен в рамките на втората част на първото основание.

107 От това следва да се направи изводът, че Комисията не допуска грешка, когато, след като установява съществуването на едно по-общо правило, а именно на правилото за пренасяне на загубите, същевременно определя, че референтната законодателна рамка за целите на преценката на селективния характер на спорната мярка е правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите.

108 Този извод не се поставя под въпрос от доводите на жалбоподателя, изведени от съмненията на националните юрисдикции по отношение на конституционосъобразността на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите и на необходимостта от ограничително тълкуване на това правило в светлината на конституционните принципи. Всъщност тези доводи не са пречка да се направи изводът, че това правило е част от националното право, щом като то не е отменено, и че клаузата за преструктуриране се прилага само в зависимост от прилагането на посоченото правило. Затова при определянето на референтната рамка Комисията не е могла да се абстрахира от това правило, дори и евентуално да е искала да я тълкува ограничително.

109 Доводите, които имат за цел да докажат характера на изключение на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите от гледна точка на конституционните принципи, също така не са относими, доколкото квалифицирането на посочената мярка като изключение от една по-висша правна норма, каквато е принципът за облагане според данъчния капацитет, не съставлява пречка тя да е част от референтната рамка, в която се вписва спорната мярка и от гледна точка на която следва да се преценява селективният характер на последната.

110 Следователно първата част от първото основание следва да се отхвърли.

– По втората част, изведена от грешка в преценката на правното и фактическото положение на предприятията, които се нуждаят от преструктуриране, и от квалифицирането на клаузата за преструктуриране като мярка с общ характер

111 В обжалваното решение Комисията приема, че правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите има по-широко приложно поле от това на старото правило (съображение 10), че правилото не предвижда никакво изключение (съображение 11) и че видно от изложението на обяснителния меморандум към Закона за реформата на данъчното облагане на предприятията от 2008 г. (вж. точка 6 по-горе), правилото има двойна цел: от една страна, да се опростят правилата, и от друга страна, да се противодейства целенасочено на злоупотребите (съображение 12). Тя подчертава също така, че липсата на изрично изключение, което да позволява пренасяне на загубите в случай на преструктуриране, се компенсира с възможността за данъчните власти да се откажат по съображения за справедливост от събиране на данъчни задължения въз основа на Наредбата за преструктуриране (съображение 12; вж. точка 7 по-горе).

112 Въз основа на тези елементи в съображения 68—79 от обжалваното решение Комисията, най-напред, приема, че целта на системата за корпоративното данъчно облагане е да се генерират приходи за бюджета и че целта на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите е да се възпрепятстват предприятията, които са осъществили промени в своята акционерна структура, да пренасят своите загуби в следващите години. По-нататък, тя счита, че от гледна точка на тази цел всички предприятия, акционерната структура на които е претърпяла промяна на 25 % или повече от дяловете, се намират в сравнимо фактическо и юридическо отношение. И накрая, тя установява, че клаузата за преструктуриране прави разграничение в рамките на тази категория между, от една страна, предприятията, които макар и да реализират загуби, продължават да бъдат жизнеспособни, и от друга страна, предприятията, които според условията, определени в клаузата за преструктуриране, са неплатежоспособни или свръхзадлъжнели или са застрашени от такъв риск.

113 Жалбоподателят изтъква, на първо място, че предприятията, които попадат в приложното поле на клаузата за преструктуриране, не се намират в сравнимо фактическо и юридическо отношение от гледна точка на преследваната от правната уредба цел, а именно да се предотвратят злоупотребите, с това на другите предприятия, по отношение на които действа правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите. Така правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите нямало да се прилага при преструктуриране на предприятия, което не поражда риск от схеми за злоупотреби.

114 Жалбоподателят, подкрепян от Федерална република Германия, изтъква, на второ място, че клаузата за преструктуриране съставлява мярка с общ характер, защото от нея може да се ползва всяко предприятие, което търпи икономически затруднения, независимо от неговия размер, от сектора или от значимостта на неговата стопанска дейност.

115 Комисията прави предварително възражение, че доводите, изведени от правното и фактическото положение на предприятията, които се нуждаят от преструктуриране, и от квалифициране на клаузата за преструктуриране като мярка с общ характер, изложени на етапа на репликата, съставляват нови основания и вследствие на това недопустими.

116 Комисията оспорва доводите на жалбоподателя.

117 Що се отнася до допустимостта на доводите, които излага жалбоподателят, следва да се припомни, че съгласно член 48, параграф 2 от Процедурния правилник от 2 май 1991 година, в хода на производството не могат да се въвеждат нови правни основания, освен ако те не почиват на правни или фактически обстоятелства, установени в хода на производството. За допустимо обаче трябва да бъде прието основание, което доразвива вече посочено изрично или имплицитно основание и което има тясна връзка с него (решение от 11 юли 2013 г., Ziegler/Комисия, C-439/11 P, Rec, EU:C:2013:513, т. 46). Аналогично решение се налага за твърдение, излагано в подкрепа на дадено основание (решение от 21 март 2002 г., Joynson/Комисия, T-231/99, Rec, EU:T:2002:84, т. 156, потвърдено с определение от 10 декември 2003 г., Joynson/Комисия, C-204/02 P, Rec, EU:C:2003:660).

118 Затова следва да се провери в светлината на цитираната по-горе съдебна практика дали доводите, изведени от правното и фактическото положение на предприятията, които се нуждаят от преструктуриране, и от квалифицирането като мярка с общ характер на клаузата за преструктуриране, изложени от жалбоподателя в репликата, са нови основания или по-скоро те доразвиват първата част от първото основание.

119 Следва да се припомни, че с първата част от първото основание, изведено от грешка при определянето на референтната рамка, жалбоподателят твърди, че не е налице един от съставните елементи на държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС, а именно условието за селективност. А твърденията, изведени, от една страна, от несъпоставимостта на правното и фактическото положение на предприятията, които се нуждаят от преструктуриране, и от друга страна, от квалифицирането като мярка с общ характер на клаузата за преструктуриране, също имат за цел да оспорят от различен ъгъл условието за селективност.

120 Всъщност според постоянната съдебната практика, цитирана в точка 91 по-горе, за да се квалифицира национална данъчна мярка като „селективна“, най-напред, трябва да се започне с установяване и разглеждане на общия или „обичаен“ данъчен режим, приложим в съответната държава членка, и на второ място, да се докаже, че разглежданата данъчна мярка въвежда диференциация между операторите, които от гледна точка на целта, преследвана с посочената схема, се намират в сравнимо фактическо и правно положение.

121 В случая следва да се установи, че с първото си основание жалбоподателят оспорва по същество преценката на Комисията относно селективния характер prima facie на спорната мярка и по-конкретно, определянето на референтната рамка.

122 Следва също така да се посочи, че по-конкретните доводи, изведени от правното и фактическото положение на предприятията, които се нуждаят от преструктуриране, и от квалифициране на клаузата за преструктуриране като мярка с общ характер, са разгърнати в отговор на доводите на Комисията, която в писмената си защита уточнява, че определянето на референтната рамка не може да се извършва съобразно данъчната система изобщо, а по-скоро съобразно предприятията, които по нейна преценка са в сравнимо фактическо и правно положение с това на предприятията, ползващи се от клаузата за преструктуриране. А въпросът за това дали определянето на това кои предприятия са в сравнимо фактическо и правно положение трябва да се разглежда в рамките на първия или на втория етап от посочения анализ, е предмет на спор между страните.

123 Затова следва да се направи изводът, че противно на твърдяното от Комисията, съответното оплакване доразвива първата част на първото основание, а не съставлява ново основание.

124 Следователно втората част на първото основание е допустима.

125 Що се отнася до основателността на доводите, изложени от жалбоподателя, след като беше установено, че референтната рамка се състои от правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, на първо място, следва да се провери дали от гледна точка на целта, преследвана от релевантната данъчна уредба, предприятията, които се ползват от клаузата за преструктуриране, се намират в сравнимо фактическо и правно положение с това на другите предприятия, до които се отнася правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, което следва да се докаже от Комисията по смисъла на цитираната съдебна практика в точка 93 по-горе.

126 По същество според Комисията, след като целта на релевантната по делото данъчна уредба е да се възпрепятстват предприятията, акционерната структура на които е претърпяла промени, да пренасят своите загуби, всички предприятия, чиято акционерна структура е претърпяла промени, се намират в сравнимо фактическо и правно положение, независимо дали те се ползват от клаузата за преструктуриране или не. Следователно спорната мярка била селективна prima facie, щом като тя е в полза само на предприятията, които отговарят на условията на посочената клауза.

127 Според жалбоподателя обаче, щом като целта на разглежданата схема е предотвратяване на злоупотребите с пренасяне на загубите, единствено предприятията, които отговарят на условията на клаузата за преструктуриране, се намират в сравнимо фактическо и правно положение, защото те не са в състояние да злоупотребят с пренасянето на загуби.

128 Както това беше посочено в точка 106 по-горе, релевантната по делото законодателна рамка е съставена от общото правило за пренасяне на загубите, ограничено от правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите. Следва обаче да се съобрази, както следва от съображение 71 от обжалваното решение, че релевантната цел на референтната данъчна система е да се възпрепятстват предприятията, чиято акционерна структура е претърпяла промени, да пренасят своите загуби. С други думи, възможността за пренасяне на загубите е ограничена или е премахната в случаите, в които в резултат на придобиване на дялово участие, равно или по-голямо от 25 % от неговите дялове, предприятието, натрупало загубите, съществено изменя своята акционерна структура.

129 От това следва, че всички предприятия, акционерната структура на които е претърпяла такава промяна, се оказват в сравнимо фактическо и правно положение, независимо от това дали те са в затруднение или не по смисъла на клаузата за преструктуриране.

130 Спорната мярка обаче не се отнася до всички предприятия, акционерната структура на които е претърпяла значителна промяна, а се прилага към ясно определена категория предприятия, а именно към предприятията, които според текста на клаузата за преструктуриране към момента на придобиването са „неплатежоспособн[и] или свръхзадлъжнел[и] или са застрашен[и] от такъв риск“ (наричани по-нататък „предприятията в затруднение“).

131 Налага се изводът, че тази категория не обхваща всички предприятия, които са в сравнимо фактическо и правно положение от гледна точка на целта на разглежданата данъчна уредба.

132 Дори и да се предположи, както изтъква жалбоподателят, че релевантната цел на данъчната система е да се предотвратят злоупотребите при пренасяне на загуби, като се избегне придобиването на „кухи дружества“, спорната мярка се прилага само към предприятията, които отговарят на определени условия, по-конкретно към предприятията в затруднение.

133 Предполагайки, че в случаите, които са предмет на спорната мярка, няма опасност от злоупотреби в съответствие с разглежданата цел, същевременно се налага изводът, че посочената мярка не позволява пренасяне на загубите в случай на значителна промяна в акционерната структура на съответното дружество, когато тази промяна не засяга предприятия в затруднение, дори и посочената промяна в акционерната структура да не е свързана с придобиването на „кухи дружества“ и следователно да не води до риск от злоупотреби. Пренасянето на загубите е забранено дори ако другите условия от клаузата за преструктуриране, отнасящи се по-конкретно до поддържането на основните структури на дружеството, а именно условията, съдържащи се в букви c)—e) от клаузата за преструктуриране, са изпълнени. С други думи, условията, съдържащи се в букви a) и b) от клаузата за преструктуриране, не са свързани с целта за предотвратяване на злоупотребите. Следователно последица от тях е облагодетелстването на предприятията в затруднение.

134 Затова следва да се направи изводът, че Комисията не допуска грешка, когато преценява, че спорната мярка въвежда диференциация между операторите, които се намират от гледна точка на целта на данъчната система в сравнимо фактическо и правно положение по смисъла на цитираната в точка 91 по-горе съдебна практика.

135 Този извод не се поставя под съмнение от посоченото от жалбоподателя обстоятелство, според което други дерогации, като клаузата за групите предприятия и клаузата за скритите резерви, обхващат положения, в които няма риск от злоупотреби.

136 Дори и да се предположи, че подобни изключения, както например клаузата за преструктуриране, намират обосновка в обстоятелството, че се отнасят до положения, в които засегнатите предприятия не са в състояние да злоупотребят с пренасянето на загубите, разглежданата законодателна система всъщност третира по различен начин оператори, които се намират от гледна точка на релевантната данъчна уредба в сравнимо фактическо и правно положение.

137 Всъщност, извън горепосочените изключения, предприятията не могат да избегнат погасяване на правото на пренасяне на загубите дори когато не е налице какъвто и да било риск от злоупотреби. От друга страна, Съдът е приел, че наличието на селективно предимство за предприятията, освободени от нормално данъчно облагане, не може да бъде оспорено с довода, че освобождаване от такова облагане съществува и в полза на други предприятия. (вж. в този смисъл решения Белгия и Forum 187/Комисия, т. 62 по-горе, EU:C:2006:416, т. 120 и от 1 юли 2010 г., BNP Paribas и BNL/Комисия, T-335/08, Rec, EU:T:2010:271, т. 162).

138 Във всички случаи, както това беше обяснено в точка 133 по-горе, именно самата клауза за преструктуриране при своето прилагане прави разграничение, което не се основава на определената в точка 106 по-горе релевантна цел на данъчната уредба, между предприятията, които отговарят единствено на условията, съдържащи се в букви c)—e) от посочената клауза, и предприятията, които отговарят и на условията, съдържащи се букви a) и b) от същата клауза, а именно предприятията в затруднение.

139 На второ място, доводът на жалбоподателя и на встъпилата страна, съгласно който спорната мярка е с общ характер, доколкото тя е в полза на всяко предприятието в затруднение, на още по-силно основание не може да бъде уважен.

140 Всъщност, от една страна, в контекста на анализа за селективност на дадена данъчна мярка въпросът за това дали мярката е или не с общ характер, се основава на въпроса дали в сравнение с общия или с обичайния данъчен режим разглежданата мярка прави разграничение между оператори, които са в сравнимо фактическо и правно положение. Както обаче това беше посочено в предходните точки, в обжалваното решение Комисията основателно приема, че спорната мярка прави разграничение между предприятия, а именно предприятията, които

отговарят на условията, поставяни от разглежданата мярка, и другите предприятия, които се намират в сравнимо фактическо и правно положение от гледна точка на целта, преследвана от разглежданата уредба. Дори да се предположи, че тази цел, както това се изтъква от жалбоподателя, е да се предотвратят злоупотребите с пренасянето на загуби, се налага изводът, че спорната мярка сама по себе си или с двете други посочени по-горе изключения не се отнася до всички предприятия, обект на вредоносно придобиване на дялове, което не създава такава опасност от злоупотреби.

141 От друга страна, следва да се констатира, че противно на доводите на жалбоподателя, спорната мярка не е мярка с общ характер, т.е. тя да е потенциално достъпна за всички предприятия по смисъла на решение от 7 ноември 2014 г., Autogrill España/Комисия (T-219/10, Сб., в производство по обжалване, EU:T:2014:939, т. 44 и 45). Всъщност спорната мярка определя своето приложно поле ratione personae. Тя се отнася само до определена категория предприятия, които се намират в специфично положение, а именно до предприятията в затруднение. Поради това обстоятелство тя е селективна prima facie.

142 И накрая, следва да се отхвърли и доводът на жалбоподателя, съгласно който по същество, ако Комисията приеме, че неприлагането на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите при промяна в акционерната структура, засягаща по-малко от 25 % от капитала, не съставлява държавна помощ, с мотива че такава промяна не позволява да се влияе на политиката на предприятието, същото да се отнасяло до промените в акционерната структура за целите на преструктурирането, които също така не дават възможност да се упражни влияние върху политиката на предприятието. В случай на отрицателен отговор според жалбоподателя логиката на Комисията щяла да доведе до това да се квалифицира като държавна помощ запазването на възможността за пренасяне на загубите и в случаите на придобиване на дялове под 25 %.

143 В това отношение се налага изводът, че прилагането на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите се основава на общи критерии, които са приложими към всички предприятия. По-конкретно, както основателно подчертава това Комисията, прагът от 25 % изглежда разумен праг, отвъд който може да се предполага, че е налице влияние върху придобитото предприятие и следователно, че е налице възможност купувачът да се възползва от пренесените от него загуби. Клаузата за преструктуриране обаче се отнася само до конкретна категория предприятия, а именно до предприятията в затруднение.

144 Във всички случаи този довод е несъстоятелен, тъй като той цели не толкова да отхвърли извода, според който клаузата за преструктуриране има селективен характер, колкото да докаже по същество, че съществуват други положения, а именно придобивания на дялове под прага от 25 %, по отношение на които не се прилага правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите и които вследствие на това могат да доведат до селективно предимство по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС. В това отношение се налага изводът, че за да докаже, че спорната мярка не съставлява държавна помощ, жалбоподателят не може да се позовава на съществуването на други мерки, които евентуално биха могли да бъдат квалифицирани като държавни помощи.

145 Следователно втората част на първото основание трябва да се отхвърли.

– По третата част, изведена от нарушение на принципа на защита на оправданите правни очаквания

146 Жалбоподателят изтъква в репликата, че както практиката на Комисията, така и нейното Известие за прилагане на правилата за държавна помощ по отношение на мерките за пряко данъчно облагане на дружества (ОВ 1998, C 384, стр. 3; Специално издание на български език, 2007 г., глава 8, том 3, стр. 151) са породили оправдани правни очаквания, че Комисията няма да квалифицира клаузата за преструктуриране като селективна мярка.

147 Комисията възразява, че това оплакване, изведено от нарушение на принципа на защита на оправданите правни очаквания, е ново, защото то е повдигнато на етапа на репликата, и следователно е недопустимо. Тя поддържа също така, че във всички случаи това оплакване трябва да бъде отхвърлено.

148 В случая се налага изводът, че оплакването, изведено от нарушение на принципа на защита на оправданите правни очаквания, не е било изложено нито изрично, нито имплицитно в жалбата. То също така не доразвива основание, изложено в жалбата.

149 Затова разглежданият довод съставлява ново оплакване, посочено за първи път в репликата, което не се основава на правни или фактически обстоятелства, настъпили в хода на производството. Затова то съставлява недопустимо оплакване по смисъла на член 48, параграф 2 от Процедурния правилник от 2 март 1991 г. в съответствие с посочена по-горе в точка 117 съдебна практика.

150 Поради това третата част трябва да бъде отхвърлена и вследствие на това първото основание трябва да се отхвърли изцяло.

По второто основание, изведено от обосноваването на спорната мярка с естеството и структурата на данъчната система

151 Жалбоподателят изтъква, че клаузата за преструктуриране позволява по същество прилагането на принципа на облагането според данъчния капацитет, който е присъщата цел на данъчната система. Следователно тя съставлявала мярка, оправдана от естеството или вътрешната структура на данъчната система.

152 Клаузата за преструктуриране освен това била пропорционална на преследваната цел, като се има предвид обстоятелството, че от една страна, предходната система, основана на декрета за преструктуриране, се е оказала недостатъчна поради световната финансова криза, и че от друга страна, новата система не давала на данъчната администрация никакво право на преценка по отношение на прилагането на клаузата за преструктуриране.

153 Най-напред, Комисията прави възражение за недопустимост на второто основание, което почивало на нови обстоятелства, а именно на доводи, изведени от германското конституционно и данъчно право, които не са били изтъкнати в административното производство.

154 След това, тя посочва, че второто основание е неразбираемо. По-конкретно жалбоподателят не разяснявал причината, поради която принципът на облагане според данъчния капацитет съставлява обосновка въз основа на естеството и структурата на данъчната система, а не обосновка, почиваща на външна и обща цел за данъчна справедливост, нито в какво отношение законодателят е нарушил нейното много широко поле на преценка при прилагането на този принцип, въвеждайки правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите по начин, по който приемането на клаузата за преструктуриране е станало необходимо.

155 И накрая, Комисията оспорва основателността на доводите на жалбоподателя.

156 Предварително следва да се отхвърли възражението на Комисията, изведено от недопустимостта на основанието, както това беше направено в точка 102 по-горе. Всъщност от посочената от Комисията и цитирана в същата тази точка съдебна практика следва, че преценката на законосъобразността на дадено решение от гледна точка на информацията, с която Комисията разполага към момента, в който тя приема решението, е свързана с основателността, а не с допустимостта на съответния довод.

157 Що се отнася освен това до разбираемостта на основанието, налага се изводът, както посочва жалбоподателят, че Комисията е била в състояние да разгледа по същество изтъкнатите на жалбоподателя доводи, и по-конкретно основанието, изведено от принципа за облагане според данъчния капацитет, който, както това беше посочено, е споменат в обжалваното решение.

158 Що се отнася до основателността на доводите на жалбоподателя, важно е да се припомни, че според цитираната в точка 92 по-горе съдебна практика не отговаря на условието за селективност мярка, която, макар и да въвежда разграничения между оператори, намиращи в сравнимо фактическо и правно положение от гледна точка на целта, преследвана от релевантната данъчна уредба, е оправдана от естеството или от общата структура на системата, в която тя се вписва.

159 В това отношение трябва да се разграничават, от една страна, целите, поставени на конкретен данъчен режим, които са външни за него, и от друга страна, вътрешноприсъщите на самата данъчна система механизми, които са необходими за постигането на тези цели, поради това че тези цели и механизми в качеството им на основополагащи или ръководни принципи на разглежданата данъчна система могат да подкрепят подобна обосновка, което следва да се докаже от държавата членка (вж. решения Paint Graphos и др., т. 91 по-горе, EU:C:2011:550, т. 65 и цитираната съдебна практика и от 7 март 2012 г., British Aggregates/Комисия, T-210/02 RENV, Rec, EU:T:2012:110, т. 84 и цитираната съдебна практика). Вследствие на това по отношение на освобождаване от данъци, произтичащо от цел, външна за данъчната система, в която то се вписва, не може да не се приложат изискванията на член 107, параграф 1 ДФЕС (решение Paint Graphos и др., т. 91 по-горе, EU:C:2011:550, т. 70).

160 Следва също така да се припомни, че дадена национална мярка не може да бъде обоснована от естеството или от общата структура на разглежданата данъчна система, освен ако, от една страна, тя е в съответствие не само с присъщите на разглежданата данъчна система характеристики, но и с прилагането на тази система, и от друга страна, тя е в съответствие с принципа на пропорционалност и не надхвърля необходимото в смисъл, че преследваната легитимна цел не може да бъде постигната с мерки от по-малък обхват. (вж. в смисъл решение Paint Graphos и др., т. 91 по-горе, EU:C:2011:550, т. 73—75).

161 В обжалваното решение Комисията установява разлика между, от една страна, целта на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите и от друга страна, целта на клаузата за преструктуриране.

162 Що се отнася до целта на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, макар и в хода на административното производство германските власти да изтъкват целта „да бъдат предотвратени злоупотребите с разрешеното от немската данъчна система пренасяне на загубите под формата на купуване на кухи предприятия“ (съображение 85 от обжалваното решение), Комисията приема, както това произтича от измененията, внесени в старото правило за погасяване на правото на пренасяне на загубите с новото правило, че целта е „да се финансира намаляването на ставката на корпоративния подоходен данък от 25 % на 15 %“ (съображение 86 от обжалваното решение).

163 Целта обаче на клаузата за преструктуриране според Комисията е преодоляване на проблемите, произтичащи от икономическата и финансовата криза, и подкрепа за предприятията в затруднение в контекста на тази криза (съображения 87 и 88 от обжалваното решение). Тя прави извода, че целта на тази клауза е външна за данъчната система (съображение 89 от обжалваното решение).

164 Трябва да се констатира, че от текста на спорната мярка ясно е видно, че нейната цел е да благоприятства за преструктурирането на предприятията в затруднение. Ако случаят не е такъв, не би било обяснимо защо сред условията за тяхното прилагане член 8c, параграф 1a, буква a) от KStG и член 8c, параграф 1a, буква b) от KStG (вж. точка 10 по-горе) изискват съответно придобиването на дялове да е насочено към преструктуриране на дружеството и към момента на придобиването предприятието да е неплатежоспособно или свръхзадлъжняло или заплашено да стане такова. Всъщност самият жалбоподател признава, че със спорната мярка законодателят преследва и целта да позволи оздравяването на дружествата, засегнати от кризата и намиращи се в положение на неплатежоспособност.

165 Следователно е ясно, че целта или поне основната цел на спорната мярка е да се улесни преструктурирането на предприятията в затруднение.

166 В това отношение следва да се установи, че горепосочената цел не е свързана с основополагащи или ръководни принципи на данъчната система, а е външна за нея (вж. в този смисъл и по аналогия решения от 6 септември 2006 г., Португалия/Комисия, C-88/03, Rec, EU:C:2006:511, т. 82 и от 18 юли 2013 г., P, C-6/12, Сб., EU:C:2013:525, т. 30), като не е необходимо да се проверява дали спорната мярка е пропорционална на преследваната цел.

167 Във всички случаи спорната мярка не е обоснована и от гледна точка на доводите, изложени от жалбоподателя и от встъпилата страна.

168 Най-напред, мярката не може да бъде обоснована с принципа на облагането според данъчния капацитет.

169 Независимо от обстоятелството, че тази обосновка не произтича от обяснителния меморандум към разглеждания закон, тя изглежда е свързана със свойствената на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите цел, каквато е противодействието на злоупотребите в областта на пренасянето на загубите. По същество съгласно тези доводи, като се има предвид, че от една страна, правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите има за цел предотвратяване на злоупотребите, и че от друга страна, в случай на преструктуриране не би имало злоупотреби, от това следвало, че прилагането на клаузата за преструктуриране е обосновано от същата логика, от която се ръководи прилагането на правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите, и че то се свеждало до това да се възстанови прилагането на общия принцип за пренасяне на загубите като израз на принципа за облагане според данъчния капацитет.

170 Същевременно обаче, ако се предположи, че това тълкуване е правилно, се налага изводът, че спорната мярка не е в съответствие с преследваната цел. Всъщност, както това беше разяснено в рамките на първото основание, спорната мярка се прилага само към предприятия в затруднение. При тези обстоятелства не е ясно защо принципът на облагане според данъчния капацитет би изисквал дадено предприятие в затруднение да се ползва от пренасяне на загубите, докато пренасянето се отказва на жизнеспособно предприятие, което натрупва загуби и което отговаря на други условия, предвидени в клаузата за преструктуриране.

171 По-нататък, спорната мярка не е обоснована, от една страна, и от различия между вредоносните придобивания на дялове и придобиванията на дялове за целите на преструктурирането и от друга страна, от обективни различия между данъчнозадължени лица. Според жалбоподателя,

подкрепян от Федерална република Германия, при придобиване на дялове за целите на преструктуриране, новият акционер не би имал пълен контрол над ползването на загубите. Освен това предприятията, които изискват преструктуриране, за разлика от жизнеспособните предприятия не биха имали възможност да се финансират на капиталовия пазар или да търсят приобретател. Те не биха имали и възможността да запазят своите загуби по силата на клаузата относно скритите резерви.

172 В това отношение, от една страна, се налага изводът, че доводът, изведен от липсата на контрол върху ползването на загубите, не е логичен. В действителност други предприятия, които не отговарят на условията на клаузата за преструктуриране, също могат да срещат икономически трудности и да не бъдат в състояние да овладеят ползването на загубите, бидейки същевременно изключени от прилагането на клаузата за преструктуриране. От друга страна, разликата в положението между предприятия, изискващи преструктуриране, и жизнеспособни предприятия по отношение на достъпа до капитали и наличието на скрити резерви в случая не е релевантна. Както Комисията посочва основателно в съображение 91 от обжалваното решение, евентуалната цел да се благоприятства за достъпа до капитали на дружествата в затруднение няма отношение към целите на данъчната система.

173 Затова следва да се направи изводът, че нито жалбоподателят, нито Федерална република Германия не представят доказателства, позволяващи спорната мярка да бъде обоснована в съответствие с цитираната съдебна практика в точки 158—160 по-горе.

174 В заключение второто основание следва да се отхвърли, а следователно и жалбата в нейната цялост.

По съдебните разноски

175 По смисъла на член 134, параграф 1 от Процедурния правилник на Общия съд загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. Същевременно обаче по смисъла на член 134, параграф 3 от същия правилник, ако страните са загубили по едно или няколко от предявените основания, всяка страна понася направените от нея съдебни разноски. Общият съд обаче може да реши една от страните да понесе, наред с направените от нея съдебни разноски, и част от съдебните разноски на другата страна, ако обстоятелствата по делото оправдават това.

176 В случая следва да се констатира, че трябва да се отхвърли, от една страна, изключението за недопустимост, повдигнато от Комисията на основание член 114 от Процедурния правилник от 2 май 1991 година, и от друга страна, жалбата в нейната цялост като неоснователна.

177 С оглед на тези обстоятелства следва жалбоподателят да понесе, освен направените от него съдебни разноски, две трети от съдебните разноски, направени от Комисията, и да се осъди последната да понесе една трета от направените от нея съдебни разноски.

178 Освен това съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник, държавите членки, които са встъпили в делото, понасят направените от тях съдебни разноски. Следователно Федерална република Германия понася направените от нея съдебни разноски.

По изложените съображения

ОБЩИЯТ СЪД (девети състав)

реши:

1) Отхвърля възражението за недопустимост.

2) Отхвърля жалбата като неоснователна.

3) Heitkamp BauHolding GmbH понася направените от него съдебни разноски, както и две трети от направените от Европейската комисия. Комисията понася една трета от направените от нея съдебни разноски.

4) Федерална република Германия понася направените от нея съдебни разноски.

Berardis Czúcz Popescu

Обявено в открито съдебно заседание в Люксембург на 4 февруари 2016 година.

Подписи

Съдържание

Национална правна уредба . . . 2

Правилото за пренасяне на загубите . . . 2

Правилото за погасяване на правото на пренасяне на загубите . . . 2

Клаузата за преструктуриране . . . 3

Клаузите за скритите резерви и за групите предприятия . . . 4

Фактите в основата на спора . . . 4

Административното производство . . . 5

Обжалваното решение . . . 5

Производство и искания на страните . . . 7

От правна страна . . . 9

По допустимостта на жалбата . . . 9

Относно процесуалната легитимация за подаване на жалба по смисъла на член 263, четвърта алинея ДФЕС . . . 9

По съществото на спора . . . 14

По първото основание, изведено от липсата на селективен характер prima facie на спорната мярка . . . 15

– По първата част, изведена от грешка при определянето на референтната рамка . . . 15

– По втората част, изведена от грешка в преценката на правното и фактическото положение на предприятията, които се нуждаят от преструктуриране, и от квалифицирането на клаузата за преструктуриране като мярка с общ характер . . . 17

– По третата част, изведена от нарушение на принципа на защита на оправданите правни очаквания . . . 22

По второто основание, изведено от обосноваването на спорната мярка с естеството и структурата на данъчната система . . . 22

По съдебните разноски . . . 25