Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK TRIBUNÁLU (devátého senátu)

4. února 2016 *

„Státní podpory — Německé daňové právní předpisy o převodu ztrát do budoucích zdaňovacích období (Sanierungsklausel) — Rozhodnutí prohlašující podporu za neslučitelnou s vnitřním trhem — Žaloba na neplatnost — Osobní dotčení — Přípustnost — Pojem ‚státní podpora‘ — Selektivní povaha — Povaha a struktura daňové soustavy“

Ve věci T-287/11,

Heitkamp BauHolding GmbH, se sídlem v Herne (Německo), původně zastoupená W. Niemannem, M. Kiera-Nöllen a S. Geringhoffem, poté W. Niemannem, S. Geringhoffem a P. Dodosem, advokáty,

žalobkyně,

podporovaná

Spolkovou republikou Německo, zastoupenou T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,

vedlejší účastnicí,

proti

Evropské komisi, původně zastoupené R. Lyalem, T. Maxian Ruschem a M. Adamem, poté R. Lyalem, T. Maxian Ruschem a C. Egerer, jako zmocněnci,

žalované,

jejímž předmětem je návrh na zrušení rozhodnutí 2011/527/EU ze dne 26. ledna 2011 o státní podpoře Německa C 7/10 (ex CP 250/09 a NN 5/10) „Zákon o dani z příjmu právnických osob (KStG), systém převodu daňových ztrát (‚Sanierungsklausel‘)“ (Úř. věst. L 235, s. 26),

TRIBUNÁL (devátý senát),

ve složení G. Berardis, předseda, O. Czúcz a A. Popescu (zpravodaj), soudci,

vedoucí soudní kanceláře: K. Andová, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. července 2015,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

Vnitrostátní právní rámec

Pravidlo převodu ztrát

1 V Německu mohou být na základě § 10d odst. 2 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmu) ztráty zaznamenané v jednom hospodářském roce převedeny do následujících hospodářských let, což znamená, že dotčené ztráty lze odečíst od zdanitelných příjmů v následujících letech (dále jen „pravidlo převodu ztrát“).

2 Podle § 8 odst. 1 Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z příjmu právnických osob, dále jen „KStG“) se pravidlo převodu ztrát vztahuje rovněž na podniky podléhající dani z příjmu právnických osob.

Pravidlo zániku ztrát

3 Možnost převodu ztrát vedla k tomu, že pouze za účelem ušetřit na daních byly kupovány „společnosti – prázdné schránky“, tj. podniky, které již před určitou dobou ukončily veškerou činnost, avšak stále ještě disponovaly převody ztrát (takzvané operace „Mantelkauf“).

4 V roce 1997 německý zákonodárce s cílem zabránit kupování „společností-prázdných schránek“ zavedl § 8 odst. 4 KStG (dále jen „bývalé pravidlo zániku ztrát“). Toto ustanovení omezilo možnost převodu ztrát na podniky, které byly právně a hospodářsky totožné s podnikem, jenž vykázal ztrátu. Podle tohoto ustanovení nebyly společnosti považovány za totožné, pokud byla převedena více než polovina podílů kapitálové společnosti a kapitálová společnost pokračovala v hospodářské činnosti nebo ji znovu zahájila s převážně novým majetkem podniku.

5 Bývalé pravidlo zániku ztrát počítalo nicméně s výjimkou uvedenou v § 8 odst. 4 třetí větě KStG, podle které jde o hospodářskou totožnost, takže zánik ztrát se neuplatní v případě „restrukturalizace“ společnosti, která je předmětem koupě. Tak tomu bylo ve dvou situacích: pokud vklad nového majetku podniku sloužil pouze k ozdravení hospodářské činnosti, která způsobila zbývající odpočet ztráty, a pokud tento subjekt v následujících pěti letech pokračoval v hospodářské činnosti v objemu srovnatelném s celkovým obrazem hospodářských poměrů a pokud nabyvatel, namísto toho, aby vložil do podniku nový majetek, vyrovnal ztráty, které ztrátovému podniku vznikly.

6 V roce 2008 zrušil Unternehmensteuerreformgesetz (zákon o reformě podnikových daní) bývalé pravidlo zániku ztrát a doplnil do KStG § 8c odst. 1 (dále jen „pravidlo zániku ztrát“). Toto ustanovení omezuje možnost převodu ztrát v případě nabytí nejméně 25 % podílu ve společnosti (dále jen „škodlivé nabytí účasti“). Nové ustanovení konkrétně stanoví, že zaprvé v případě převodu 25 % až 50 % upsaného kapitálu, členských práv, podílnických práv nebo hlasovacích práv ve společnosti v období pěti let po převodu zanikají nevyužité ztráty poměrně k výši procentuální změny ve vlastnictví podílů a zadruhé nevyužité ztráty již nejsou odpočitatelné, bylo-li převedeno na nabyvatele více než 50 % upsaného kapitálu, členských práv, podílnických práv nebo hlasovacích práv v určitém subjektu.

7 Nové pravidlo zániku ztrát nepočítalo původně s žádnou výjimkou. Nicméně daňové orgány mohly v případě škodlivého nabytí účasti za účelem restrukturalizace podniků v obtížích přiznat na základě nařízení německého ministerstva financí o restrukturalizaci ze dne 27. března 2003 (dále jen „nařízení o restrukturalizaci“) osvobození od daně v zájmu spravedlnosti.

Klauzule o restrukturalizaci

8 V září 2007 předložila německá vláda Bundestagu (dolní komora spolkového parlamentu) návrh takzvaného „zákona MoRaKG“ o modernizaci rámcových podmínek pro kapitálové účasti, který stanovil mimo jiné výjimku z pravidla zániku ztrát.

9 V návaznost na oznámení dotčeného zákona podle článku 108 odst. 3 SFEU Evropská komise zamýšlenou výjimku zakázala, přičemž ji rozhodnutím 2010/13/ES ze dne 30. září 2009 o režimu podpory C 2/09 (ex N 221/08 a N 413/08), který Německo zamýšlí zavést za účelem modernizace rámcových podmínek pro kapitálové účasti, (Úř. věst. 2010, L 6, s. 32), označila za státní podporu neslučitelnou s vnitřním trhem

10 V červnu 2009 Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung (zákon o nižším zatížení občanů v oblasti zdravotního pojištění) doplnil § 8c odst. 1a KStG (dále jen „klauzule o restrukturalizaci“ nebo „sporné opatření“), podle něhož je převod ztrát nadále možný, pokud je účelem nabytí podniku v obtížích jeho restrukturalizace. Podle této klauzule může subjekt provést převod ztrát rovněž v případě škodlivého nabytí účasti, a to za následujících podmínek:

a) účelem nabytí podílu je restrukturalizace společnosti;

b) podnik je v okamžiku nabytí podílu v platební neschopnosti nebo je nadměrně zadlužený, nebo je těmito jevy ohrožen;

c) zásadní struktury podniku zůstanou zachovány, což předpokládá, že:

— subjekt se řídí uzavřenou podnikovou dohodou obsahující ustanovení o zachování pracovních míst nebo

— je v prvních pěti letech po nabytí podílu zachováno 80 % pracovních míst (měřeno průměrným ročním objemem mezd) nebo

— je během dvanácti měsíců po nabytí do podniku vložen značný majetek nebo jsou odepsány závazky, které ještě mají hodnotu; o vložení značného majetku do podniku se jedná tehdy, když nový majetek podniku odpovídá nejméně 25 % aktiv předcházejícího hospodářského roku; zpětné převody kapitálové společnosti, ke kterým dojde během tří let po vkladu nového majetku podniku, snižují hodnotu vloženého majetku;

d) v průběhu pěti let po nabytí podílu nedojde ke změně odvětví činnosti;

e) podnik v okamžiku nabytí podílů neukončil hospodářskou činnost.

11 Klauzule o restrukturalizaci vstoupila v platnost dne 10. července 2009, se zpětnou účinností ke dni 1. ledna 2008, to znamená k témuž dni, kdy nabylo účinnosti pravidlo zániku ztrát.

Klauzule o skrytých rezervách a skupinách podniků

12 V prosinci 2009 Wachstumsbeschleunigungsgesetz (zákon o urychlení hospodářského růstu) zavedl s účinností od 1. ledna 2010 dvě nové výjimky z pravidla zániku ztrát, a sice § 8c odst. 1 pátou větu KStG (dále jen „klauzule o skupinách podniků“) a § 8c odst. 1 šestou větu KStG (dále jen „klauzule o skrytých rezervách“).

13 Klauzule o skupinách podniků stanoví, že převody ztrát budou zachovány u všech restrukturalizací prováděných výlučně v rámci skupiny podniků, v jejímž čele stojí jediná osoba nebo jediná společnost, která vlastní 100% podíl.

14 Podle klauzule o skrytých rezervách budou převody ztrát zachovány v rozsahu, v němž při škodlivém nabytí účasti tyto ztráty odpovídají skrytým rezervám provozního kapitálu společnosti, přičemž „skrytými rezervami“ se rozumí částka, kterou představuje rozdíl mezi vlastním kapitálem – jak vyplývá celkově z daňového výpočtu zisku – a hodnotou cenných papírů společnosti odpovídajících tomuto vlastnímu kapitálu.

Skutkový základ sporu

15 Žalobkyně, Heitkamp BauHolding GmbH, je společnost, které od roku 2008 hrozil úpadek a která vyžadovala restrukturalizaci.

16 Dne 20. února 2009 koupila mateřská společnost žalobkyně, Heitkamp KG, akcie žalobkyně za účelem fúze obou společností.

17 Ke dni dotčené operace splňovala žalobkyně podmínky uplatnění klauzule o restrukturalizaci, jak vyplývá ze závazné informace Finanzamt Herne (finanční úřad v Herne) ze dne 11. listopadu 2009 (dále jen „závazná informace“).

18 Kromě toho obdržela žalobkyně dne 29. dubna 2010 od daňového orgánu výměr zálohy na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2009, který zohledňoval ztráty převedené na základě klauzule o restrukturalizaci.

19 V návaznosti na rozhodnutí Komise zahájit formální vyšetřovací řízení (viz bod 25 dále) nařídilo německé ministerstvo financí dopisem ze dne 30. dubna 2010 daňovému orgánu neuplatňovat nadále klauzuli o restrukturalizaci.

20 Dne 27. prosince 2010 byl tedy výměr zálohy na daň ze dne 29. dubna 2010 nahrazen novým výměrem zálohy na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2009, který klauzuli o restrukturalizaci nezohledňoval. V lednu 2011 žalobkyně obdržela výměr zálohy na daň z příjmu právnických osob týkající se pozdějších zdaňovacích období nebo jiných daní a poplatků, který ke klauzuli o restrukturalizaci rovněž nepřihlížel.

21 Dne 1. dubna 2011 žalobkyně obdržela výměr daně z příjmu právnických osob a daně z podnikatelské činnosti za zdaňovací období 2009. Vzhledem k neuplatnění klauzule o restrukturalizaci nemohla žalobkyně převést ztráty existující ke dni 31. prosince 2008.

22 Dne 19. dubna 2011 zrušil daňový úřad závaznou informaci.

23 Dne 22. července 2011 Spolková republika Německo sdělila Komisi v souladu s požadavky napadeného rozhodnutí (viz bod 34 dále) seznam podniků, které využily sporného opatření. Jméno žalobkyně je na tomto seznamu uvedeno mezi podniky, u nichž byly zrušeny závazné informace o použití klauzule o restrukturalizaci.

24 Žalobkyně podala proti výše uvedeným výměrům zálohy na daň a výměrům daně opravný prostředek k daňovému orgánu a k příslušným daňovým soudům. Usnesením ze dne 1. srpna 2011 schválil Finanzgericht Münster (finanční soud v Münster) odklad vykonatelnosti uvedených výměrů.

Správní řízení

25 Dopisy ze dne 5. srpna a 30. září 2009 Komise požádala Spolkovou republiku Německo o informace k § 8c KStG. Německé orgány odpověděly na tuto žádost dopisy ze dne 20. srpna 2009 a 5. listopadu 2009. Rozhodnutím ze dne 24. února 2010 (Úř. věst. C 90, s. 8; dále jen „rozhodnutí o zahájení“) Komise zahájila formální vyšetřovací řízení podle článku 108 odst. 2 SFEU týkající se státní podpory C 7/10 (ex NN 5/10).

26 V návaznosti na zveřejnění rozhodnutí o zahájení v *Úředním věstníku Evropské unie* dne 8. dubna 2010 byly zúčastněné strany vyzvány, aby předložily své připomínky. Německé orgány odpověděly na tuto výzvu dopisem ze dne 9. dubna 2010.

27 Dne 9. dubna a 3. června 2010 se uskutečnila dvě jednání mezi službami Komise a zástupci Spolkové republiky Německo. Dne 2. července 2010 poskytl uvedený stát doplňující informace. Komise neobdržela žádné připomínky zúčastněných třetích stran.

Napadené rozhodnutí

28 Dne 26. ledna 2011 přijala Komise rozhodnutí 2011/527/EU o státní podpoře Německa C 7/10 (ex CP 250/09 a NN 5/10) „Zákon o dani z příjmu právnických osob (KStG), systém převodu daňových ztrát (‚KStG, Sanierungsklausel‘)“ (Úř. věst. L 235, s. 26, dále jen „napadené rozhodnutí“).

29 Komise nejprve kvalifikovala klauzuli o restrukturalizaci jako státní podporu.

30 Zaprvé Komise uvedla, že možnost přiznaná německou vládou některým podnikům snížit jejich daňovou zátěž převodem ztrát vede ke ztrátě veřejných příjmů, a je tedy poskytována ze státních prostředků. Dodala, že podpora je poskytována na základě zákona, a je tedy přičitatelná státu.

31 Zadruhé Komise usoudila, že klauzule o restrukturalizaci zavádí výjimku z obecného pravidla, podle kterého dochází k zániku nevyužitých ztrát společností, jejichž vlastnická struktura se změnila. Uvedená klauzule tak mohla přiznat selektivní výhodu podnikům, které splňovaly podmínky nároku na ni, přičemž tuto výhodu neodůvodňovala povaha ani obecná struktura systému. Podle Komise bylo účelem klauzule o restrukturalizaci zvládnutí problémů vzniklých v důsledku hospodářské a finanční krize, což představuje cíl nesouvisející s daňovou soustavou.

32 Zatřetí Komise konstatovala, že klauzule o restrukturalizaci se vztahuje na všechna odvětví německého hospodářství a téměř všechna tato odvětví jsou zastoupena na trzích, kde vládne hospodářská soutěž a dochází k obchodu mezi členskými státy. Proto by opatření mohlo ovlivnit obchod mezi členskými státy a narušit hospodářskou soutěž nebo hrozit jejím narušením. Navíc, protože všechny potenciálně zvýhodněné podniky jsou podniky v obtížích ve smyslu pokynů Společenství pro státní podporu na záchranu a restrukturalizaci podniků v obtížích (Úř. věst. 2004, C 244, s. 2), nevztahuje se na žádný z nich nařízení Komise (ES) č. 1998/2006 Komise ze dne 15. prosince 2006 o použití článků 87 a 88 [ES] na podporu *de minimis* (Úř. věst. L 379, s. 5).

33 Komise následně zkoumala, zda lze opatření považovat za slučitelné s vnitřním trhem, a dospěla k závěru, že podpory ve prospěch určitých příjemců mohou být povoleny ve formě omezené výše podpory slučitelné s vnitřním trhem v rozsahu, v němž splňují všechny podmínky německého režimu podpor, který schválila ve smyslu dočasného rámce Společenství pro opatření státní podpory zlepšující přístup k financování za současné finanční a hospodářské krize (Úř. věst. 2009, C 83, s. 1). Komise naproti tomu vyloučila, že klauzule o restrukturalizaci je slučitelná s vnitřním trhem na základě pokynů pro státní podporu na záchranu a restrukturalizaci podniků v obtížích, pokynů k vnitrostátní regionální podpoře na období 2007–2013 (Úř. věst. 2006, C 54, s. 13) a pokynů ke státní podpoře na ochranu životního prostředí (Úř. věst. 2008, C 82, s. 1), jakož i na základě čl. 107 odst. 3 SFEU.

34 Nakonec nařídila Komise Spolkové republice Německo přijmout veškerá opatření nezbytná k zajištění navrácení protiprávně poskytnuté podpory od příjemců. Kromě toho měla Spolková republika Německo vyhotovit seznam podniků, které využily podpory po 1. lednu 2008. Komise rovněž upřesnila, že relevantní datum, ke kterému byla předmětná podpora příjemcům poskytnuta, představuje každoroční datum splatnosti daně z příjmu právnických osob a že výše podpory, která má být navrácena, musí být vypočítána na základě daňových přiznání příslušných podniků. Částka podpory podle Komise odpovídá rozdílu mezi částkou daní, která by musela být zaplacena bez použití klauzule o restrukturalizaci, a částkou daní, která byla skutečně zaplacena při jejím použití.

35 Výroková část napadeného rozhodnutí zní takto:

„Článek 1

Státní podpora poskytnutá na základě § 8c odst. 1a [KStG], kterou Německo poskytlo protiprávně v rozporu s čl. 108 odst. 3 SFEU, není slučitelná s vnitřním trhem.

Článek 2

Jednotlivé podpory poskytnuté v rámci režimu uvedeného v článku 1 jsou na základě čl. 107 odst. 3 písm. b) SFEU, jak je vyložen v dočasném rámci Společenství, slučitelné s vnitřním trhem, pokud částka podpory nepřekračuje 500 000 [eur], příjemce ke dni 1. července 2008 nebyl podnikem v obtížích a pokud jsou splněny všechny ostatní podmínky podle oddílu 4.2.2 dočasného rámce Společenství a rozhodnutí o schválení německého režimu podpory.

Článek 3

Jednotlivé podpory poskytnuté v rámci režimu uvedeného v článku 1, které v okamžiku jejich poskytnutí splňují podmínky režimu podpory, jenž Komise schválila na jiném právním základě než na základě [nařízení Komise (ES) č. 800/2008 ze dne 6. srpna 2008, kterým se v souladu s články 87 a 88 Smlouvy o ES prohlašují určité kategorie podpory za slučitelné se společným trhem (obecné nařízení o blokových výjimkách) (Úř. věst. L 214, s. 3)], pokynů k regionální podpoře nebo pokynů pro státní podporu výzkumu, vývoje a inovací [(Úř. věst. 2006, C 323, s. 1)] a jenž nevylučuje podniky v obtížích jako možné příjemce podpory, jsou slučitelné s vnitřním trhem až do maximální intenzity podpory platné pro tento typ podpor.

Článek 4

1. Německo musí zrušit režim podpory uvedený v článku 1.

2. Německo si vyžádá neslučitelné podpory, které byly poskytnuty v rámci režimu uvedeného v článku 1, od příjemců zpět.

[…]

Článek 6

1. Do dvou měsíců od oznámení tohoto rozhodnutí poskytne Německo Komisi následující informace:

a) seznam příjemců, kteří na základě [právního] režimu uvedeného v článku 1 obdrželi podporu, a celkovou částku podpory, kterou každý z nich obdržel v rámci tohoto režimu;

[…]“

Řízení a návrhová žádání účastnic řízení

36 Návrhem došlým kanceláři Tribunálu dne 6. června 2011 podala žalobkyně projednávanou žalobu.

37 Samostatným podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 16. září 2011 vznesla Komise námitku nepřípustnosti na základě článku 114 jednacího řádu Tribunálu ze dne 2. května 1991. Žalobkyně předložila vyjádření k této námitce dne 20. října 2011.

38 Podáním došlým kanceláři Tribunálu dne 29. srpna 2011 podala Spolková republika Německo návrh na vstup do tohoto řízení v postavení vedlejší účastnice na podporu návrhových žádání žalobkyně. Usnesením ze dne 5. října 2011 předseda druhého senátu Tribunálu tomuto návrhu vyhověl. Spolková republika Německo předložila spis vedlejšího účastníka omezený na přípustnost a ostatní účastnice řízení předložily svá vyjádření k tomuto spisu ve stanovených lhůtách.

39 Při změně složení senátů Tribunálu byl soudce zpravodaj přidělen k osmému senátu, kterému byla tudíž tato věc přidělena.

40 Usnesením ze dne 30. ledna 2012 předseda osmého senátu na návrh žalobkyně nařídil přerušení řízení do 4. září 2012.

41 Při změně složení senátů Tribunálu byl soudce zpravodaj přidělen k devátému senátu, kterému byla tudíž tato věc přidělena.

42 Usnesením ze dne 21. května 2014 si Tribunál (devátý senát) vyhradil rozhodnout o námitce nepřípustnosti spolu s věcí samou podle čl. 114 odst. 4 jednacího řádu ze dne 2. května 1991.

43 Dne 3. července 2014 předložila Komise svou žalobní odpověď. Repliku předložila žalobkyně dne 15. srpna 2014 a dupliku Komise dne 13. prosince 2014.

44 Dne 21. srpna 2014 předložila Spolková republika Německo spis vedlejšího účastníka a ostatní účastnice řízení předložily vyjádření k tomuto spisu ve stanovených lhůtách.

45 V rámci organizačních procesních opatření podle článku 64 jednacího řádu ze dne 2. května 1991 položil Tribunál (devátý senát) dne 19. května 2015 účastnicím řízení písemné otázky, na které tyto odpověděly ve stanovené lhůtě.

46 Řeči účastnic řízení a jejich odpovědi na otázky Tribunálu byly vyslechnuty na jednání dne 8. července 2015.

47 Žalobkyně podporovaná Spolkovou republikou Německo navrhuje, aby Tribunál:

— zamítl námitku nepřípustnosti vznesenou Komisí;

— zrušil napadené rozhodnutí;

— uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

48 Komise navrhuje, aby Tribunál:

— odmítl žalobu jako nepřípustnou nebo podpůrně ji zamítl jako neopodstatněnou;

— uložil žalobkyni náhradu nákladů řízení.

Právní otázky

K přípustnosti žaloby

49 Na podporu své námitky nepřípustnosti Komise uvádí, že projednávaná žaloba je nepřípustná, jelikož žalobkyně neprokázala, že jsou splněny podmínky čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU ani že je aktivně legitimována.

K aktivní legitimaci ve smyslu článku 263 čtvrtého pododstavce SFEU

50 Komise v první řadě zpochybňuje aktivní legitimaci žalobkyně, jelikož napadeným rozhodnutím není osobně dotčena.

51 Komise poukazuje na to, že žalobkyně není skutečnou příjemkyní individuálních podpor poskytnutých na základě klauzule o restrukturalizaci, jejichž navrácení nařídila. Daňový dluh totiž podle § 155 odst. 1 německého daňového zákoníku právně závazným způsobem stanoví až daňový výměr.

52 Při neexistenci daňového výměru, kterým byl na základě sporného opatření stanoven její daňový dluh, nemůže žalobkyně zakládat svou aktivní legitimaci ani na výměru zálohy na daň, ani na závazných informacích. Nemůže se dovolávat ani postavení zúčastněné strany ve smyslu čl. čl. 108 odst. 2 SFEU. Komise v tomto ohledu rozlišuje mezi vznikem daně a její splatností a uvádí, že pouze právně závazné konstatování snížení daňového dluhu prostřednictvím daňového výměru by zakládalo osobní dotčení žalobkyně.

53 Za těchto okolností napadené rozhodnutí nenařizuje vrácení podpory již poskytnuté žalobkyni, nýbrž ponechává na vnitrostátní správě, aby vyvodila důsledky z neslučitelnosti režimu podpor s vnitřním trhem prostřednictvím daňových výměrů. Ty mohou být napadeny u vnitrostátních soudů, jako se stalo v projednávaném případě, kdy Finanzgericht vykonatelnost předmětných daňových výměrů odložil.

54 V druhé řadě Komise zdůrazňuje, že žaloba není přípustná ani na základě třetí možnosti uvedené v čl. 263 čtvrtém pododstavci SFEU, jelikož napadené rozhodnutí vyžaduje přijetí prováděcích opatření, a sice vydání daňového výměru.

55 Žalobkyně, podporovaná Spolkovou republikou Německo, uvádí, že žaloba je přípustná.

56 Podle článku 263 čtvrtého pododstavce SFEU může „[k]aždá fyzická nebo právnická osoba […] podat žalobu proti aktům, které jsou jí určeny nebo které se jí bezprostředně a osobně dotýkají, jakož i proti právním aktům s obecnou působností [proti nařizovacím aktům], které se jí bezprostředně týkají a nevyžadují přijetí prováděcích opatření“.

57 Na úvod je třeba připomenout, že napadené rozhodnutí, které je určeno pouze Spolkové republice Německo, není určeno žalobkyni.

58 Rovněž je třeba uvést, že vzhledem k tomu, že článek 4 napadeného rozhodnutí ukládá Spolkové republice Německo povinnost podporu uvedenou v článku 1 uvedeného rozhodnutí zrušit a vyžádat si ji od příjemců zpět, je třeba mít za to, že žalobkyně je tímto rozhodnutím bezprostředně dotčena. Obě kritéria dovozená judikaturou, a sice zaprvé to, že dotčený akt musí mít bezprostřední účinky na právní situaci žalobce, a zadruhé to, že uvedený akt nesmí ponechávat svým adresátům, pověřeným jeho provedením, žádnou posuzovací pravomoc, jsou totiž v projednávaném případě splněna (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. září 2009, Komise v. Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, Sb. rozh., EU:C:2009:556, bod 48 a citovaná judikatura). Komise v tomto ohledu ostatně nic nenamítá.

59 Vzhledem k tomu, že bezprostřední dotčení žalobkyně je nesporné, je třeba ověřit, zda je žalobkyně napadeným rozhodnutím dotčena rovněž osobně, aniž je v případě kladné odpovědi třeba ověřovat, zda napadené rozhodnutí představuje nařizovací akt, který nevyžaduje přijetí prováděcích opatření.

60 Podle ustálené judikatury platí, že jiné subjekty než adresáti rozhodnutí mohou tvrdit, že jsou osobně dotčeny, pouze tehdy, pokud je toto rozhodnutí zasahuje z důvodu určitých vlastností, které jsou pro ně zvláštní nebo faktické situace, která je vymezuje vzhledem ke všem ostatním osobám, a tím je individualizuje způsobem obdobným tomu, jakým by byl individualizován adresát takového rozhodnutí (rozsudky ze dne 15. července 1963, Plaumann v. Komise, 25/62, Recueil, EU:C:1963:17, s. 223; ze dne 9. června 2011, Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, C-71/09 P, C-73/09 P a C-76/09 P, Sb. rozh., EU:C:2011:368, bod 52, a ze dne 19. prosince 2013, Telefónica v. Komise, C-274/12 P, Sb. rozh., EU:C:2013:852, bod 46).

61 Podnikem podaná žaloba na neplatnost rozhodnutí Komise, jímž je zakázán režim podpor v určitém odvětví, tedy v zásadě nemůže být přípustná, jestliže je tímto rozhodnutím podnik dotčen pouze z důvodu své příslušnosti k dotčenému odvětví a svého postavení potenciálního příjemce uvedeného režimu. Takové rozhodnutí je totiž ve vztahu k tomuto podniku obecně závazným opatřením, které se uplatní v objektivně vymezených situacích a které zakládá právní účinky pro určitou kategorii osob vymezených obecně a abstraktně (viz rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Itálie v. Komise, C-298/00 P, Recueil, EU:C:2004:240, bod 37 a citovaná judikatura, a ze dne 11. června 2009, Acegas v. Komise, T-309/02, Sb. rozh., EU:T:2009:192, bod 47 a citovaná judikatura). V této souvislosti možnost určit více či méně přesně počet, nebo dokonce i totožnost subjektů, na něž se opatření použije, nikterak neznamená, že tyto subjekty musí být považovány za osobně dotčené tímto opatřením, pokud se toto použití provádí na základě objektivní právní nebo skutkové situace definované dotčeným aktem (rozsudek Telefónica v. Komise, bod 60 výše, EU:C:2013:852, bod 47).

62 Naopak pokud se rozhodnutí dotýká skupiny osob, jež byly nebo mohly být známy v okamžiku přijetí tohoto aktu na základě kritérií, která jsou členům této skupiny vlastní, mohou být tyto osoby tímto aktem osobně dotčeny coby osoby patřící k omezenému okruhu hospodářských subjektů (rozsudky ze dne 17. ledna 1985, Piraiki-Patraiki a další v. Komise, 11/82, Recueil, EU:C:1985:18, bod 31; ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, Sb. rozh., EU:C:2006:416, bod 60, a Komise v. Koninklijke FrieslandCampina, bod 58 výše, EU:C:2009:556, bod 54).

63 Právě ve světle této judikatury je třeba ověřit, zda je třeba mít za to, že žalobkyně je s ohledem na svou faktickou a právní situaci napadeným rozhodnutím osobně dotčena.

64 Na rozdíl od argumentů žalobkyně je třeba rovnou vyloučit, že postavení „zúčastněné strany“ ve smyslu článku 108 odst. 2 SFEU může žalobkyni přiznávat zvláštní status, jenž by charakterizoval její osobní dotčení, a to tím spíše, že nevyužila procesních práv, které z tohoto postavení vyplývají, zejména práva podat v rámci formálního vyšetřovacího řízení připomínky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Komise v. Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum, C-78/03 P, Sb. rozh., EU:C:2005:761, bod 37).

65 Co se týče osobního dotčení ve smyslu rozsudku Plaumann v. Komise, bod 60 výše (EU:C:1963:17), je třeba uvést, že faktická a právní situace, ve které se nachází žalobkyně, se vyznačuje dále uvedenými skutečnostmi.

66 Zaprvé v okamžiku ukončení zdaňovacího období 2009, a tedy před zahájením řízení ze strany Komise, měla žalobkyně na základě německé právní úpravy právo převést své ztráty, jelikož podmínky stanovené klauzulí o restrukturalizaci byly splněny.

67 Zadruhé v průběhu roku 2009 dosáhla žalobkyně zdanitelných příjmů, od nichž odečetla ztráty převedené na základě klauzule o restrukturalizaci.

68 Tyto okolnosti potvrdila německá daňová správa prostřednictvím závazné informace a výměru zálohy na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2009, které zohledňovaly ztráty převedené na základě klauzule o restrukturalizaci (viz body 17 a 18 výše). Kromě toho skutečnost, že byla vydána závazná informace, vedla následně k zařazení jména žalobkyně na seznam oznámený německými orgány Komisi na základě čl. 6 odst. 1 písm. b) napadeného rozhodnutí.

69 Na základě německé právní úpravy tedy bylo jasné, že v okamžiku ukončení zdaňovacího období 2009 žalobkyně dosáhla daňové úspory, kterou ostatně mohla přesně vyčíslit. Vzhledem k tomu, že německé orgány nemají v souvislosti s uplatněním sporného opatření žádný prostor pro uvážení, dosažení uvedené daňové úspory prostřednictvím platby nižší daně na základě prováděcích pravidel daňového režimu bylo pouze otázkou času. Žalobkyně tedy nabyla práva, potvrzeného německými orgány před přijetím rozhodnutí o zahájení a poté napadeného rozhodnutí, na uplatnění této daňové úspory, která by se v případě neexistence těchto rozhodnutí projevila vydáním daňového výměru opravňujícího k převodu ztrát a jeho následným zanesením do účetní rozvahy. Mohla být tedy německými orgány a Komisí snadno identifikována.

70 Žalobkyni tedy nelze považovat pouze za podnik dotčený napadeným rozhodnutím z důvodu její příslušnosti k dotčenému odvětví a jejího postavení potenciálního příjemce, ale musí být naopak považována za součást uzavřeného kruhu hospodářských subjektů, jež byly nebo alespoň mohly být známy v okamžiku přijetí napadeného rozhodnutí, ve smyslu rozsudku Plaumann v. Komise, bod 60 výše (EU:C:1963:17) (viz také obdobně rozsudky Belgie a Forum 187 v. Komise, bod 62 výše, EU:C:2006:416, bod 63; Komise v. Koninklijke FrieslandCampina, bod 58 výše, EU:C:2009:556, bod 57; Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, bod 60 výše, EU:C:2011:368, bod 56; ze dne 27. února 2014, Stichting Woonpunt a další v. Komise, C-132/12 P, Sb. rozh., EU:C:2014:100, body 59 až 61, a Stichting Woonlinie a další v. Komise, C-133/12 P, Sb. rozh., EU:C:2014:105, body 46 až 48).

71 Tento závěr není vyvrácen tím, že v návaznosti na rozhodnutí o zahájení a poté napadené rozhodnutí přijaly německé orgány opatření směřující k tomu, aby klauzule o restrukturalizaci nebyla uplatňována, v rámci nichž zejména zrušily závaznou informaci a přijaly daňový výměr týkající se daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2009, který již nezohledňoval ztráty převedené na základě klauzule o restrukturalizaci (viz bod 21 výše).

72 Německé orgány se totiž rozhodly pozastavit uplatňování klauzule o restrukturalizaci, aniž ji však zrušily, a vydat daňový výměr bez uplatnění této klauzule právě proto, aby splnily rozhodnutí o zahájení a napadené rozhodnutí. V rámci přezkumu přípustnosti žaloby směřující ke zpochybnění napadeného rozhodnutí, v němž Komise dospěla k závěru, že sporné opatření představuje státní podporu, a konstatovala její neslučitelnost s vnitřním trhem, tedy Komise nemůže využívat skutečnosti, že německé orgány při čekání na výsledek případné žaloby proti tomuto rozhodnutí přijaly okamžitě všechna opatření nezbytná k zajištění souladu s tímto rozhodnutím.

73 Tento závěr nemůže zpochybnit ani judikatura, které se dovolávala Komise ve svých spisech a na jednání, a zejména rozsudky Telefónica v. Komise, bod 60 výše (EU:C:2013:852), ze dne 11. června 2009, AMGA v. Komise (T-300/02, Sb. rozh., EU:T:2009:190), Acegas v. Komise, bod 61 výše (EU:T:2009:192), a ze dne 8. března 2012, Iberdrola v. Komise (T-221/10, Sb. rozh., EU:T:2012:112).

74 Skutkové okolnosti těchto věcí totiž nejsou srovnatelné se skutkovými okolnostmi projednávané věci, kdy bylo konstatováno, že z důvodu specifik německých daňových právních předpisů nabyla žalobkyně práva na daňovou úsporu potvrzeného německými daňovými orgány (viz bod 68 výše), a tato okolnost ji odlišovala v porovnání s ostatními subjekty, které jsou dotčeny pouze coby potenciální příjemci sporného opatření (v tomto smyslu viz rozsudek Komise v. Koninklijke FrieslandCampina, bod 58 výše, EU:C:2009:556, bod 55).

75 Závěr v bodě 69 výše není zpochybněn ani argumentem Komise, podle něhož se osobní dotčení žalobkyně může opírat pouze o výhodu poskytnutou prostřednictvím státních prostředků a podle něhož by k finančnímu zatížení státu došlo až v okamžiku, kdy by bylo snížení daně konstatováno daňovým výměrem.

76 Je třeba připomenout, že skutečnosti, na nichž judikatura zakládá osobní dotčení ve smyslu čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU (viz body 60 až 62 výše), se neshodují nutně s prvky zakládajícími státní podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (viz obdobně rozsudek Comitato „Venezia vuole vivere“ a další v. Komise, bod 60 výše, EU:C:2011:368, body 56, 63 a 64). Ve smyslu rozsudku Plaumann v. Komise, bod 60 výše (EU:C:1963:17, s. 223), je jiný subjekt než adresát rozhodnutí tímto rozhodnutím dotčen tehdy, pokud jej toto rozhodnutí zasahuje z důvodu určitých zvláštních vlastností nebo faktické situace, která jej vymezuje vzhledem ke všem ostatním osobám, a je tedy součástí omezeného okruhu hospodářských subjektů.

77 V projednávaném případě je přitom třeba připomenout, že na základě vnitrostátní právní úpravy žalobkyně před přijetím rozhodnutí o zahájení a poté napadeného rozhodnutí nabyla práva, potvrzeného německými daňovými orgány, na daňovou úsporu za zdaňovací období 2009. Komise ostatně sama v bodě 50 odůvodnění napadeného rozhodnutí upřesnila, že již samotná možnost snížit daňové zatížení převodem ztrát, kterou německá vláda přiznává některým podnikům, vede ke ztrátě veřejných příjmů a představuje státní podporu.

78 S ohledem na výše uvedené je třeba učinit závěr, že za okolností projednávaného případu je žalobkyně napadeným rozhodnutím bezprostředně a osobně dotčena.

79 Žalobkyně je tedy aktivně legitimována ve smyslu čl. 263 čtvrtého pododstavce SFEU.

K právnímu zájmu na podání žaloby

80 Komise poukazuje na to, že žalobkyně není příjemcem podpory, a nemůže tedy mít z případného zrušení napadeného rozhodnutí Tribunálem žádný prospěch. Spolková republika Německo není povinna v návaznosti na přijetí napadeného rozhodnutí zajistit navrácení podpory žalobkyní a nezávisle na případném zrušení napadeného rozhodnutí se mohou německé orgány kdykoliv rozhodnout sporné opatření zcela zrušit.

81 Žalobkyně, podporovaná Spolkovou republikou Německo, tyto argumenty zpochybňuje.

82 Podle ustálené judikatury je žaloba na neplatnost podaná fyzickou nebo právnickou osobou přípustná pouze v případě, že žalobce má právní zájem na zrušení napadeného aktu. Předpokladem takového zájmu je, že samotné zrušení tohoto aktu může vyvolat právní následky a žaloba může ve výsledku přinést straně, která ji podala, prospěch (v tomto smyslu viz rozsudky Komise v. Koninklijke FrieslandCampina, bod 58 výše, EU:C:2009:556, bod 63; Stichting Woonpunt a další v. Komise, bod 70 výše, EU:C:2014:100, body 50 až 54, a Stichting Woonlinie a další v. Komise, bod 70 výše, EU:C:2014:105, bod 54).

83 Podmínky přípustnosti žaloby se, s výjimkou odlišné otázky ztráty právního zájmu na podání žaloby, posuzují k okamžiku podání žaloby (viz rozsudek ze dne 21. března 2002, Shaw et Falla v. Komise, T-131/99, Rec, EU:T:2002:83, bod 29 a citovaná judikatura).

84 V projednávaném případě žalobkyně splňovala podmínky pro uplatnění klauzule o restrukturalizaci a získala výhodu vyplývající z této klauzule, jak vyplývá z bodů 66 až 69 výše.

85 Třebaže uplatňování klauzule o restrukturalizaci bylo v návaznosti na přijetí napadeného rozhodnutí pozastaveno, na základě § 34 odst. 6 KStG, bude klauzule o restrukturalizaci v případě zrušení uvedeného rozhodnutí znovu použitelná se zpětnou účinností na všechny podniky, v jejichž případě není daňový výměr dosud konečný, včetně žalobkyně, takže zrušení napadeného rozhodnutí pro ni představuje prospěch.

86 Kromě toho, i kdyby – jak uvádí Komise – žalobkyně již nemohla dosáhnout v budoucnu zisku, jelikož by byla v likvidaci, nic to nemění na tom, že vzhledem k tomu, že před přijetím napadeného rozhodnutí dosáhla zisku, bude mít v případě zrušení tohoto rozhodnutí právo domáhat se uplatnění klauzule o restrukturalizaci, přinejmenším v souvislosti se zdaněním příjmů za zdaňovací období 2009.

87 Žalobkyně má tudíž právní zájem na podání žaloby proti napadenému rozhodnutí.

88 Žaloba je tedy přípustná.

K věci samé

89 Na podporu své žaloby žalobkyně uplatňuje dva žalobní důvody týkající se neexistence selektivní povahy sporného opatření.

90 V této souvislosti je na úvod nutné připomenout, že čl. 107 odst. 1 SFEU zakazuje podpory, které „zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby“, tj. selektivní podpory.

91 Podle ustálené judikatury kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ nejprve předpokládá, že bude identifikován a přezkoumán obecný nebo „obvyklý“ daňový režim, který se v dotčeném členském státě používá. Poté je třeba ve srovnání s tímto obecným nebo „obvyklým“ daňovým režimem posoudit a prokázat případnou selektivní povahu výhody poskytnuté dotčeným daňovým opatřením, spočívající v tom, že se toto opatření odchyluje od uvedeného obecného režimu v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi hospodářskými subjekty, které se s ohledem na cíl daňové soustavy dotyčného členského státu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, Sb. rozh., EU:C:2011:550, body 50 a 54, a ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, Sb. rozh., EU:C:2011:732, bod 75). Po skončení těchto prvních dvou etap přezkumu může být opatření kvalifikováno jako *prima facie* selektivní.

92 Tuto podmínku selektivity však nesplňuje opatření, které – přestože představuje pro příjemce zvýhodnění – je odůvodněno obecnou povahou nebo strukturou systému, do něhož spadá (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Recueil, EU:C:2001:598, bod 42, a Paint Graphos a další, bod 91 výše, EU:C:2011:550, bod 64). Po skončení této případné třetí etapy přezkumu je opatření kvalifikováno jako selektivní.

93 Je třeba připomenout, že k prokázání toho, že dotčené opatření se vztahuje selektivně na určité podniky nebo na určitá výrobní odvětví musí Komise prokázat, že toto opatření zavádí rozlišování mezi podniky, které se s ohledem na cíl dotčeného systému nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci, zatímco členskému státu, který zavedl takové rozlišování mezi podniky v oblasti nákladů, přísluší, aby prokázal, že toto rozlišování je skutečně odůvodněno povahou a strukturou dotčeného systému (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. září 2011, Komise v. Nizozemsko, C-279/08 P, Sb. rozh., EU:C:2011:551, bod 62 a citovaná judikatura).

94 Ve světle této třífázové analýzy – jak vyplývá z judikatury – je třeba přezkoumat oba žalobní důvody uvedené žalobkyní, z nichž první vychází v zásadě z neexistence *prima facie* selektivní povahy sporného opatření a druhý z toho, že toto opatření je odůvodněno povahou a strukturou daňové soustavy.

K prvnímu žalobnímu důvodu, vycházejícímu z neexistence *prima facie* selektivní povahy sporného opatření

95 První žalobní důvod se člení na tři části. První část vychází z nesprávného vymezení referenčního rámce. Druhá část vychází z nesprávného posouzení právní a faktické situace podniků vyžadujících restrukturalizaci a z toho, že Komise odmítla kvalifikovat klauzuli o restrukturalizaci jako obecné opatření, zatímco třetí část vychází z porušení zásady ochrany legitimního očekávání.

– K první části vycházející z nesprávného vymezení referenčního rámce

96 V napadeném rozhodnutí Komise pro účely posouzení selektivní povahy sporného opatření zohlednila zaprvé existenci obecně platného pravidla převodu ztrát, zadruhé pravidla zániku ztrát, které se odchyluje od prvního pravidla v případech škodlivých nabytí účasti, a zatřetí klauzule o restrukturalizaci, která umožňuje v určitých specifických situacích odchýlit se od druhého pravidla a uplatnit první pravidlo.

97 Na základě těchto skutečností Komise v bodě 66 odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěla k závěru, že v kontextu německého systému daně z příjmu právnických osob představuje zánik ztrát referenční rámec, to znamená obecné pravidlo použitelné ve všech případech změny vlastnické struktury, a klauzule o restrukturalizaci představuje výjimku z tohoto pravidla.

98 Žalobkyně, podporovaná Spolkovou republikou Německo, uvádí, že Komise určila referenční systém pro účely posouzení selektivní povahy sporného opatření chybně. Komise podle ní měla nesprávně za to, že zánik ztrát představuje obecné pravidlo a klauzule o restrukturalizaci je výjimka z tohoto pravidla.

99 Podle žalobkyně představuje referenční systém pravidlo převodu ztrát jakožto logický důsledek ústavní zásady zdanění podle schopnosti nést daňovou zátěž. Pravidlo zániku ztrát představuje výjimku z této zásady a nelze jej považovat za referenční systém, přičemž klauzule o restrukturalizaci, zavádějící výjimku z této výjimky, pouze obnovuje obecné pravidlo, tj. pravidlo převodu ztrát, stejně jako jiné výjimky, jako je klauzule o skupinách podniků a klauzule o skrytých rezervách.

100 Komise předně namítá nepřípustnost první části prvního žalobního důvodu v rozsahu, v němž je založena na nových skutečnostech, které nebyly uvedeny ve správním řízení. Připomíná, že pravidlo zániku ztrát vymezila jakožto referenční normu v rozhodnutí o zahájení a v rozhodnutí 2010/13, týkajícím se zákona MoRaKG, aniž by žalobkyně, Spolková republika Německo nebo další zúčastněné strany v rámci správního řízení toto vymezení zpochybnily. Upřesňuje, že vnitrostátní daňové právo představuje z hlediska práva Evropské unie skutkovou okolnost, která jí nebyla při přijetí napadeného rozhodnutí plně známa a kterou nebyla povinna zjišťovat z úřední povinnosti.

101 Co se týče věci samé, Komise argumenty žalobkyně odmítá.

102 V první řadě je třeba zamítnout námitku nepřípustnosti vznesenou Komisí. Z judikatury, které se Komise dokonce dovolává na podporu svého argumentu, vyplývá, že posouzení legality rozhodnutí v závislosti na informacích, které má Komise k dispozici v okamžiku, kdy rozhodnutí přijímá, spadá ve skutečnosti pod opodstatněnost, a nikoliv přípustnost dotčeného žalobního důvodu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. září 1996, Francie v. Komise, C-241/94, Recueil, EU:C:1996:353, bod 33; ze dne

24. září 2002, Falck a Acciaierie di Bolzano v. Komise, C-74/00 P a C-75/00 P, Recueil, EU:C:2002:524, bod 168, a ze dne 7. prosince 2010, Frucona Košice v. Komise, T-11/07, Sb. rozh., EU:T:2010:498, bod 49).

103 Pokud jde o opodstatněnost argumentů uváděných žalobkyní, je třeba připomenout, že v napadeném rozhodnutí Komise v podstatě definovala pravidlo zániku ztrát jako obecné pravidlo, podle kterého je třeba zkoumat, zda mezi podniky, nacházejícími se ve srovnatelné skutkové a právní situaci, bylo rozlišováno, zatímco žalobkyně se odvolává na obecnější pravidlo převodu ztrát, které platí pro jakékoliv zdanění.

104 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pravidlo převodu ztrát představuje možnost, kterou mají všechny společnosti při uplatnění daně z příjmu právnických osob, a pravidlo zániku ztrát omezuje uvedenou možnost při nabytí podílu ve výši nejméně 25 % kapitálu a ruší ji při nabytí podílu vyššího než 50 % kapitálu. Posledně uvedené pravidlo se tak vztahuje na všechny případy změny vlastnické struktury týkající se nejméně 25 % kapitálu, aniž je rozlišováno podle povahy nebo charakteristik dotčených podniků.

105 Kromě toho klauzule o restrukturalizaci je formulována jako výjimka z pravidla zániku ztrát a vztahuje se pouze na jasně vymezené situace, které spadají pod posledně uvedené pravidlo.

106 Je tedy nutné konstatovat, že pravidlo zániku ztrát je stejně jako pravidlo převodu ztrát součástí legislativního rámce, do kterého patří sporné opatření. Jinak řečeno, legislativní rámec relevantní v projednávaném případě je tvořen obecným pravidlem převodu ztrát, jak je omezeno pravidlem zániku ztrát, a právě v tomto rámci je třeba ověřit, zda sporné opatření zavádí rozlišování mezi subjekty, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci ve smyslu judikatury citované v bodě 91 výše, přičemž tato otázka je řešena v rámci druhé části prvního žalobního důvodu.

107 Je tedy třeba učinit závěr, že Komise se nedopustila pochybení, když, s přihlédnutím k existenci obecnějšího pravidla, tj. pravidla převodu ztrát, stanovila, že referenční legislativní rámec použitý za účelem posouzení selektivní povahy sporného opatření představuje pravidlo zániku ztrát.

108 Tento závěr nezpochybňují argumenty žalobkyně, vycházející z pochyb vnitrostátních soudů o ústavnosti pravidla zániku ztrát a nezbytnosti restriktivního výkladu tohoto pravidla z hlediska ústavních zásad. Tyto argumenty totiž nebrání závěru, že toto pravidlo je součástí vnitrostátního práva, dokud nebude zrušeno, a klauzule o restrukturalizaci se použije pouze v závislosti na použití uvedeného pravidla. Komise tedy nemohla při vymezení referenčního rámce toto pravidlo pominout, i když jej chtěla případně vyložit restriktivně.

109 Ani argumenty, které mají prokázat, že pravidlo zániku ztrát má s ohledem na ústavní zásady charakter výjimky, nejsou relevantní, jelikož kvalifikace uvedené výjimky coby pravidla vyšší právní síly, jako je zdanění podle schopnosti nést daňovou zátěž, nebrání tomu, aby byla součástí referenčního rámce, do kterého spadá sporné opatření a s ohledem na který je třeba posoudit jeho selektivní povahu.

110 První část prvního žalobního důvodu je tedy třeba zamítnout.

– Ke druhé části vycházející z nesprávného posouzení právní a skutkové situace podniků vyžadujících restrukturalizaci a kvalifikace klauzule o restrukturalizaci jako obecného opatření

111 V napadeném rozhodnutí Komise konstatovala, že pravidlo zániku ztrát má širší působnost než bývalé pravidlo (bod 10 odůvodnění), že pravidlo nepředpokládalo původně žádnou výjimku (bod 11 odůvodnění) a že – jak vyplývá z odůvodnění zákona o reformě podnikových daní z roku 2008 (viz bod 6 výše) – cíl pravidla byl dvojí: zjednodušit režim a postupovat cíleně proti zneužití (bod 12

odůvodnění). Rovněž zdůraznila, že neexistence výslovné výjimky umožňující převod ztrát v případě restrukturalizace byla kompenzována možností daňových orgánů vzdát se v zájmu spravedlnosti daňových pohledávek na základě nařízení o restrukturalizaci (bod 12 odůvodnění; viz bod 7 výše).

112 Na základě těchto skutečností Komise v bodech 68 až 79 odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve konstatovala, že účelem systému zdanění společností je získat příjmy do rozpočtu a účelem pravidla zániku ztrát bylo zabránit, aby podniky, jejichž vlastnická struktura byla změněna, převáděly ztráty. Dále konstatovala, že s ohledem na tento účel se všechny podniky, v jejichž vlastnické struktuře došlo ke změně týkající se nejméně 25 % podílu, nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Nakonec konstatovala, že klauzule o restrukturalizaci rozlišovala v rámci této kategorie mezi podniky, které – třebaže zaznamenaly ztráty – jsou nadále zdravé, a podniky, které jsou podle podmínek stanovených klauzulí o restrukturalizaci nesolventní či nadměrně zadlužené nebo jim to hrozí.

113 Zaprvé žalobkyně poukazuje na to, že podniky, které spadají do působnosti klauzule o restrukturalizaci, nejsou ve skutkové a právní situaci, která je s ohledem na cíl sledovaný právní úpravou, a sice zabránit zneužití, srovnatelná se situací jiných podniků, na které se vztahuje pravidlo zániku ztrát. Pravidlo zániku ztrát se tedy podle ní nevztahuje na případy restrukturalizace podniků, kdy nevzniká riziko zneužívajících konstrukcí.

114 Žalobkyně, podporovaná Spolkovou republikou Německo, zadruhé uvádí, že klauzule o restrukturalizaci představuje obecné opatření, jelikož se vztahuje na každý podnik v hospodářských obtížích, bez ohledu na jeho velikost, odvětví nebo rozsah jeho hospodářské činnosti.

115 Komise v první řadě namítá, že argumenty vycházející z právní a skutkové situace podniků vyžadujících restrukturalizaci a z kvalifikace klauzule o restrukturalizaci jako obecného opatření, vznesené ve stadiu repliky, představují nové žalobní důvody, a jsou tedy nepřípustné.

116 Co se týče věci samé, Komise odmítá argumenty žalobkyně.

117 Pokud jde o přípustnost argumentů uváděných žalobkyní, je třeba připomenout, že podle čl. 48 odst. 2 jednacího řádu ze dne 2. května 1991 nelze v průběhu řízení předkládat nové důvody, ledaže by se zakládaly na právních a skutkových okolnostech, které vyšly najevo v průběhu řízení. Nicméně důvod, který je rozšířením důvodu dříve přímo nebo implicitně uvedeného v žalobě, musí být považován za přípustný (rozsudek ze dne 11. července 2013, Ziegler v. Komise, C-439/11 P, Sb. rozh., EU:C:2013:513, bod 46). Obdobné řešení platí v případě výtky uplatňované na podporu žalobního důvodu (rozsudek ze dne 21. března 2002, Joynson v. Komise, T-231/99, Recueil, EU:T:2002:84, bod 156, potvrzený usnesením ze dne 10. prosince 2003, Joynson v. Komise, C-204/02 P, Recueil, EU:C:2003:660).

118 Je tedy třeba ověřit, ve světle výše uvedené judikatury, zda argumenty vycházející z právní a skutkové situace podniků vyžadujících restrukturalizaci a z kvalifikace klauzule o restrukturalizaci jako obecného opatření, uvedené žalobkyní v replice, představují nové žalobní důvody nebo spíše rozšíření první části prvního žalobního důvodu.

119 Je třeba připomenout, že v rámci první části prvního žalobního důvodu, vycházející z pochybení při vymezení referenčního rámce, žalobkyně napadá neexistenci jednoho ze znaků státní podpory ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, a sice podmínky selektivity. Výtky vycházející na jedné straně z nesrovnatelnosti právní a skutkové situace podniků vyžadujících restrukturalizaci a na druhé straně z kvalifikace klauzule o restrukturalizaci jako obecného opatření přitom rovněž zpochybňují podmínku selektivity, avšak z odlišných hledisek.

120 Podle ustálené judikatury, citované v bodě 91 výše, totiž kvalifikace daňového opatření jako *prima facie* selektivního předpokládá nejprve identifikovat a předem přezkoumat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim, který se v dotčeném členském státě používá, a poté prokázat, že dotčené daňové opatření zavádí rozlišování mezi subjekty, které se s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

121 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že svým prvním žalobním důvodem žalobkyně v podstatě napadla závěr Komise, že sporné opatření má *prima facie* selektivní povahu, a konkrétně vymezení referenčního rámce.

122 Je třeba rovněž uvést, že konkrétnější argumenty vycházející z právní a skutkové situace podniků vyžadujících restrukturalizaci a kvalifikace klauzule o restrukturalizaci jako obecného opatření byly uvedeny v odpověď na argumentaci Komise, která v žalobní odpovědi upřesnila, že referenční rámec nemohl být vymezen ve vztahu k daňovému systému obecně, nýbrž ve vztahu k podnikům, o kterých měla za to, že jsou ve skutkové a právní situaci srovnatelné se situací podniků, na které se vztahuje klauzule o restrukturalizaci. Otázka, zda je třeba zabývat se identifikací podniků nacházejících se ve srovnatelné skutkové a právní situaci v rámci první či druhé etapy výše uvedeného přezkumu, je však mezi účastníky řízení sporná.

123 Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, je tedy třeba učinit závěr, že předmětná výtka představuje rozšíření první části prvního žalobního důvodu, a nikoliv nový žalobní důvod.

124 Druhá část prvního žalobního důvodu je tedy přípustná.

125 Pokud jde o opodstatněnost argumentů uváděných žalobkyní – vzhledem k tomu, že bylo konstatováno, že referenční rámec tvoří pravidlo zániku ztrát – je třeba zaprvé ověřit, zda s ohledem na cíl, který sleduje příslušný daňový režim, se podniky, na které se vztahuje klauzule o restrukturalizaci, nacházejí ve skutkové a právní situaci, která je srovnatelná se situací jiných podniků, jež podléhají pravidlu zániku ztrát, což musí ve smyslu judikatury citované v bodě 93 výše prokázat Komise.

126 Podle Komise vzhledem k tomu, že cílem daňového režimu relevantního v projednávaném případě je zabránit, aby podniky, v jejichž vlastnické struktuře došlo ke změně, převáděly ztráty, se nacházejí v podstatě všechny podniky, v jejichž vlastnické struktuře došlo ke změně, ve srovnatelné skutkové a právní situaci, ať se na ně klauzule o restrukturalizaci vztahuje, či nikoliv. Sporné opatření je tedy *prima facie* selektivní, jelikož se vztahuje pouze na podniky, které splňují podmínky uvedené klauzule.

127 Naopak podle žalobkyně se vzhledem k tomu, že cílem dotčeného režimu je zabránit zneužití převodů ztrát, nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci pouze podniky, které splňují podmínky klauzule o restrukturalizaci, jelikož ty nemohou převodů ztrát zneužít.

128 Jak je uvedeno v bodě 106 výše, legislativní rámec relevantní v projednávaném případě je tvořen obecným pravidlem převodu ztrát, jak je omezeno pravidlem zániku ztrát. Je tedy třeba mít za to – jak vyplývá z bodu 71 odůvodnění napadeného rozhodnutí – že relevantním účelem referenčního daňového systému je zabránit tomu, aby podniky, v jejichž vlastnické struktuře došlo ke změně, převáděly ztráty. Jinak řečeno, možnost převést ztráty je omezena nebo neexistuje v případech, kdy podnik, který nahromadil ztráty, v důsledku nabytí nejméně 25 % podílu změní podstatným způsobem svou vlastnickou strukturu.

129 Z toho vyplývá, že všechny podniky, v jejichž vlastnické struktuře došlo k takové změně, se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci bez ohledu na to, zda jsou v obtížné situaci ve smyslu klauzule o restrukturalizaci, či nikoliv.

130 Sporné opatření se naproti tomu nevztahuje na všechny podniky, v jejichž vlastnické struktuře došlo k podstatné změně, nýbrž vztahuje se na jasně stanovenou kategorii podniků, a sice podniky, které jsou podle klauzule o restrukturalizaci v okamžiku nabytí podílů „v platební neschopnosti nebo [jsou] nadměrně zadlužen[é], nebo [jsou] těmito jevy ohrožen[y]“ (dále jen „podniky v obtížích“).

131 Je nutné konstatovat, že tato kategorie nepokrývá všechny podniky, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci s ohledem na cíl dotčeného daňového režimu.

132 I kdyby – jak uvádí žalobkyně – bylo relevantním cílem daňového systému předejít zneužití převodů ztrát tím, že bude vyloučena koupě „společností-prázdných schránek“, nic to nemění na tom, že sporné opatření se vztahuje pouze na podniky, které splňují určité podmínky, především podniky v obtížích.

133 I za předpokladu, že by v situacích, které jsou předmětem sporného opatření, nebylo riziko zneužití, je v souladu s uvedeným cílem nutné konstatovat, že uvedené opatření neumožňuje převod ztrát při podstatné změně vlastnické struktury předmětné společnosti, netýká-li se tato změna podniků v obtížích, i když cílem uvedené změny vlastnické struktury není koupě „společností-prázdných schránek“, a tato změna tak nevyvolává riziko zneužití. Převod ztrát je zakázán, i když ostatní podmínky klauzule o restrukturalizaci, týkající se zejména zachování zásadních struktur společnosti, tj. podmínky uvedené pod písmeny c) až e) klauzule o restrukturalizaci, jsou splněny. Jinak řečeno, podmínky uvedené pod písmeny a) a b) klauzule o restrukturalizaci nesouvisí s cílem zabránit zneužití. Zvýhodňují tudíž podniky v obtížích.

134 Je tedy třeba učinit závěr, že Komise se nedopustila pochybení, když měla za to, že sporné opatření zavádí rozlišování mezi subjekty nacházejícími se s ohledem na cíl daňové soustavy ve srovnatelné skutkové a právní situaci ve smyslu judikatury citované v bodě 91 výše.

135 Tento závěr není zpochybněn okolností, jíž se dovolává žalobkyně, že jiné odchylky, jako je klauzule o skupinách podniků a klauzule o skrytých rezervách, pokrývají situace, kde není riziko zneužití.

136 I kdyby takové výjimky, stejně jako klauzule o restrukturalizaci, byly odůvodněny tím, že se vztahují na situace, kdy dotyčné podniky nemohou převodu ztrát zneužít, nic to nemění na tom, že předmětný legislativní systém fakticky zachází rozdílně se subjekty, které se nacházejí s ohledem na cíl relevantního daňového režimu ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

137 Kromě výše uvedených výjimek totiž podnik nemůže zabránit zániku ztrát, a to ani při neexistenci jakéhokoliv rizika zneužití. Soudní dvůr kromě toho rozhodl, že existenci selektivní výhody ve prospěch podniků, jimž svědčí vynětí z obvyklé daňové povinnosti, nelze zpochybňovat tím, že existují další vynětí z téhož zdanění ve prospěch jiných podniků (v tomto smyslu viz rozsudky Belgie a Forum 187 v. Komise, bod 62 výše, EU:C:2006:416, bod 120, a ze dne 1. července 2010, BNP Paribas a BNL v. Komise, T-335/08, Sb. rozh., EU:T:2010:271, bod 162).

138 Každopádně – jak je uvedeno v bodě 133 výše – samotná klauzule o restrukturalizaci pro účely svého použití rozlišuje – aniž je toto rozlišování založeno na relevantním cíli daňového režimu, jak je vymezen v bodě 106 výše – mezi podniky, které splňují pouze podmínky uvedené pod písmeny c) až e) uvedené klauzule, a podniky, které splňují rovněž podmínky uvedené pod písmeny a) a b) téže klauzule, to znamená podniky v obtížích.

139 Zadruhé ani argument žalobkyně a vedlejší účastnice, podle něhož je sporné opatření obecným opatřením, jelikož se vztahuje na každý podnik v obtížích, nemůže uspět.

140 Otázka, zda opatření má či nemá obecný charakter v kontextu přezkumu selektivity daňového opatření, totiž spočívá na otázce, zda předmětné opatření v porovnání s obvyklým nebo obecným daňovým režimem zavádí rozlišování mezi subjekty, které se s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem

nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Jak je přitom uvedeno v předchozích bodech, Komise má v napadeném rozhodnutí správně za to, že sporné opatření zavádí rozlišení mezi podniky, a sice podniky, které splňují podmínky stanovené dotčeným opatřením, a ostatními podniky, které se s ohledem na cíl sledovaný dotčeným režimem nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. I za předpokladu, že – jak uvádí žalobkyně – by tímto cílem bylo zabránit zneužití převodů ztrát, je nutné konstatovat, že sporné opatření, posuzované samostatně nebo s oběma výše uvedenými výjimkami, se nevztahuje na všechny podniky, které jsou předmětem škodlivého nabytí účasti nevyvolávajícího takové riziko zneužití.

141 A dále je třeba konstatovat, že na rozdíl od argumentů žalobkyně sporné opatření nepředstavuje obecné opatření v tom, že by bylo potenciálně dostupné všem podnikům ve smyslu rozsudku ze dne 7. listopadu 2014, Autogrill España v. Komise (T-219/10, Sb. rozh., napadený kasačním opravným prostředkem, EU:T:2014:939, body 44 a 45). Sporné opatření totiž vymezuje svou osobní působnost. Vztahuje se jen na jednu kategorii podniků, které se nacházejí ve specifické situaci, a sice na podniky v obtížích. Proto je tedy *prima facie* selektivní.

142 Nakonec je třeba odmítnout rovněž argument žalobkyně, podle něhož v podstatě – jestliže Komise připouští, že neuplatňování pravidla zániku ztrát v případě změny vlastnické struktury týkající se méně než 25 % kapitálu nepředstavuje státní podporu z důvodu, že taková změna neumožňuje ovlivnit politiku podniku – platí totéž i v případě změn vlastnické struktury za účelem restrukturalizace, které rovněž neumožňují vykonávat vliv na politiku podniku. V opačném případě by úvahy Komise vedly podle žalobkyně k tomu, že by zachování převodu ztrát bylo kvalifikováno jako státní podpora rovněž v případě nabytí podílu nižšího než 25 %.

143 V tomto ohledu je nutné konstatovat, že uplatňování pravidla zániku ztrát spočívá na obecných kritériích, která se vztahují na všechny podniky. Konkrétně – jak správně zdůrazňuje Komise – hranice 25 % se jeví jako přiměřená hranice, nad kterou lze předpokládat, že existuje vliv na nabytý podnik, a tedy že existuje možnost, že nabyvatel může mít prospěch ze ztrát převedených tímto podnikem. Naproti tomu klauzule o restrukturalizaci se vztahuje pouze na konkrétní kategorii podniků, a sice na podniky v obtížích.

144 Tento argument je každopádně neúčinný, jelikož namísto toho, aby vyvracel závěr, že klauzule o restrukturalizaci má selektivní povahu, má v podstatě prokázat, že existují jiné situace – a sice nabytí podílu pod hranicí 25 % – které mohou vést k selektivní výhodě ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, jelikož nepodléhají pravidlu zániku ztrát. V tomto ohledu je nutné konstatovat, že žalobkyně se nemůže dovolávat existence jiných opatření, která by případně mohla být kvalifikována jako státní podpora, aby prokázala, že sporné opatření státní podporu nepředstavuje.

145 Druhou část prvního žalobního důvodu je tedy třeba zamítnout.

– Ke třetí části vycházející z porušení zásady ochrany legitimního očekávání

146 Žalobkyně v replice uvádí, že jak praxe Komise, tak sdělení o použití předpisů o státní podpoře v případě opatření týkajících se přímého zdanění podnikatelské činnosti (Úř. věst. 1998, C 384, s. 3; Zvl. vyd. 08/01, s. 277) založily legitimní očekávání, že Komise nebude kvalifikovat klauzuli o restrukturalizaci jako selektivní opatření.

147 Komise namítá, že tato výtka vycházející z porušení zásady ochrany legitimního očekávání je nová, jelikož byla vznesena ve stadiu repliky, a je tedy nepřípustná. Rovněž tvrdí, že tato výtka musí být každopádně zamítnuta.

148 V projednávaném případě je nutné konstatovat, že výtka vycházející z porušení zásady ochrany legitimního očekávání nebyla uvedena výslovně ani implicitně v žalobě. Nepředstavuje ani rozšíření žalobního důvodu uvedeného v žalobě.

149 Předmětný argument tedy představuje novou výtku, uvedenou poprvé v replice, která se nezakládá na právních a skutkových okolnostech, které vyšly najevo v průběhu řízení. Představuje tedy výtku nepřípustnou na základě čl. 48 odst. 2 jednacího řádu ze dne 2. března 1991, v souladu s judikaturou citovanou v bodě 117 výše.

150 Třetí část prvního žalobního důvodu, a tedy i první žalobní důvod je třeba v plném rozsahu zamítnout.

Ke druhému žalobnímu důvodu vycházejícímu z odůvodnění sporného opatření povahou a strukturou daňové soustavy

151 Žalobkyně uvádí, že klauzule o restrukturalizaci v podstatě umožňuje uplatnění zásady zdanění podle schopnosti nést daňovou zátěž, která představuje cíl vlastní daňovému systému. Představuje tedy opatření odůvodněné povahou nebo vnitřní strukturou daňové soustavy.

152 Klauzule o restrukturalizaci je podle jejího názoru kromě toho přiměřená sledovanému cíli vzhledem k tomu, že předchozí systém založený na nařízení o restrukturalizaci se ukázal být s ohledem na světovou finanční krizi nedostatečný a že nový systém nepřiznává daňovým orgánům v souvislosti s použitím klauzule o restrukturalizaci žádnou posuzovací pravomoc.

153 Komise namítá v první řadě nepřípustnost druhého žalobního důvodu, který je založen na nových skutečnostech, a sice argumentech vycházejících z německého ústavního a daňového práva, které nebyly uvedeny ve správním řízení.

154 Dále uvádí, že druhý žalobní důvod je nesrozumitelný. Žalobkyně obzvláště nevysvětlila, proč zásada zdanění podle schopnosti nést daňovou zátěž představuje odůvodnění povahou a strukturou daňové soustavy, a nikoliv odůvodnění na základě vnějšího a obecného cíle daňové spravedlnosti, ani v čem zákonodárce porušil při uplatnění této zásady svůj velmi široký prostor pro uvážení, když přijal pravidlo zániku ztrát, takže se přijetí klauzule o restrukturalizaci stalo nezbytným.

155 Nakonec Komise zpochybňuje opodstatněnost argumentů žalobkyně.

156 V první řadě je třeba zamítnout Komisí vznesenou námitku vycházející z nepřípustnosti žalobního důvodu, stejně jako bylo učiněno v bodě 102 výše. Z judikatury, které se dovolává Komise a která je citována v témže bodě, totiž vyplývá, že posouzení legality rozhodnutí v závislosti na informacích, které má Komise k dispozici v okamžiku, kdy rozhodnutí přijímá, spadá ve skutečnosti pod opodstatněnost, a nikoliv přípustnost.

157 Pokud jde kromě toho o nesrozumitelnost žalobního důvodu, je nutné konstatovat – jak uvádí žalobkyně – že Komise byla schopna přezkoumat argumenty žalobkyně ve věci samé, a zejména argument vycházející ze zásady zdanění podle schopnosti nést daňovou zátěž, který – jak bylo uvedeno – byl zmíněn v napadeném rozhodnutí.

158 Co se týče opodstatněnosti argumentů žalobkyně, je třeba připomenout, že podle judikatury citované v bodě 92 výše nesplňuje podmínku selektivity opatření, které – přestože zavádí rozlišování mezi subjekty nacházejícími se ve skutkové a právní situaci, která je s ohledem na cíl sledovaný relevantním daňovým systémem srovnatelná – je odůvodněno obecnou povahou nebo strukturou systému, do něhož spadá.

159 V tomto ohledu je nutno rozlišovat mezi cíli konkrétní daňové soustavy, které této soustavě nejsou vlastní, a mezi mechanismy vlastními samotné daňové soustavě, které jsou nezbytné k uskutečnění takových cílů, přičemž tyto cíle a mechanismy jakožto základní nebo řídící principy dotčené daňové soustavy mohou takové odůvodnění podporovat, což musí prokázat členský stát (viz rozsudky Paint Graphos a další, bod 91 výše, EU:C:2011:550, bod 65 a citovaná judikatura, a ze dne 7. března 2012, British Aggregates v. Komise, T-210/02 RENV, Sb. rozh., EU:T:2012:110, bod 84 a citovaná judikatura). Daňová osvobození, jež vyplývají z cíle, který není vlastní daňové soustavě, do níž spadají, nemohou tedy uniknout požadavkům plynoucím z čl. 107 odst. 1 SFEU (rozsudek Paint Graphos a další, bod 91 výše, EU:C:2011:550, bod 70).

160 Je třeba rovněž připomenout, že vnitrostátní opatření může být odůvodněno povahou a obecnou strukturou dotčené daňové soustavy pouze tehdy, pokud je na jedné straně soudržné nejen s charakteristikami vlastními dotčené daňové soustavě, nýbrž i s prováděním této soustavy, a pokud je na druhé straně v souladu se zásadou proporcionality a nepřekračuje meze toho, co je nezbytné v tom smyslu, že sledovaného legitimního cíle nelze dosáhnout opatřeními menšího rozsahu (v tomto smyslu viz rozsudek Paint Graphos a další, bod 91 výše, EU:C:2011:550, body 73 až 75).

161 V napadeném rozhodnutí Komise rozlišuje mezi cílem pravidla zániku ztrát a cílem klauzule o restrukturalizaci.

162 Co se týče cíle pravidla zániku ztrát, třebaže v průběhu správního řízení se německé orgány dovolávaly cíle „vyloučit zneužití možnosti převodu ztrát […] prostřednictvím zastřešujících společností [společností-prázdných schránek]“ (bod 85 odůvodnění napadeného rozhodnutí), Komise měla za to – jak vyplývá ze změn bývalého pravidla zániku ztrát prostřednictvím nového pravidla – že cílem bylo „financování snížení sazby daně z příjmu právnických osob z 25 % na 15 %“ (bod 86 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

163 Naproti tomu cílem klauzule o restrukturalizaci bylo podle Komise zvládnutí problémů vzniklých v důsledku finanční a hospodářské krize a pomoc podnikům v obtížích v rámci této krize (body 87 a 88 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Dospěla k závěru, že cíl této klauzule nesouvisí s daňovým systémem (bod 89 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

164 Je nutno konstatovat, že ze znění sporného opatření jasně vyplývá, že jeho cílem je usnadnit restrukturalizaci podniků v obtížích. Kdyby tomu tak nebylo, nebylo by možné vysvětlit, proč § 8c odst. 1a písm. a) KStG a § 8c odst. 1a písm. b) KStG (viz bod 10 výše) mezi podmínkami svého použití vyžadují, aby účelem nabytí podílů byla restrukturalizace společnosti a aby byl podnik v okamžiku nabytí podílů v platební neschopnosti nebo nadměrně zadlužený nebo byl těmito jevy ohrožen. Žalobkyně ostatně sama přiznává, že prostřednictvím sporného opatření zákonodárce sleduje rovněž cíl umožnit společnostem otřeseným v důsledku krize, které jsou v platební neschopnosti, aby dosáhly ozdravení.

165 Je tedy zjevné, že cílem nebo alespoň hlavním cílem sporného opatření je usnadnit restrukturalizaci podniků v obtížích.

166 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že výše uvedený cíl nespadá pod základní nebo řídící principy daňové soustavy, a není jí tedy vlastní, nýbrž leží mimo ni (v tomto smyslu a obdobně viz rozsudky ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, Sb. rozh., EU:C:2006:511, bod 82, a ze dne 18. července 2013, P, C-6/12, Sb. rozh., EU:C:2013:525, bod 30), aniž je třeba ověřovat, zda je sporné opatření přiměřené sledovanému cíli.

167 Každopádně sporné opatření není odůvodněno ani ve světle argumentů předložených žalobkyní a vedlejší účastnicí.

168 Předně nemůže být opatření odůvodněno na základě zásady zdanění podle schopnosti nést daňovou zátěž.

169 Bez ohledu na to, že toto odůvodnění nevyplývá z odůvodnění dotčeného zákona, vychází podle všeho z cíle bojovat proti zneužitím v oblasti převodu ztrát, který je vlastní pravidlu zániku ztrát. Podle této argumentace v podstatě vzhledem k tomu, že pravidlo zániku ztrát má zabránit zneužitím a v případech restrukturalizace o zneužití nejde, je použití klauzule o restrukturalizaci odůvodněno stejnou logikou, z níž vychází použití pravidla zániku ztrát, a pouze obnovuje použití obecné zásady převodu ztrát jakožto výrazu zásady zdanění podle schopnosti nést daňovou zátěž.

170 Nicméně i za předpokladu, že by tento výklad byl správný, je nutné konstatovat, že sporné opatření není soudržné se sledovaným cílem. Jak bylo uvedeno v rámci prvního žalobního důvodu, sporné opatření se totiž uplatňuje pouze na podniky v obtížích. Za těchto okolností není zřejmé, proč zásada zdanění podle schopnosti nést daňovou zátěž vyžaduje, aby podnik v obtížích měl nárok na převod ztrát, zatímco je tento převod odepřen zdravému podniku, který zaznamenal ztráty a splňuje ostatní podmínky stanovené klauzulí o restrukturalizaci.

171 Dále sporné opatření není odůvodněno ani rozdíly mezi škodlivými nabytími účasti a nabytími účasti za účelem restrukturalizace a objektivními rozdíly mezi daňovými poplatníky. Podle žalobkyně, podporované Spolkovou republikou Německo, nemá nový podílník v případě nabytí účasti za účelem restrukturalizace plnou kontrolu nad využitím ztrát. Kromě toho podniky vyžadující restrukturalizaci nemají na rozdíl od zdravých podniků možnost získat financování na kapitálovém trhu nebo najít nového nabyvatele. Nemají ani možnost ponechat si své ztráty na základě klauzule o skrytých rezervách.

172 V tomto ohledu je nutné konstatovat, že argument vycházející z neexistence kontroly nad využitím ztrát není soudržný. Jiné podniky, které nesplňují podmínky klauzule o restrukturalizaci, totiž také mohou narazit na hospodářské obtíže a nemusí být schopny mít kontrolu nad využitím ztrát, a jsou přitom vyloučeny z použití klauzule o restrukturalizaci. Kromě toho rozdíl mezi situací podniků vyžadujících restrukturalizaci a situací zdravých podniků, pokud jde o přístup ke kapitálu a dostupnost skrytých rezerv, není v projednávaném případě relevantní. Jak Komise správně uvedla v bodě 91 odůvodnění napadeného rozhodnutí, případný cíl usnadnit přístup společností v obtížích ke kapitálu není daňové soustavě vlastní.

173 Je tedy třeba učinit závěr, že ani žalobkyně, ani Spolková republika Německo nepředložily skutečnosti umožňující odůvodnit sporné opatření v souladu s judikaturou citovanou v bodech 158 až 160 výše.

174 Druhý žalobní důvod, a tedy i žalobu v plném rozsahu je proto třeba zamítnout.

K nákladům řízení

175 Podle čl. 134 odst. 1 jednacího řádu Tribunálu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Nicméně podle čl. 134 odst. 3 téhož jednacího řádu, pokud měli účastníci řízení ve věci částečně úspěch i neúspěch nebo jeví-li se to vzhledem k okolnostem v projednávané věci jako odůvodněné, může Tribunál rozhodnout, že účastník řízení ponese vlastní náklady řízení a nahradí část nákladů řízení vynaložených druhým účastníkem řízení.

176 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že je třeba zamítnout námitku nepřípustnosti vznesenou Komisí na základě článku 114 jednacího řádu ze dne 2. května 1991 i žalobu v plném rozsahu jako neopodstatněnou.

177 Vzhledem k těmto okolnostem je třeba rozhodnout, že žalobkyně ponese vlastní náklady řízení a nahradí dvě třetiny nákladů řízení Komise a Komise ponese třetinu vlastních nákladů řízení.

178 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady řízení. Z toho plyne, že Spolková republika Německo ponese vlastní náklady řízení.

Z těchto důvodů

TRIBUNÁL (devátý senát)

rozhodl takto:

1) Námitka nepřípustnosti se zamítá.

2) Žaloba se zamítá jako neopodstatněná.

3) Heitkamp BauHolding GmbH ponese vlastní náklady řízení a nahradí dvě třetiny nákladů řízení vynaložených Evropskou komisí. Komise ponese třetinu vlastních nákladů řízení.

4) Spolková republika Německo ponese vlastní náklady řízení.

Berardis Czúcz Popescu

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 4. února 2016.

Podpisy.

Obsah

Vnitrostátní právní rámec 1

Pravidlo převodu ztrát 2

Pravidlo zániku ztrát 2

Klauzule o restrukturalizaci 3

Klauzule o skrytých rezervách a skupinách podniků 3

Skutkový základ sporu 4

Správní řízení 5

Napadené rozhodnutí 5

Řízení a návrhová žádání účastnic řízení 7

Právní otázky 8

K přípustnosti žaloby 8

K aktivní legitimaci ve smyslu článku 263 čtvrtého pododstavce SFEU 8

K právnímu zájmu na podání žaloby 11

K věci samé 12

K prvnímu žalobnímu důvodu, vycházejícímu z neexistence prima facie selektivní povahy sporného opatření 13

– K první části vycházející z nesprávného vymezení referenčního rámce 13

– Ke druhé části vycházející z nesprávného posouzení právní a skutkové situace podniků vyžadujících restrukturalizaci a kvalifikace klauzule o restrukturalizaci jako obecného opatření. 14

– Ke třetí části vycházející z porušení zásady ochrany legitimního očekávání 18

Ke druhému žalobnímu důvodu vycházejícímu z odůvodnění sporného opatření povahou a strukturou daňové soustavy 19

K nákladům řízení 21